

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit:

Kansainväliset laadunvalvontaa,
tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta,
muita varmennuspalveluja ja
liitännäispalveluja koskevat standardit
ja muut ohjeet

ja

Kansainväliset eettiset säännöt
tilintarkastusammattilaisille

2018

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®

IAPN

ISAE

ISA

ISRE

ISQC

ISRS



ST-AKATEMIA

International Federation of Accountants® IFAC®, ylläpitää IAASB:n toimintaa tukevia rakenteita ja prosesseja.

IAASB ja IFAC eivät ole vastuussa vahingosta, joka henkilölle syntyy hänen toimiessaan tai ollessaan toimimatta tähän julkaisuun sisältyvän aineiston perusteella riippumatta siitä aiheutuuko tällainen vahinko huolimattomuudesta vai muutoin.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, ja muut IAASB:n julkaisut ovat, IFACin julkaisemia, ja sillä on niihin tekijänoikeus.

Copyright © joulukuussa 2018 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään. Tämä julkaisu on ladattavissa englanninkielisenä henkilökohtaiseen ja ei-kaupallista käyttöön (ts. ammatillista käyttöä tai tutkimusta varten) tai ostettavissa osoitteesta <http://www.iaasb.org>. Kääntämiseen, monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön vaaditaan kirjallinen lupa.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, ja IAASB ovat IFACin tavaramerkkejä tai IFACin rekisteröityjä rekisteröityjä tavara- tai palvelumerkkejä USA:ssa ja muissa maissa.

Tekijänoikeus-, tavaramerkki- ja lupa-asioissa katso <http://www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions> tai ota yhteyttä osoitteeseen permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-389-3

Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2018, jotka on antanut “International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ja julkaissut the International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielisenä joulukuussa 2018, on kääntänyt suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry helmikuussa 2019, ja ne julkaistaan IFACin luvalla. IFAC on arvioinut tekstin *Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2018* kääntämisessä käytettävän prosessin, ja käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisemaa ohjetta ”Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards.” Teoksen *Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2018* hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema.

Englanninkielinen julkaisu Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2018 © 2018 the International Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen julkaisu Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2018 © 2019 the International Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään.

Julkaisun alkuperäinen nimi: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition*, ISBN: 978-1-60815-389-3.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
International Federation of Accountants©
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Tämän teoksen on julkaissut International Federation of Accountants (IFAC®). Sen tehtävänä on palvelua yleis-
tä etua edesauttamalla korkeatasoisten standardien ja ohjeistuksen laatimista, edistämällä näiden standardien
käyttöönottoa ja soveltamista, kehittämällä vahvoja tilintarkastusalan ammatillisia organisaatioita sekä ottamal-
la kantaa yleisen edun kannalta merkittäviin kysymyksiin. Tämä julkaisu on ladattavissa englanninkielisenä mak-
suttomasti henkilökohtaista käyttöä varten tai ostettavissa International Ethics Standards Board for Accountants®
(IESBA®):n verkkosivuilta osoitteessa: www.ethicsboard.org.

The International *Code of Ethics for Professional Accountants*™ (including *International Independence Standards*™) Exposure Drafts, Consultation Papers ja muut IESBAn julkaisut ovat IFACin julkaisemia, ja sillä on
niihin tekijänoikeus.

IESBA ja IFAC eivät ole vastuussa vahingosta, joka henkilölle syntyy hänen toimiessaan tai ollessaan toimimat-
ta tähän julkaisuun sisältyvän aineiston perusteella riippumatta siitä aiheutuuko tällainen vahinko huolimattomuus-
desta vai muutoin.

'International Ethics Standards Board for Accountants', 'International *Code of Ethics for Professional Accountants*™ (including *International Independence Standards*™)', 'International Federation of Accountants',
'IESBA', 'IFAC', IESBAn logo ja IFACin logo ovat IFACin tavaramerkkejä tai rekisteröityjä tavara- tai palvelu-
merkkejä USA:ssa ja muissa maissa.

Copyright © heinäkuussa 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään. Tämä
asiakirjan monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön vaaditaan IFACin kirjalli-
nen lupa, ellei laki sitä salli. Yhteydenotot osoitteeseen permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-369-5

Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2018, jotka on antanut International Ethics Standards
Board for Accountants (IESBA) ja julkaissut International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielise-
nä elokuussa 2018, on kääntänyt suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry helmikuussa 2019, ja ne julkais-
taan IFACin luvalla. IFAC on arvioinut tekstin *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2018*
kääntämisessä käytettävän prosessin, ja käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisemaa ohjetta "Policy
Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC". Teoksen *Kansainväliset eettiset*
säännöt tilintarkastusammattilaisille 2018 hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema

Englanninkielinen julkaisu *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2018* © 2018 the
International Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen julkaisu *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2018* © 2019 the International
Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään

Julkaisun alkuperäinen nimi: *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, 2018*
Edition ISBN: 978-1-60815-369-5

Julkaisija:



Tavaramerkit sekä rekisteröidyt tavara- ja palvelumerkit

International Auditing and Assurance Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQC™

IAPN™

Käännös:

Suomen Tilintarkastajat ry
Fredrikinkatu 61 A
00100 Helsinki

Muu aineisto:

Tämä julkaisu sisältää seuraavaa aineistoa,
joka on Suomen Tilintarkastajat ry:n tuottamaa:

Sisällysluettelo (koko julkaisun kattava)
Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuhe
Kansalliset lisäykset

Kustantaja:

ST-Akatemia Oy
Fredrikinkatu 61A
00100 Helsinki

kustannus@suomentilintarkastajat.fi
www.stakatemia.fi

ISBN 978-952-218-352-1

SISÄLLYSLUETTELO

Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuhe	X
Kansalliset lisäykset – ohjeistusta kansainvälisten eettisten sääntöjen ja kansainvälisten standardien soveltamiseksi Suomessa	XX
IAASB:n ohjeiden rakenne	XXV
Merkittävimmät muutokset v. 2016–2017 painokseen verrattuna	1
IFACin tehtävä	3
Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille	4
Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe	255
Termistö	260
KANSAINVÄLISET LAADUNVALVONTASTANDARDIT	
Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja.....	294
MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION TILINTARKASTUS	
200–299 YLEISET PERIAATTEET JA VELVOLLISUUDET	
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti.....	331
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 210 Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen	361
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 220 Tilintarkastuksen laadunvalvonta	386
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio	406
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 240 Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa	419

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 250 (uudistettu)	
Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa	466
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 260 (uudistettu)	
Kommunikointi hallintoelinten kanssa.....	486
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 265	
Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle	515
300–499 RISKIEEN ARVIOIMINEN JA VASTAAMINEN ARVOITUIHIN RISKEIHIN	
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 300	
Tilintarkastuksen suunnittelu.....	526
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 315 (uudistettu)	
Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla	541
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 320	
Olellaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.....	598
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 330	
Tilintarkastajan toimenpiteet arvoituihin riskeihin vastaamiseksi	607
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 402	
Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja.....	632
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 450	
Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen	656
500–599 TILINTARKASTUSEVIDENSSI	
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 500	
Tilintarkastusevidenssi.....	670
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 501	
Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa	688
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 505	
Ulkopuoliset vahvistukset	699
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 510	
Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot	711
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 520	
Analyttiset toimenpiteet	725

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 530	
Otanta tilintarkastuksessa.....	733
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 540	
Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen	750
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 550	
Lähipiiri	795
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 560	
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat	823
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 570 (uudistettu)	
Toiminnan jatkuvuus.....	836
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580	
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	865
600–699 MUIDEN TEKEMÄN TYÖN KÄYTTÄMINEN	
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 600	
Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna).....	882
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 610 (uudistettu 2013)	
Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen.....	933
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 620	
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen	956
700–799 JOHTOPÄÄTÖSTEN TEKEMINEN JA RAPORTOIMINEN	
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 700 (uudistettu)	
Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen	978
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 701	
Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa	1031
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 705 (uudistettu)	
Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen	1055
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 706 (uudistettu)	
Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet	1087
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 710	
Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös.....	1105

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 720 (uudistettu)	
Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastetun tilinpäätöksen sisältävissä asiakirjoissa olevan muun informaation suhteen	1126

800–899 ERITYISET ALUEET

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 800 (uudistettu)	
Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset	1174

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 805 (uudistettu)	
Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset	1198

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 810 (uudistettu)	
Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot	1226

KANSAINVÄLISET TILINTARKASTUSTA KOSKEVA SOVELTAMISOHJEET

Kansainvälinen tilintarkastusta koskeva soveltamisohje IAPN 1000	
Erityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa	1253

UUDET JA UUDISTETUT STANDARDIT, JOTKA EIVÄT OLE VIELÄ VOIMASSA

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 540 (uudistettu)	
Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen	1319

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

2000–2699 KANSAINVÄLISET YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN STANDARDIT

Kansainvälinen yleisluonteisen tarkastuksen standardi ISRE 2400 (uudistettu)	
Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot	1424

Kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi ISRE 2410	
Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus	1508

**MUUT VARMENNUSTOIMEKSIANNOT KUIN MENNYTTÄ
AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION
TILINTARKASTUS TAI YLEISLUONTEINEN TARKASTUS**

**3000–3699 KANSAINVÄLISET VARMENNUSTOIMEKSIANTO-
STANDARDIT**

**3000–3399 KAIKKIIN VARMENNUSTOIMEKSIANTOIHIN
SOVELLETTAVAT STANDARDIT**

Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3000 (uudistettu) Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus	1549
3400–3699 TIETTYJÄ AIHEALUEITA KOSKEVAT STANDARDIT	
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3400 Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastaminen (aiemmin ISA 810)	1636
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3402 Palveluorganisaatioissa olevia kontrolloja koskevat varmennusraportit ..	1646
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3410 Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot	1695
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3420 Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportointiseksi	1786

LIITÄNNÄISPALVELUT

4000–4699 KANSAINVÄLISET LIITÄNNÄISPALVELUSTANDARDIT

Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400 Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta (aiemmin ISA 910)	1821
Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4410 (uudistettu) Kokoamistoimeksiannot	1831

VIITEKEHYKSET

Tilintarkastuksen laadun viitekehys	1872
Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys	1941

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N ESIPUHE

Tilintarkastusalan standardit suomeksi

Tämän teoksen teksti on suomenkielinen käännös IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) julkaisusta ”Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition” sekä IESBA:n (International Ethics Standards Board) julkaisusta ”Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – including International Independence Standards, 2018 Edition”. Lisäksi teoksen alussa esitetään kansallinen osuus. Tämä osuus sisältää mm. Suomen Tilintarkastajat ry:n kansalliset lisäykset, jotka on otettava huomioon sovellettaessa kansainvälisiä standardeja Suomessa.

Julkaisuun sisältyvät standardit, muut ohjeet ja eettiset säännöt ovat Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksen hyväksymiä, ja jäsenillä on ollut mahdollisuus kommentoida niitä.

On syytä huomata, että standardeihin sisältyvät viittaukset eettisiin sääntöihin koskevat edelleen sääntöjen aiempaa versiota, sillä julkaisuun sisältyvä versio tulee voimaan vasta 15.6.2019 ja IFACin julkaisu päivitetään viittausten osalta vasta myöhemmin.

Lisäykset ja muutokset edelliseen julkaisuun (2016-2017) verrattuna

Julkaisuun ”Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2016-17” verrattuna teokseen on tehty seuraavat merkittävimmät lisäykset ja muutokset:

- ISA 250 (uudistettu), joka esitettiin edellisessä painoksessa tuolloin voimassaolleiden standardien jälkeen, on tullut voimaan ja korvannut aiemman ISA 250:n, ja samalla siitä useaan muuhun standardiin aiheutuneet mukauttavat muutokset on viety kohtiin, jotka ne ovat korvanneet.
- Voimassa olevien ISA-standardien jälkeen esitetään myöhemmin voimaan tuleva ISA 540 (uudistettu) sekä siitä muihin standardeihin aiheutuvat mukauttavat muutokset.
- Suomenkieliseen julkaisuun sisältyy uutena tekstinä Tilintarkastuksen laadun viitekehys, jota ei ollut aiemmin käännetty suomeksi. Alkuperäisteksti on ilmestynyt vuonna 2015.
- Eettiset säännöt ovat uudistuneet sekä rakenteellisesti että sisällöllisesti, ja ne sisältyvät tähän julkaisuun kokonaan uudistettuna versiona, joka tulee voimaan pääosin 15.6.2019. Uudistuksen edellisessä painoksessa liitteenä esitetyt myöhemmin voimaan tulleet muutokset ovat nyt osa sääntöjen varsinaista tekstiä.
- Lisäksi joihinkin muihin standardeihin ja eettisiin sääntöihin on tehty vähäisiä teknisiä muutoksia ja korjauksia, ja joitakin yksittäisiä korjauksia on tehty myös pelkästään suomenkieliseen tekstiin. Standardien ulkoasua ja mm. luetteloiden merkitsemistapaa on yhdenmukaistettu, jotta ns. suljetut luettelot (joissa on ja/tai kahden viimeisen jäsenen välissä) erottuvat ns. avoimista luetteloista.

Muutoksista edelliseen julkaisuun verrattuna on yksityiskohtaisempi kuvaus jäljempänä kohdassa ”Merkittävät muutokset v. 2016-2017 painokseen verrattuna sekä viimeisin kehitys” (käännös IAASB:n ja IESBAn englanninkielisestä tekstistä). Uusien ja uudistettujen standardien tarkemmat voimaantuloajat on esitetty seuraavan sivun taulukossa ”Yhteenve-to teokseen sisältyvien ohjeistusten voimaantuloajoista”.

Hiljattain muuttuneet suomenkieliset termit

Vuonna 2018 uudistetuissa eettisissä säännöissä, vuonna 2015 uudistetuissa raportointi-standardeissa (ISA 700, 701, 705, 706, 720, 260 ja 570), vuonna 2014 uudistetuissa varmennustoimeksiantostandardissa 3000 ja varmennustoimeksiantojen viitekehityksessä on päätetty käyttää joitakin aiemmasta poikkeavia suomenkielisiä vastineita. Muutokset on tehty kaikkiin standardeihin ja muihin vaatimuksiin, joissa kyseiset ilmaukset esiintyvät, muutamain taulukossa mainituin poikkeuksin. Tässä ne esitetään osittain kertauksen vuoksi.

englanniksi	aiemmin suomeksi	nyt suomeksi	perustelut
manage- ment	toimiva johto	johto	Vaikka sana management viittaa ni- menomaan toimivaan johtoon (erillään hallintoelimistä), tämä pitkä ilmaus on koettu ongelmalliseksi tekstissä. Joita- kin käyttäjiä on myös häirinnyt se, että Suomen oloissa viitattaisiin useissa ta- pauksissa hallitukseen ja ilmaus ”toimi- va johto” voi aiheuttaa standardeja vä- hemmän tunteville sekaannusta. Termi on joka tapauksessa määritelty, joten väärinkäsityksen vaaraa ei pitäisi olla.
fair pres- entation / true and fair view	oikein esit- täminen / oikean ja riittävän ku- van antami- nen	vaihdetaan käännökset keskenään: oikean ja riittävän ku- van antami- nen/ oikein esittäminen	Ilmaukset ovat standardien mukaan yh- täpitäviä. Käännökset on vaihdettu kes- kenään IFACin suostumuksella. Näin saadaan Suomessa ja muualla Euroo- passa käytetty ilmaus ensisijaiseksi vaihtoehdoksi merkityksen muuttumat- ta. Muutos ei koske ISRE 2400 -stan- dardia, jossa true and fair view on ensi- sijainen ilmaus, eikä ISAE-standarde- ja, joissa tarkastuksen kohde ei ole ti- linpääätös.
manage- ment bias	toimivan johdon tar- koitushakui- nen suhtau- tuminen	johdon tar- koitushakui- suus	Uuden käännöksen katsottiin kuvaavan ilmiötä tarkemmin. Kyse ei ole pelkäs- tä suhtautumisesta, vaan se vaikuttaa myös toimintaan.

practitioner	tilintarkastaja	toimeksiantannon suorittaja	Tilintarkastaja-sanaa käytetään suomenkielisissä standardeissa vastedes vain <i>auditor</i> -sanana vastineena, ja se tarkoittaa tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittajaa. <i>Practitioner</i> voi olla myös muu henkilö. Saman suomenkielisen vastineen käyttäminen molemmista on joskus aiheuttanut sekaannusta.
professional accountant in business	muussa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen	muu tilintarkastusammattilainen	Eettisissä säännöissä usein toistuvalla termillä haluttiin lyhyempi ja sujuvampi vastine.

Myöhemmin muuttuvat suomenkieliset termit

ISA 540:n (uudistettu) käännöstyön yhteydessä päätettiin muuttaa muutamien termien suomenkielistä vastinetta. Uudistettua standardia sovelletaan 15.12.2019 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksiin, ja uudet termit tulevat sisällymään Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2019 -teoksen termistöön. Tässä julkaisussa ISA 540 (uudistettu) esitetään voimassaolevien ISA-standardien jälkeen.

Seuraavien termien suomenkielinen vastine muuttuu:

englanniksi	nyt suomeksi	tulevaisuudessa suomeksi	perustelut
management's point estimate	johdon arvioimaluku	johdon lukuarvio	Uusi termi sopii käännökseksi kaikkiin esiintymäkohtiin ja on ryhmän mielestä kuvaavampi
auditor's point estimate or auditor's range	tilintarkastajan arvioimaluku tai vaihteluväli	tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli	Sama perustelu kuin edellä. Muodostama-sana tarvitaan vaihteluväli-sanana vuoksi ("tilintarkastajan vaihteluväli" ei välttämättä viittaisi oikeaan asiaan)

Hyvä tilintarkastustapa ja kansainväliset standardit

Tilintarkastuslakiin sisältyy vaatimus hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta. Kansainvälisesti hyvän tilintarkastustavan käsitteen ja sisällön määrittelevät pitkälti ammatissa toimivat tilintarkastajat ja heidän ammatilliset yhteenliittymänsä. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisessa keskeisessä asemassa ovat kansainväliset tilintarkastusalan standardit, joihin perustuvia standardeja ja suosituksia Suomen Tilintarkastajat ry (aiemmin KHT-yhdistys) on antanut vuodesta 2000 lähtien.

Tilintarkastusdirektiivin mukaan tilintarkastukset tulee suorittaa EU:n komission hyväksymiä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja noudattaen. Kansainvälisillä tilintarkastusstandardeilla tarkoitetaan ISA- ja ISQC 1 -standardeja, sikäli kuin ne ovat merkityksellisiä lakisääteisen tilintarkastuksen kannalta. Toistaiseksi komissio ei ole hyväksynyt kyseisiä standardeja. Suomessa tilintarkastusstandardien noudattamista arvioidaan osana hyvän tilintarkastustavan noudattamisen arviointia.

Myös muiden standardien (esim. yleisluonteista tarkastusta koskevien ISRE-standardien, varmennustoimeksiantostandardien (ISAE) ja liitännäispalvelustandardien (ISRS)) noudattamista arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa.

Yhteenveto teokseen sisältyvien ohjeistusten voimaantuloajoista

teksti	voimaantulo
Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille – sisältäen kansainväliset riippumattomuusstandardit (IESBA)	Osia 1–3 sovelletaan 15.6.2019 alkaen. Osaa 4A sovelletaan 15.6.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin. Osan 4B kohtia, jotka koskevat riippumattomuutta tiettyjä kausia kattaviin kohteisiin kohdistuvissa varmennustoimeksiannoissa, sovelletaan 15.6.2019 tai sen jälkeen alkavilla kausilla; muutoin sitä sovelletaan 15.6.2019 alkaen)
Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe	15.12.2011
Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1	15.12.2009 alkaen
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 200 <i>Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 210 <i>Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 220 <i>Tilintarkastuksen laadunvalvonta</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 <i>Tilintarkastusdokumentaatio</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 240 <i>Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 250 (uudistettu) <i>Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa</i>	15.12.2017 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aiemman ISA 250:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 260 (uudistettu) <i>Kommunikointi hallintoelinten kanssa</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 260:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 265 <i>Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 300 <i>Tilintarkastuksen suunnittelu</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 315 (uudistettu) <i>Olellaisen virheelisyyden riskien tunnistaminen ja arviointi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla</i>	15.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 315:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 320 <i>Olellaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 330 <i>Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 402 <i>Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 450 <i>Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 500 <i>Tilintarkastusevidenssi</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 501 <i>Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 505 <i>Ulkopuoliset vahvistukset</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 510 <i>Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 520 <i>Analyytiset toimenpiteet</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 530 <i>Otanta tilintarkastuksessa</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 540 <i>Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 550 <i>Lähipiiri</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 560 <i>Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 570 (uudistettu) <i>Toiminnan jatkuvuus</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aiemman ISA 570:n

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580 <i>Kirjalliset vahvistusilmoitukset</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 600 <i>Eriyisiä näkökohtia – konserni-tilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 610 (uudistettu 2013) <i>Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen</i>	15.12.2014 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 610:n (uudistettu)
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 620 <i>Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 700 (uudistettu) <i>Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 700:n
ISA 701 <i>Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 705 (uudistettu) <i>Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 705:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 706 (uudistettu) <i>Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 706:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 710 <i>Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös</i>	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 720 (uudistettu) <i>Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset, kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 720:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 800 (uudistettu) <i>Eryityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 800:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 805 (uudistettu) <i>Eryityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset</i>	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tai niiden tiettyjen osien, tilien tai erien tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 805:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 810 (uudistettu) <i>Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot</i>	Raportointi 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavista tilinpäätösyhteenvedoista; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 810:n
Kansainvälinen tilintarkastusta koskeva soveltamisohje IAPN 1000 <i>Eryityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa</i>	sovellettavissa välittömästi
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 540 (uudistettu) <i>Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen</i>	15.12.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset. Kumoo voimaan tullessaan nykyisen ISA 540:n.
Kansainvälinen yleisluonteisen tarkastuksen standardi ISRE 2400 (uudistettu) <i>Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot</i>	31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten yleisluonteiset tarkastukset (kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISRE 2400:n)
Kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi ISRE 2410 <i>Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus</i>	15.12.2007 tai sen jälkeen alkavat tilikaudet

Kansainvälinen varmennustoimeksianto-standardi ISAE 3000 (uudistettu) <i>Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus</i>	15.12.2015 tai sen jälkeen päivättävät varmennusraportit
Kansainvälinen varmennustoimeksianto-standardi ISAE 3400 <i>Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastaminen</i>	1.1.2008 tai sen jälkeen alkavat tilikaudet
Kansainvälinen varmennustoimeksianto-standardi ISAE 3402 <i>Palveluorganisaatioissa olevia kontrolloja koskevat varmennusraportit</i>	15.6.2011 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta annettavat varmennusraportit
Kansainvälinen varmennustoimeksianto-standardi ISAE 3410 <i>Kasvihuonekaasuja koskevat varmennustoimeksiannot</i>	30.9.2013 tai sen jälkeen päättyviä kausia koskevat varmennusraportit
Kansainvälinen varmennustoimeksianto-standardi ISAE 3420 <i>Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportointiseksi</i>	31.3.2013 tai sen jälkeen päivättävät varmennusraportit
Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400 <i>Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon sovellettavien erikseen sovitettavien toimenpiteiden suorittamisesta</i>	1.1.2008 tai sen jälkeen alkavat tilikaudet
Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4410 (uudistettu) <i>Kokoamistoimeksiannot</i>	1.7.2013 tai sen jälkeen päivättävät kokoamistoimeksiannoista annettavat raportit, kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISRS 4410:n
Tilintarkastuksen laadun viitekehys	Ei varsinaista voimassaoloaikaa; julkaistu 2015
Kansainvälinen varmennustoimeksiannoten viitekehys (uudistettu)	15.12.2015 tai sen jälkeen päivättävät varmennusraportit

Standardien suomenkieliset käännökset

Suomen Tilintarkastajat ry (ent. KHT-yhdistys) antoi ensimmäiset kansainvälisiin standardeihin perustuvat suositukset vuonna 2000. Tuolloin standardien tekstiä muokattiin vastaamaan Suomen lainsäädäntöä ja muita kansallisia erityispiirteitä. Vuodesta 2006 lähtien standardit julkaistiin suorina käännöksinä, joissa kansalliset lisäykset erotettiin merkinnällä ”FI”. Vuodesta 2009 alkaen kansalliset lisäykset on esitetty omana erillisenä osionaan julkaisun alussa.

Standardeja on käännetty yhdistyksessä systemaattisesti ja vakiintuneita menettelyjä noudattaen vuodesta 2005 alkaen. IFAC totesi kesällä 2009, että käänösprosessi vastaa sen vaatimuksia. Tähän julkaisuun sisältyvien standardien ja muiden tekstien käännöstyö on tehty vuosina 2006–2018.

Merkittävän panoksen käännöstyöhön on antanut yhdistyksen IFAC-käännöstyöryhmä, jonka jäseninä ovat vuosina 2017-2018 toimineet Ari Lehto (puheenjohtaja), Maria Rekola (varapuheenjohtaja, kevääseen 2018 asti), Nadine Hellberg-Lindqvist (keväästä 2018 alkaen), Oskari Lappalainen (keväästä 2018 alkaen), Riitta Laine (keväästä 2018 alkaen), Tuula Minkkinen (kevääseen 2018 asti), Emma-Riikka Myllymäki (keväästä 2018 alkaen), Lasse Niemi (kevääseen 2018 asti), Sirpa Poskiparta-Kiiski, Timo Punkari, Karoliina Tiainen, Anne Vuorio ja Riitta Ylipiha. Kääntäjänä ja työryhmän koordinaattorina on toiminut Hanna Tähtivaara.

Kiitämme lämpimästi kaikkia työryhmän jäseniä arvokkaasta työpanoksesta. Esitämme kiitokset myös muille tämän julkaisun kokoamiseen osallistuneille.

Helsingissä helmikuussa 2019

Suomen Tilintarkastajat ry

KANSALLISET LISÄYKSET – OHJEISTUSTA KANSAINVÄLISTEN EETTISTEN SÄÄNTÖJEN JA KANSAINVÄLISTEN STANDARDIEN SOVELTAMISEKSI SUOMESSA

Nämä kansalliset lisäykset perustuvat 31.12.2018 voimassa olevaan lainsäädäntöön.

Seuraavassa on lueteltu asioita, jotka tulee ottaa huomioon luettaessa ja sovellettaessa kansainvälisiä eettisiä sääntöjä ja kansainvälisiä standardeja Suomessa:

Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille

IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) ”*Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen kansainväliset riippumattomuusstandardit)*” sisältävät eettisiä vaatimuksia tilintarkastusammattilaisille. IFACin jäsenjärjestön tai tilintarkastusyhteisön noudattamien standardien tulee olla vähintään yhtä tiukkoja kuin näiden sääntöjen mukaiset standardit. Jos kuitenkin säädös tai määräys estää jäsenjärjestöä tai tilintarkastusyhteisöä noudattamasta näiden sääntöjen joitakin osia, sen tulee noudattaa näitä sääntöjä kaikilta muilta osin.

Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi olla näistä säännöistä poikkeavia vaatimuksia ja ohjeistusta. Tilintarkastusammattilaisten pitää näissä maissa tai näillä oikeudenkäyttöalueilla olla tietoisia näistä eroista ja noudattaa niitä vaatimuksia ja ohjeita, jotka ovat tiukempia, ellei säädös tai määräys sitä estä.

Seuraavassa on lisätietoja joidenkin tällaisten kohtien soveltamiseksi Suomessa:

Kansainväliset riippumattomuusstandardit (osat 4a ja 4 b) – Eettiset säännöt

IESBAn eettisiä sääntöjä sovellettaessa pitää ottaa huomioon tilintarkastuslain riippumattomuus- ja esteellisyys säännökset¹.

Termistö ja lyhenneluettelo – Eettiset säännöt

Tunnustetulla arvopaperipörssillä tarkoitetaan Suomessa arvopaperimarkkinalain (AML 746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettua säänneltyä markkinaa.

Luku 523 ja 923 – Eettiset säännöt

Suomen lainsäädäntö ei tunne company secretary -nimikettä.

Siiirtymäsäännökset eettisten sääntöjen voimaantuloon²

Partnereiden rotaatio

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön ja yhteisön, joka noudattaa TTL:n 5 lukua muun lainsäädännön perusteella, muun keskeisen tilintarkastuspartnerin

¹ Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta tulee myös ottaa huomioon EU:n tilintarkastusasetus N:o 537/2014.

² Eettisillä säännöillä viitataan tässä aiempiin eettisiin sääntöihin, jotka eivät enää sisälly tähän julkaisuun.

(muun kuin vastuullisen tilintarkastuspartnerin) toimikauden enimmäisaikaa koskevan määräajan kulumisen alkaa eettisten sääntöjen voimaantulosta (1.1.2011).

Tilintarkastuksen kohde

ISA-standardit on laadittu koskemaan tilinpäätöksen tarkastusta, Suomessa tilintarkastuksen kohteena ovat myös kirjanpito ja hallinto.³ Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on selvittää vastuuvellolisten toiminnan lainmukaisuutta ko. yhteisölainsäädännön säännösten perusteella. (mm. ISA 200, kohdat 3 ja 11 sekä ISA 210, kohta 6b (i)).

Toimintakertomus ei ole tilintarkastuksen kohteena. Tilintarkastuslaki (1141/2015) edellyttää kuitenkin lausuntoja siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti sekä siitä ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia (TTL 3:5 §). Tilintarkastuslaki edellyttää myös, että tilintarkastajan tulee tarvittaessa ilmoittaa tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella olennaisista virheellisyyksistä toimintakertomuksessa sekä näiden virheellisyyksien luonteesta.

Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus ja muut toimeksiannot Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Yhdeksi hyvän tilintarkastustavan lähteeksi luettavat kansainväliset standardit sisältävät peruseriaatteita ja keskeisiä menettelytapoja sekä niihin liittyvää ohjeistusta selittävän ja muun aineiston muodossa. (mm. ISA 200, kohdat 3 ja 18).

Tilintarkastuskertomusmallit ja muut raporttimallit

Standardeja lukiessa tulee ottaa huomioon, että kaikki standardeihin sisältyvät tilintarkastuskertomusmallit ja muut raporttimallit ovat suoria käännöksiä IAASB:n englanninkielisten julkaisujen sisältämistä esimerkeistä. Suomen Tilintarkastajat ry antaa tilintarkastuskertomusmalleja ja muita raporttimalleja, joissa on otettu huomioon kansallisen lainsäädännön vaatimukset.

Standardeissa olevat viittaukset eri maiden käytäntöihin

ISA-standardeissa viitataan eri maissa oleviin erilaisiin käytäntöihin. Seuraavassa on lisätietoja joidenkin tällaisten kohtien soveltamiseksi Suomessa:

ISA 240, kohdat 39 ja A56

Tilintarkastuslain 2:9.2 §:n mukaan tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on ilmoitettava ero rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen. Lisäksi tilintarkastajan on annettava Tilintarkastusvalvonnalle selvitys eroamisesta ja esitettävä sille perusteltu syy.

³ TTL (1141/2015) 3:1 §”Tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.”

ISA 240, kohdat 40 ja A59

Tilintarkastuslain 3:9 §:ssä todetaan, että ”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”.

ISA 240, kohdat 42 ja A62

Tilintarkastuslain 3:5.5 §:ssä todetaan, että ”Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.” Lisäksi 3:7 §:ssä todetaan, että ”Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia myös seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa. Tällaiset huomautukset merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.”

ISA 240, kohdat 44 ja A66

Tilintarkastuslain 4:8 §:ssä todetaan tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta, että ”Tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa ilmaista ulkopuoliselle tässä laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tietoonsa saamaa seikkaa, ellei 2 tai 3 momentissa toisin säädetä. Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa:

- 1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain tai Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen nojalla;
- 2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa;
- 3) jonka viranomaisen, tuomioistuimen tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai
- 4) joka on tullut yleiseen tietoon.

Salassapitovelvollisuus ei estä tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä toimittamasta toiselle tilintarkastajalle tämän tilintarkastusta varten tarvitsemia tietoja.”

Tilintarkastajat ovat lain nojalla velvollisia antamaan valvontatoimielimille valvontaa varten kaikki vaaditut tiedot, myös salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvat tiedot⁴. Tilintarkastajalla on myös aktiivinen tiedonantovelvollisuus viranomaiselle, eli tilintarkastajan on toimitettava tietoa ilman viranomaisen pyyntöä.

ISA 260 ja 265

Johdon tehtävät on Suomessa yleensä määritelty yhteisölaainsäädännössä, esim. OYL 6 luku.

Tilinpäätöksen hyväksyminen, ks. KPL (1336/1997) 3 luku, 7 §. (ISA 260, kohta A1).

ISA 710

ISA 710:n ”Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös” mukaan vertailutietoja on kahdentyyppisiä: vertailuluvut ja vertailutilinpäätös. Standardin määritelmien sekä kirjanpitolain ja tilintarkastuslain säännösten perusteella Suomen lainsäädännön mukaan laadittavissa tilinpäätöksissä esiintyvät vertailutiedot ovat ISA 710:ssä tarkoitettuja ”vertailulukuja”. ISA 710:n väliotsikoinnin perusteella standardin kappaleet 10–14 koskevat ”vertailulukuja” ja ovat siten relevantteja suomalaisten tilinpäätösten tilintarkastuksissa. Kappaleet 15–19 sen sijaan koskevat ”vertailutilinpäätöksiä”, eikä niitä siis lähtökohtaisesti sovelleta suomalaisen lainsäädännön mukaisten tilinpäätösten tilintarkastuksissa.

ISAE 3420

Standardia lukiessa tulee huomata, että komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 (”komission esiteasetus”) Liite II, kohta 7 määrittelee muodon sellaiselle EU-alueella esitteeseen sisällytettävälle tilintarkastajan lausunnolle, joka on sisällytetty tilintarkastajan raporttiin. Lisäksi Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen ESMA on antanut kyseiseen tilintarkastajan lausuntoon liittyviä suosituksia, jotka tulee huomioida tilintarkastajan raporttia annettaessa. Tällöin standardin mukautettua lausuntoa ja tiettyä seikkaa painottavaa kappaletta koskevat kohdat eivät kaikilta osin sovellu tilintarkastajan raportointiin. Suomen Tilintarkastajat ry (ent. KHT-yhdistys) on antanut tähän liittyen tilintarkastajan raporttimallin, jossa on otettu huomioon yllä mainittujen sääntelyn ja suositusten vaatimukset. Poikkeukset ISAE 3420:n soveltumiseen komission esiteasetuksen mukaisessa tilintarkastajan raportoinnissa liittyvät seuraaviin standardin kohtiin:

Kohta 31 Vakiomuotoinen lausunto sekä kohta 35(j) Varmennusraportin laatiminen

Komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 Liite II, kohdan 7 mukainen tilintarkastajan lausunnon muoto on seuraava: ”pro forma -tiedot on asianmukaisesti koottu esitettyjen periaatteiden mukaisesti ja mainitut periaatteet noudattavat liikkeeseenlaskijan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita”. Tältä osin standardin lausuntoa tulee täydentää lisäämällä lausuntoon osio ”mainitut periaatteet noudattavat liikkeeseenlaskijan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita”. Standardin soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen kohta A46

⁴ Katso tarkemmin Laki verotusmenettelystä 19 §, Tilintarkastuslaki 8:1 §, Oikeudenkäymiskaari 17:17, 18 ja 19 § ja 17:29 § sekä Hallintolaki 13 §, Laki Finanssivalvonnasta 19 § ja Rahankeräyslaki 28 §.

antaa lisätietoja lausunnon lisäämisen vaikutuksesta mahdollisiin tehtäviin lisätoimenpiteisiin.

Kohdat 32 ja 33 Mukautettu lausunto

Komission esiteasetus edellyttää, että tilintarkastajan raporttiin sisältyvä lausunto on vakiomuotoinen. Mukautetun lausunnon antaminen esitettä varten ei täten käytännössä ole mahdollista⁵.

Kohdat 13 (d) ja 34 Tiettyä seikkaa painottava kappale

Kohdan 34 mukaan tilintarkastajan tulee joissakin olosuhteissa sisällyttää raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale. ESMAn suositusten mukaan lisätietojen antaminen tilintarkastajan raportissa ei ole mahdollista⁶.

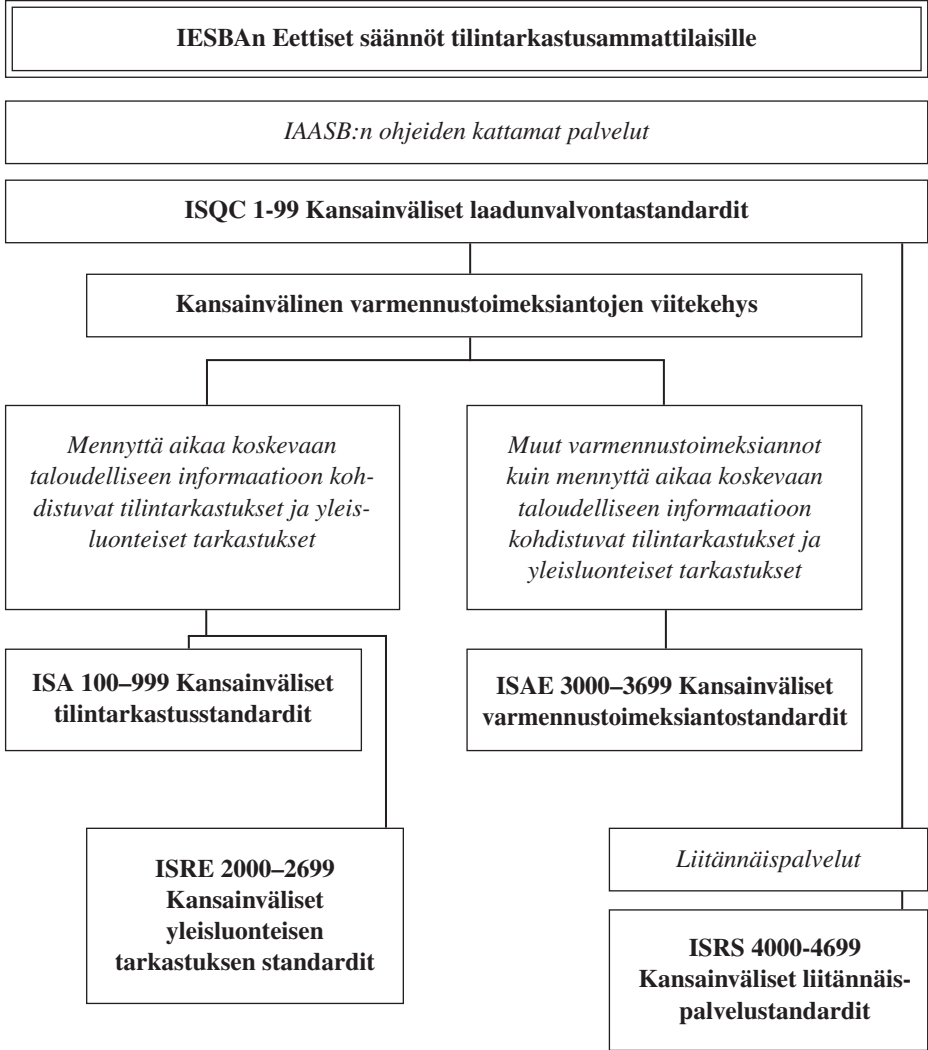
Toimeksiannon suorittaja

Uudistetussa ISAE 3420 -standardissa, joka on tullut voimaan 15.12.2015 – samoin kuin kaikkialla tässä teoksessa – sanan *practitioner* suomenkielisenä vastineena on käytetty *toimeksiannon suorittaja* eikä aiempaan tapaan *tilintarkastaja*. Vaikka standardissa puhutaan toimeksiannon suorittajasta, joka voi olla myös muu kuin tilintarkastaja, on huomattava, että komission esiteasetus edellyttää, että esitteeseen sisällytettävän lausunnon pro forma -tiedoista antaa riippumattomana asiantuntijana toimiva hyväksytty tilintarkastaja tai liikkeeseenlaskijan tilintarkastaja.

⁵ Frequently asked questions - Prospectuses: Common positions agreed by ESMA members ("ESMA Q&A")

⁶ Frequently asked questions - Prospectuses: Common positions agreed by ESMA members ("ESMA Q&A")

IAASB:N OHJEIDEN RAKENNE



MERKITTÄVIMMÄT MUUTOKSET V. 2016–2017 PAINOKSEEN VERRATTUNA SEKÄ VIIMEISIN KEHITYS¹

Viittaukset

Tämä julkaisu sisältää joitakin viittauksia IAS- ja IFRS-standardeihin. Ellei muuta mainita, viittaukset tarkoittavat kyseisen ohjeen laatimisajankohtana voimassa olleita IAS- ja IFRS-standardeja. Näin ollen lukijoita pyydetään kiinnittämään huomiota siihen, että mainitusta IAS- tai IFRS-standardista on saatettu myöhemmin julkaista uudistettu versio, ja tällöin viittaus tarkoittaa viimeisintä versiota.

Tässä julkaisussa ”maa” tulee lukea niin, että se tarkoittaa ”maa tai oikeudenkäyttöalue”.

IESBAn ja IAASB:n antama ohjeistus

Julkaisu sisältää International Ethics Standards Boardin (IESBA) antamat Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille, International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) julkaiseman laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevan ohjeistuksen kokonaisuudessaan sekä yhden ei-sitovan kansainvälisen soveltamisohjeen (IAPN). Lisäksi se sisältää IAASB:n antamien ohjeiden esipuheen, termistön sekä muuta ei-sitovaa aineistoa. Englanninkieliset julkaisut korvaavat seuraavat julkaisut: Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2016 Edition ja Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition. [Suomenkielinen julkaisu korvaa niitä vastaavan suomenkielisen teoksen Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2016-2017].²

Eettisten sääntöjen muutokset

Eettiset säännöt on uudistettu kokonaisuudessaan. Tärkeimpiä muutoksia selostetaan sääntöjen ensimmäisillä sivuilla.

Lisäykset ja muutokset IAASB:n antamaan ohjeistukseen

ISA-standardit [englanninkielisen julkaisun osa I]

ISA 250:n Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa (NOCLAR) uudistaminen

Seuraava ISA-standardi korvaa aiemman standardin:

- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa.*

¹ [Huom! Tämä teksti on käännös IFACin englanninkieliseen julkaisuun sisältyvästä tekstistä. Se vastaa pitkälti myös suomenkielisen painoksen muutoksia, joita selostetaan tarkemmin KHT-yhdistyksen esipuheessa.]

² Kunkin standardin ja muun ohjeen voimaantuloajoista Suomessa ks. Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuhe.

Tämä standardi ja siihen liittyvät mukauttavat muutokset muihin standardeihin, esitettiin v. 2016-2017 julkaisussa tuolloin voimassa olleiden ISA-standardien jälkeen. Mukauttavat muutokset sekä viittauksiin tulleet muutokset on nyt tehty koko teokseen.

Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen

Teokseen sisältyy (voimassa olevien ISA-standardien jälkeen) myös standardi, jolla uudistetaan nykyinen standardi ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden, mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*. Muutokset tarkoittavat kehittyneempää riskienarviointiprosessia, entistä lähempää yhteyttä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviin menetelmiin, tietoon ja oletuksiin, skaalautuvuuteen liittyvien seikkojen huomioon ottamista sekä ammatillisen skeptisyyden tärkeyden painottamista.

ISA 540 (uudistettu) -standardia sovelletaan 15.12.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätöksen tilintarkastukseen.

Esipuhe

Standardien esipuheen kappaleet on numeroitu uudelleen numerosta 8 alkaen. Tällä ei ole vaikutusta julkaisun muihin osiin.

Muut standardit ja viitekehykset [englanninkielisen julkaisun osat I ja II]

Ainoat muihin osioihin tehdyt muutokset johtuvat NOCLAR-tekstistä [uudistettu ISA 250] aiheutuvista mukauttavista muutoksista ja päivitetystä viittauksista.

Poistettu aineisto

Seuraava v. 2016-2017 teokseen sisältynyt teksti on poistettu ja korvattu nyt voimassa olevalla uudistetulla standardilla:

- ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa

Lopullinen ohjeistus, joka on julkaistu 1.12.2018 jälkeen (eettisten sääntöjen osalta 31.7.2018 jälkeen), sekä luonnokset

Tiedot viimeisimmistä muutoksista sekä 1.12.2018 (eettisten sääntöjen osalta heinäkuun 2018 jälkeen) julkaistu lopullinen ohjeistus ja käsiteltävinä olevat luonnokset ovat saatavissa IAASB:n verkkosivuilta osoitteesta <http://www.iaasb.org>. ja IESBA:n verkkosivuilta osoitteesta www.ethicsboard.org.

IFACIN TEHTÄVÄ

The International Federation of Accountants (IFAC) palvelee yleistä etua edesauttamalla vahvojen ja kestävien organisaatioiden, markkinoiden ja talouksien kehittymistä. Se edistää taloudellisen raportoinnin läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta sekä siihen liittyvää tilivelvollisuutta, edesauttaa tilintarkastajien ammattikunnan kehittymistä sekä viestittää ammattikunnan tärkeydestä ja arvosta, jota se tuo maailmanlaajuiseen taloudelliseen infrastruktuuriin. IFAC on perustettu vuonna 1977, ja sillä on yhteensä 175 jäsenjärjestöä ja liitännäisjäsentä 130:ssä eri maassa. Ne edustavat noin kolmea miljoonaa henkilöä, jotka toimivat tilintarkastusammattissa, opetustehtävissä, julkisella sektorilla ja kaupan ja teollisuuden alalla.

Osana yleistä etua palvelevaa tehtäväänsä IFAC edesauttaa korkeatasoisten kansainvälisten tilintarkastus- ja varmennusstandardien laatimista, hyväksymistä ja käyttöönottoa. Merkittävä osa tehtävästä toteutuu tukemalla tilintarkastus- ja varmennusstandardeja antavaa IAASB:tä (International Auditing and Assurance Standards Board) ja eettisiä sääntöjä antavaa IESBAa (International Ethics Standards Board for Accountants). IFAC tarjoaa näille itsenäisille standardeja antaville elimille henkilöresursseja, tukee niitä hallinnossa, viestinnässä ja rahoituksessa sekä avustaa kummankin Boardin jäsenten valinnassa ja muissa henkilövalinnoissa.

IAASB ja IESBA laativat itse asialistansa ja hyväksyvät julkaisunsa omien toimintaprosessiensa mukaisesti ja ilman IFACin osallistumista. IFAC ei pysty millään tavoin vaikuttamaan asialistaan eikä julkaisujen sisältöön. IFAC hoitaa kokoomateosten, standardien ja muun ohjeistuksen julkaisemisen, ja tekijänoikeudet ovat sen nimissä.

IAASB:n ja IESBAn riippumattomuus on turvattu monella tavalla:

- standardien antamiseen kohdistuu virallinen riippumaton yleistä etua edustava valvonta, jota suorittaa Public Interest Oversight Board (PIOB) (lisätietoja osoitteesta www.ipiob.org), ja standardien antamisessa noudatetaan tarkasti määriteltyä menettelytapaa, johon kuuluu julkinen konsultointi;
- tehtävät ovat julkisesti haettavina, ja valinta- ja nimitysprosessi on PIOBin virallisen ja riippumattoman valvonnan alainen;
- toiminta on täysin läpinäkyvää siten, että sekä standardien antamisessa noudatettava prosessi että asialistaan liittyvät aineistot ja kokoukset ovat julkisia ja lopullisiin standardeihin liittyvät perustelut julkaistaan;
- standardien antamisprosessiin osallistuu neuvoa antava ryhmä Consultative Advisory Group sekä tarkkailijoita; ja
- IAASB:n ja IESBAn jäsenten sekä nimityksiä tekevien organisaatioiden ja työntekijöiden on sitouduttava IAASB:n ja IESBAn riippumattomuuteen, rehellisyyteen ja yleistä etua painottavaan tehtävään.

Lisätietoja saa IFACin verkkosivuilta <http://www.ifac.org>.

**KANSAINVÄLISET EETTISET SÄÄNNÖT
TILINTARKASTUSAMMATTILAISILLE (SISÄLTÄEN
KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT)**

2018

Kuinka tämä julkaisu on järjestetty:

Sisältö on jaoteltu seuraavasti:

Merkittävät muutokset vuoden 2016 eettisiin sääntöihin verrattuna	5
Opas eettisiin sääntöihin	7
Sisällysluettelo	12
Esipuhe	16
Osa 1 – Sääntöjen noudattaminen, peruseriaatteen ja käsitteellinen viitekehys	17
Osa 2 – Muut tilintarkastusammattilaiset	34
Osa 3 – Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset	72
Kansainväliset riippumattomuusstandardit (osat 4A ja 4B)	119
Osa 4A – Riippumattomuus tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	117
Osa 4B – Riippumattomuus muissa varmennustoimeksi- annoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	201
Termistö ja lyhenneluettelo	240
Voimaantulo	254

HUOMATTAVAT MUUTOKSET VERRATTUNA SÄÄNTÖJEN VUODEN 2016 VERSIOON

Tämä teksti korvaa julkaisun IESBAn Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2016, ja siihen on tehty seuraavista asiakirjoista aiheutuvat muutokset:

- NOCLAR-ohje—*Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen*
- Lopullinen muutosasiakirja—*Sääntöjen muutokset, jotka koskevat henkilöstön pitkäaikaista yhteyttä tilintarkastus- tai varmennusasiakkaaseen; ja*
- Lopullinen muutosasiakirja—*Sääntöjen osan C muutokset, jotka koskevat informaation tuottamista ja esittämistä sekä painetta rikkoa peruseriaatteita.*

Muutokset

Vuoden 2018 julkaisun teksti on kirjoitettu kokonaan uudelleen noudattamalla uutta rakennetta ja esittämistapaa, jotka tekevät säännöissä liikkumisesta sekä niiden käyttämisestä ja täytäntöönpanosta entistä helpompaa. Uudelta nimeltään se on *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen kansainväliset riippumattomuusstandardit)*, ja siihen on tehty huomattavia lisäyksiä ja muutoksia, kuten:

- parannettu ja näkyvämmiin kuvattu käsitteellinen viitekehys
- aiempaa selkeämmät ja tiukemmat varotoimia koskevat kohdat, jotka on aiempaa paremmin yhdistetty peruseriaatteiden noudattamista ja riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin
- aiempaa tiukemmat riippumattomuusvaatimukset, jotka liittyvät henkilöstön pitkäaikaiseen yhteyteen tilintarkastus- tai varmennusasiakkaan kanssa
- uusia ja muuttuneita lukuja, jotka koskevat muita tilintarkastusammattilaisia ja liittyvät:
 - informaation tuottamiseen ja esittämiseen; ja
 - paineeseen rikkoa peruseriaatteita
- selkeää oheistusta ammatissa toimiville tilintarkastusammattilaisille siitä, että tiettyjä sääntöjen osaan 2 sisältyviä muita tilintarkastusammattilaisia koskevia kohtia sovelletaan myös heihin
- sekä ammatissa toimiville että muille tilintarkastusammattilaisille aiempaa tiukempia vaatimuksia, jotka koskevat etujen tarjoamista ja vastaanottamista, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus
- uutta soveltamisohjeistusta, joka korostaa tosiseikkojen ja olosuhteiden ymmärtämistä sovellettaessa ammatillista harkintaa
- uutta soveltamisohjeistusta, jossa selostetaan, kuinka peruseriaatteiden noudattaminen tukee ammatillisen harkinnan käyttöä tilintarkastustoimeksiannoissa ja muissa varmennustoimeksiannossa.

Voimaantulo

Osat 1-3

- Osia 1, 2 ja 3 sovelletaan 15.6.2019 alkaen.

Kansainväliset riippumattomuusstandardit (osat 4A ja 4B)

- Osaa 4A, joka koskee riippumattomuutta tilintarkastustoimeksiannoissa ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa, sovelletaan 15.6.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin.
- Osaa 4B, joka koskee riippumattomuutta tiettyjä kausia kattaviin kohteisiin kohdistuvissa varmennustoimeksiannoissa, sovelletaan 15.6.2019 tai sen jälkeen alkavilla kausilla; muutoin sitä sovelletaan 15.6.2019 alkaen.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

Pitkäaikaista yhteyttä koskevat kohdat

Uuden rakenteen mukaisten sääntöjen voimaantuloaika ei vaikuta vanhan rakenteen mukaisiin lukuihin 290 ja 291 sisältyneiden pitkäaikaista yhteyttä koskevien kohtien voimaantuloaikaan (esitetty tammikuussa 2017 julkaistussa lopullisessa asiakirjassa (close-off document)), jotka ovat seuraavat:

- (a) Ellei kohdan (c) siirtymäsäännöstä muuta johdu, kappaleita 290.148–290.168 sovelletaan 15.12.2018 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.
- (b) Kappaleita 291.137–291.141 sovelletaan tiettyjä kausia koskeviin varmennustoimeksiantoihin 15.12.2018 tai sen jälkeen alkavilta kausilta; muutoin niitä sovelletaan 15.12.2018 alkaen.
- (c) Kappaletta 290.163 sovelletaan vain ennen 15.12.2023 alkavilta kausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin. Tämä helpottaa siirtymistä toimeksiannosta vastuullisilta henkilöiltä vaadittavaan viiden peräkkäisen vuoden jäähdytelyaikaan maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa lainsäädäntöelin tai sääntely- tai valvontataho (tai tällaisen lainsäädäntöelimen tai sääntelytahon valtuuttama organisaatio) on määrännyt viittä peräkkäistä vuotta lyhyemmän jäähdytelyajan.

Heinäkuun 2018 jälkeen julkaistut muutokset ja luonnokset

Tietoa viimeaikaisesta kehityksestä ja kesäkuun 2018 jälkeen julkaistuista lopullisista säännöistä tai luonnoksista on saatavissa IESBAN verkkosivustolla osoitteessa www.ethicsboard.org.

OPAS EETTISIIN SÄÄNTÖIHIN

(Tämä opas on ei-sitova sääntöjen käyttöohje.)

Sääntöjen tarkoitus

1. Asiakirjassa *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältyen kansainväliset riippumattomuusstandardit)* ("säännöt") asetetaan tilintarkastusammattilaisia koskevat eettiset peruseriaatteet, jotka kuvastavat ammattikunnan tunnustamaa velvollisuutta toimia yleisen edun mukaisesti. Nämä periaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle. Peruseriaatteita ovat: rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.
2. Säännöissä määrätään käsitteellinen viitekehys, jota tilintarkastusammattilaisten tulee noudattaa tunnistaakseen ja arvioidakseen peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat ja vastatakseen niihin. Säännöt sisältävät eri aihealueita koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka auttavat tilintarkastusammattilaisia käsitteellisen viitekehysten soveltamisessa näihin aihealueisiin.
3. Kun on kyse tilintarkastuksista, yleisluonteisista tarkastuksista tai muista varmennustoimeksiannoista, säännöissä asetetaan *Kansainväliset riippumattomuusstandardit*, jotka on muodostettu soveltamalla käsitteellistä viitekehystä näihin toimeksiantoihin liittyviin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin.

Kuinka säännöt on järjestetty

4. Säännöt sisältävät seuraavanlaista aineistoa:
 - Osa 1 – *Sääntöjen noudattaminen, peruseriaatteet ja käsitteellinen viitekehys* sisältää peruseriaatteet ja käsitteellisen viitekehksen ja koskee kaikkia tilintarkastusammattilaisia.
 - Osa 2 – *Muut tilintarkastusammattilaiset* sisältää muita tilintarkastusammattilaisia koskevaa lisäaineistoa, jota sovelletaan ammatillisen toiminnan harjoittamiseen. Muihin tilintarkastusammattilaisiin kuuluu tilintarkastusammattilaisia, jotka ovat työ- tai toimeksiantosuhhteessa tai joita koskee johtamis- tai muu sopimus esimerkiksi seuraavilla aloilla:
 - kauppa, teollisuus tai palvelut.
 - julkinen sektori.
 - koulutus.
 - voittoa tavoittelematon toiminta.
 - sääntely- tai valvontatahot tai ammatilliset tahot.

Osa 2 koskee myös ammatissa toimivia tilintarkastusammattilaisia, kun nämä harjoittavat ammatillista toimintaa, joka perustuu suhteeseen tilintarkastusyhteisön kanssa, riippumatta siitä, toimivatko he alihankkijana, työntekijänä vai omistajana.

- Osa 3 – *Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset* sisältää ammatissa toimivia tilintarkastusammattilaisia koskevaa lisäaineistoa, jota sovelletaan ammatillisen toiminnan harjoittamiseen.
- *Kansainväliset riippumattomuusstandardit* sisältävät ammatissa toimivia tilintarkastusammattilaisia koskevaa lisäaineistoa, jota sovelletaan varmennuspalveluja tuottaessa seuraavasti:
 - Osa 4A – *Riippumattomuus tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*, jota sovelletaan suoritettaessa tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.
 - Osa 4B – *Riippumattomuus muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*, jota sovelletaan suoritettaessa varmennustoimeksiantoja, jotka eivät ole tilintarkastuksen eivätkä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.
- *Termistö*, joka sisältää määritellyt termit (sekä tarvittaessa lisäselityksiä) sekä kuvaillut termit, joilla on määrätty merkitys sääntöjen tietyissä osissa. Kuten termistössä todetaan, esimerkiksi termi ”tilintarkastustoimeksianto” koskee osassa 4A yhtä lailla sekä tilintarkastustoimeksiantoja että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja. Termistö sisältää myös luetelon lyhenteistä, joita käytetään näissä säännöissä sekä muissa standardeista, joihin säännöissä viitataan.

5. Säännöt sisältävät lukuja, joissa käsitellään tiettyjä aihealueita. Joissakin luvuissa on näihin aihealueisiin liittyviä osa-alueita käsitteleviä alalukuja. Silloin kun se on asianmukaista, sääntöjen jokainen luku on rakennettu seuraavalla tavalla:

- Johdanto – ilmoitetaan luvussa käsiteltävä aihealue sekä esitellään vaatimukset ja soveltamisohjeistus käsitteellisen viitekehyksen mukaisessa asiayhteydessä. Johdantoaineisto sisältää tietoja, mukaan lukien käytettyjen termien selitykset, jotka ovat tärkeitä kyseisen osan ja siihen sisältyvien lukujen ymmärtämisen ja soveltamisen kannalta.
- Vaatimukset – asetetaan käsiteltävää aihealuetta koskevia yleisiä ja erityisiä velvoitteita.
- Soveltamisohjeistus – antaa taustaa ja sisältää selityksiä, toimenpide-ehdotuksia tai huomioon otettavia seikkoja, esimerkkejä ja muuta ohjeistusta, josta on apua vaatimusten noudattamisessa.

Kuinka sääntöjä käytetään

Peruseriaatteet, riippumattomuus ja käsitteellinen viitekehys

6. Sääntöjen mukaan tilintarkastusammattilaisten on noudatettava eettisiä peruseriaatteita. Heidän on sääntöjen mukaan myös sovellettava käsitteellistä viitekehystä peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi. Käsitteellisen viitekehksen soveltaminen vaatii ammatillisen harkinnan käyttöä, tarkkaavaisuutta uuden informaation sekä tosiseikkojen ja olosuhteiden muutosten suhteen sekä järkevää ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testin käyttämistä.
7. Käsitteellisessä viitekehyksessä todetaan, että ammattikunnan luomien, lainsäädäntöön tai määräykseen perustuvien tai tilintarkastusyhteisön tai työnantajaorganisaation asettamien ehtojen, toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen olemassaolo saattaa vaikuttaa uhkien tunnistamiseen. Kyseiset ehdot, periaatteet ja menettelytavat saattavat myös olla relevantti tekijä tilintarkastusammattilaisen arvioidessa, onko jokin uhka hyväksyttävällä tasolla. Silloin kun uhat eivät ole hyväksyttävällä tasolla, tilintarkastusammattilaisen täytyy käsitteellisen viitekehksen mukaan vastata kyseisiin ughiin. Varotoimien käyttäminen on yksi tapa vastata ughiin. Varotoimet ovat tilintarkastusammattilaisen yksittäin tai yhdistelmänä suorittamia toimenpiteitä, jotka tehokkaasti vähentävät uhat hyväksyttävälle tasolle.
8. Lisäksi tilintarkastusammattilaisten on sääntöjen mukaan oltava riippumattomia suorittaessaan tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta ja muita varmennustoimeksiantoja. Käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseen ja arvioimiseen ja niihin vastaamiseen samalla tavoin kuin peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien.
9. Sääntöjen noudattaminen edellyttää seuraavien asioiden tuntemista, ymmärtämistä ja soveltamista:
 - tietyn luvun kaikki relevantit kohdat osan 1 mukaisessa asiayhteydessä, yhdessä lukuihin 200, 300, 400 ja 900 sisältyvän lisäaineiston kanssa sen mukaan kuin se on sovellettavissa.
 - tietyn luvun kaikki relevantit kohdat, esimerkiksi ottamalla huomioon otsikkojen ”Yleistä” ja ”Kaikki tilintarkastusasiakkaat” alle kuuluvat kohdat yhdessä erityisten lisäkohtien kanssa, mukaan lukien alaotsikkojen ”Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä” tai ”Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä” alle kuuluvat kohdat.
 - tiettyyn lukuun sisältyvät kaikki relevantit kohdat yhdessä mihin tahansa relevanttiin alalukuun sisältyvien lisäkohtien kanssa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

10. Vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta on luettava ja sovellettava tavoitteena perusperiaatteiden noudattaminen käsitteellisen viitekehyksen mukaisesti sekä riippumattomuus suoritettaessa tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta ja muita varmennustoimeksiantoja.

Vaatimukset

11. Vaatimukset on merkitty kirjaimella ”R” ja useimmiten niissä käytetään sanamuotoa ”on tehtävä”. Säännöissä käytettävällä sanamuodolla ”on tehtävä”, asetetaan tilintarkastusammattilaiselle tai tilintarkastusyhteisölle vaatimus noudattaa sitä nimenomaista kohtaa, jossa on käytetty sanamuotoa ”on tehtävä”.
12. Joissakin tilanteissa säännöissä sallitaan erityinen poikkeus jostakin vaatimuksesta. Tällaisessa tilanteessa kohta on merkitty kirjaimella ”R”, mutta siinä käytetään sanaa ”saa” tai ehdollista sanamuotoa.
13. Kun säännöissä käytetään sanaa ”saa”, tarkoitetaan lupaa toimia tietyllä tavalla tietyissä olosuhteissa, mukaan lukien poikkeus vaatimuksesta. Sitä ei käytetä tarkoittamaan mahdollisuutta.
14. Kun säännöissä käytetään sanaa ”saattaa”, tarkoitetaan mahdollisuutta, että tietty seikka esiintyy, tapahtuma toteutuu tai toimitaan tietyllä tavalla. Termi ei kuvaa uhan yhteydessä käytettynä mitään tiettyä mahdollisuuden tai todennäköisyyden tasoa, sillä uhan tason arvioiminen riippuu tosiseikoista ja olosuhteista, jotka liittyvät tiettyyn seikkaan, tapahtumaan tai toimintatapaan.

Soveltamisohjeistus

15. Säännöt sisältävät vaatimusten lisäksi soveltamisohjeistusta, joka antaa relevanttia taustaa sääntöjen asianmukaiselle ymmärtämiselle. Soveltamisohjeistuksen tarkoituksena on erityisesti auttaa tilintarkastusammattilaista ymmärtämään, kuinka käsitteellistä viitekehystä sovelletaan tiettyihin olosuhteisiin, sekä ymmärtämään ja noudattamaan tiettyä vaatimusta. Vaikka tällainen soveltamisohjeistus ei itsessään sisällä vaatimuksia, se on tarpeellista ottaa huomioon, jotta sääntöjen vaatimuksia, mukaan lukien käsitteellinen viitekehys, sovellettaisiin kunnolla. Soveltamisohjeistus on merkitty kirjaimella ”A.”
16. Silloin kun soveltamisohjeistukseen sisältyy esimerkkiluetteloita, niiden ei ole tarkoitettu olevan tyhjentäviä.

Sääntöjä koskevan ohjeen liite

17. Liite sisältää yleiskatsauksen säännöistä.

YLEISKATSAUS SÄÄNNÖISTÄ

<p>OSA 1</p> <p>SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN, PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYKS (KAIKKI TILINTARKASTUSAMMATTILAISET – LUVUT 100-199)</p>	<p>OSA 3</p> <p>AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET (LUVUT 300-399)</p>
<p>OSA 2</p> <p>MUUT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET (LUVUT 200-299)</p> <p>(OSA 2 KOSKEE MYÖS AMMATISSA TOIMIVIA TILINTARKASTUSAMMATTILAISIA, KUN NÄMÄ HARIOITTAVAT AMMATILLISTA TOIMINTAA, JOKA PERUSTUU SUHTEESEEN TILINTARKASTUSYHTEISÖN KANSSA)</p>	<p>KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT (OSAT 4A ja 4B)</p> <p>OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA (LUVUT 400-899)</p> <p>OSA 4B – RIIPPUMATTOMUUS MUISSA VARMENNUS- TOIMEKSIANNOISSA KUIN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA (LUVUT 900-999)</p>
<p>TERMISTÖ (KAIKKI TILINTARKASTUSAMMATTILAISET)</p>	

KANSAINVÄLISET EETTISET SÄÄNNÖT TILINTARKASTUSAMMATTILAISILLE

(sisältäen KANSAINVÄLISET
RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT)

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
ESIPUHE	16
OSA 1 – SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN, PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTELLINEN VIITEKEHYS ..	17
100 Sääntöjen noudattaminen	18
110 Perusperiaatteet	20
111 – Rehellisyys	21
112 – Objektiivisyys	21
113 – Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	22
114 – Salassapitovelvollisuus	22
115 – Ammatillinen käyttäytyminen	24
120 Käsitteellinen viitekehys	26
OSA 2 – MUUT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET	34
200 Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen – muut tilintarkastusammattilaiset	35
210 Eturistiriidat	40
220 Informaation tuottaminen ja esittäminen	43
230 Riittävä asiantuntemus	48
240 Taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvät taloudelliset intressit, kompensatio ja kannustimet	50
250 Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	52
260 Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	58
270 Paine rikkoa perusperiaatteita	68
OSA 3 – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUS- AMMATTILAISET	72
300 Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen – ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset	73

310	Eturistiriidat	80
320	Asiakkuudet ja toimeksiannot	86
321	Toinen mielipide	90
330	Palkkiot ja muuntotyypiset korvaukset	91
340	Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	94
350	Asiakasvarojen hallussapito	100
360	Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	101
KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUTTOMUUSTANDARDIT (OSAT 4A JA 4B)		119
OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA		119
400	Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	119
410	Palkkiot	134
411	Palkitsemis- ja arviointiperiaatteet	138
420	Lahjat ja vieraanvaraisuus	139
430	Oikeudenkäynti tai sen uhka	140
510	Taloudelliset intressit	141
511	Lainat ja takaukset	146
520	Liikesuhteet	148
521	Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	151
522	Viimeaikainen työskentely tilintarkastusasiakkaan palveluksessa	154
523	Toimiminen tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	156
524	Työskenteleminen tilintarkastusasiakkaan palveluksessa	157
525	Tilapäiset henkilöstökomennot	161
540	Henkilöstön pitkäaikainen yhteys tilintarkastusasiakkaaseen (mukaan lukien partnereiden rotaatio)	162
600	Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle	168
	601 – Laskenta- ja kirjanpitoalvelut	173
	602 – Hallinnolliset palvelut	176

603 – Arvonmäärityspalvelut	177
604 – Veropalvelut	179
605 – Sisäisen tarkastuksen palvelut	185
606 – IT-järjestelmäpalvelut	188
607 – Oikeudenkäyntiin liittyvät tukipalvelut	190
608 – Lakipalvelut	191
609 – Rekrytointipalvelut	193
610 – Yritysjärjestelypalvelut	195
800 Eritystä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevat raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot)	197
OSA 4B – RIIPPUMATTOMUUS MUISSA VARMENNUSTOIMEKSIANNOISSA KUIN TILIN- TARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA	202
900 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	202
905 Palkkiot	211
906 Lahjat ja vieraanvaraisuus	214
907 Oikeudenkäynti tai sen uhka	215
910 Taloudelliset intressit	216
911 Lainat ja takaukset	219
920 Liikesuhteet	221
921 Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	223
922 Viimeaikainen työskentely varmennusasiakkaan palveluksessa	226
923 Toimiminen varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	228
924 Työskenteleminen varmennusasiakkaan palveluksessa	229
940 Henkilöstön pitkäaikainen yhteys varmennusasiakkaaseen	231
950 Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen muille varmennusasiakkaille kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen asiakkaille	233

990	Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (muut varmennustoimeksiannot kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa)	237
	TERMISTÖ JA LYHENNELUETTELO	240
	VOIMAANTULO	254

ESIPUHE

IESBA laatii ja julkaisee oman standardienantamisoikeutensa nojalla *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* ("säännöt"). Säännöt on tarkoitettu tilintarkastusammattilaisten käyttöön maailmanlaajuisesti. IESBA noudattaa toimintaprosessia laatiessaan sääntöjä kansainvälisesti sovellettaviksi.

The International Federation of Accountants (IFAC) asettaa jäsenjärjestöilleen eettisiä sääntöjä koskevia erillisiä vaatimuksia.

**OSA 1 – SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN,
PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTELLINEN VIITEKEHYS . .**

	sivu
Luku 100 Sääntöjen noudattaminen.	18
Luku 110 Perusperiaatteet	20
Alaluku 111 – Rehellisyys	21
Alaluku 112 – Objektiivisyys	21
Alaluku 113 – Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	22
Alaluku 114 – Salassapitovelvollisuus	22
Alaluku 115 – Ammatillinen käyttäytyminen.	24
Luku 120 Käsitteellinen viitekehys	26

OSA 1 – SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN, PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS

LUKU 100

SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN

Yleistä

- 100.1 A1 Tilintarkastusammattilaisten ammattikunnalle on ominaista, että se hyväksyy velvollisuudekseen toimia yleisen edun mukaisesti. Tilintarkastusammattilaisen tehtävänä ei ole yksinomaan yksittäisen asiakkaan tai työnantajaorganisaation tarpeiden täyttäminen. Sen vuoksi sääntöihin sisältyy vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotta tilintarkastusammattilaisten olisi mahdollista täyttää yleisen edun mukaista toimintaa koskeva velvollisuutensa.
- 100.2 A1 Sääntöihin sisältyvät vaatimukset, jotka on merkitty kirjaimella ”R,” asettavat velvoitteita.
- 100.2 A2 Soveltamisohjeistus, joka on merkitty kirjaimella ”A,” antaa taustaa ja sisältää selityksiä, toimenpide-ehdotuksia tai huomioon otettavia seikkoja, esimerkkejä ja muuta ohjeistusta, jotka ovat relevantteja sääntöjen asianmukaisen ymmärtämisen kannalta. Soveltamisohjeistuksen tarkoituksena on erityisesti auttaa tilintarkastusammattilaista ymmärtämään, kuinka käsitteellistä viitekehystä sovelletaan tiettyihin olosuhteisiin, sekä ymmärtämään ja noudattamaan tiettyä vaatimusta. Vaikka tällainen soveltamisohjeistus ei itsessään sisällä vaatimuksia, se on tarpeellista ottaa huomioon, jotta eettisten sääntöjen vaatimuksia, mukaan lukien käsitteellinen viitekehys, sovellettaisiin asianmukaisesti.
- R100.3** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava näitä sääntöjä. Saattaa esiintyä olosuhteita, joissa säädökset tai määräykset estävät tilintarkastusammattilaista noudattamasta sääntöjen tiettyjä osia. Tällaisissa olosuhteissa kyseiset säädökset ja määräykset menevät edelle, ja tilintarkastusammattilaisen on noudatettava sääntöjen kaikkia muita osia.
- 100.3 A1 Ammatillisen käyttäytymisen periaatteen mukaan tilintarkastusammattilaisen täytyy noudattaa relevantteja säädöksiä ja määräyksiä. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi olla vaatimuksia, jotka menevät pidemmälle kuin näissä säännöissä määrätyt vaatimukset. Tilintarkastusammattilaisten pitää näissä maissa tai näillä oikeudenkäyttöalueilla olla tietoisia näistä eroista ja noudattaa tiukempia vaatimuksia, ellei säädös tai määräys sitä estä.
- 100.3 A2 Tilintarkastusammattilainen saattaa kohdata epätavallisia olosuhteita, joissa hän uskoo, että näiden sääntöjen tietyn vaatimuksen soveltamisesta aiheutuva seuraus olisi suhteeton tai saattaisi olla niin, ettei se ole yleisen edun mukainen. Näissä olosuhteissa tilintarkastusammattilaista kannustetaan konsultoimaan ammatillista tahoa tai sääntely- tai valvontatahoa.

Sääntöjen rikkominen

- R100.4** Kappaleissa R400.80–R400.89 ja R900.50–R900.55 käsitellään *Kansainvälisten riippumattomuusstandardien* rikkomista. Tilintarkastusammattilaisen, joka havaitsee sääntöjen jonkin muun kohdan rikkomisen, on arvioitava rikkomuksen merkittävyys ja vaikutus siihen, pystyykö hän noudattamaan peruseriaatteita. Tilintarkastusammattilaisen on myös:
- (a) mahdollisimman pian ryhdyttävä kaikkiin toimenpiteisiin, joita saattaa olla käytettävissä, vastatakseen rikkomisen seurauksiin tyydyttävällä tavalla; ja
 - (b) ratkaistava, raportoida hän rikkomisesta relevanteille osapuolille.
- 100.4 A1 Relevantteihin osapuoliin, joille tällaisesta rikkomisesta saatetaan raportoida, kuuluvat osapuolet, joihin se on saattanut vaikuttaa, ammatillinen taho tai sääntelytaho taikka valvontaviranomainen.

LUKU 110

PERUSPERIAATTEET

Yleistä

110.1 A1 Tilintarkastusammattilaisten eettisiä peruseriaatteita on viisi:

- (a) Rehellisyys – on oltava suora ja vilpittömän kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa ja liikesuhteissa.
- (b) Objektiivisyys – ei saa vaarantaa ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa ennakkoluuloista, eturistiriidoista tai toisten liiallisesta vaikutuksesta johtuen.
- (c) Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus –
 - (i) on hankittava ja ylläpidettävä ammatilliset tiedot ja taidot, jotka ovat vaadittavalla tasolla sen varmistamiseksi, että asiakas tai työnantajaorganisaatio saa pätevää ammatillista palvelua, joka perustuu ajan tasalla oleviin teknisiin ja ammatillisiin standardeihin ja relevanttiin lainsäädäntöön; ja
 - (ii) on toimittava tunnollisesti ja sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.
- (d) Salassapitovelvollisuus – on pidettävä ammattiin liittyvien suhteiden ja liikesuhteiden perusteella saatu tieto luottamuksellisena.
- (e) Ammatillinen käyttäytyminen – on noudatettava relevantteja säädöksiä ja määräyksiä ja vältettävä sellaista käyttäytymistä, jonka tilintarkastusammattilainen tietää tai jonka hänen pitäisi tietää mahdollisesti saattavan ammattikunnan huonoon valoon.

R110.2 Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava jokaista peruseriaatetta.

110.2 A1 Eettiset peruseriaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle. Käsitteellinen viitekehys muodostaa lähestymistavan, jota tilintarkastusammattilaisen on sovellettava noudattaessaan näitä peruseriaatteita. Alaluvuissa 111–115 asetetaan kuhunkin peruseriaatteeeseen liittyviä vaatimuksia ja annetaan niitä koskevaa soveltamisohjeistusta.

110.2 A2 Tilintarkastusammattilainen saattaa joutua tilanteeseen, jossa yhden peruseriaatteen noudattaminen on ristiriidassa yhden tai useamman muun peruseriaatteen noudattamisen kanssa. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastusammattilainen saattaa harkita konsultoivansa, tarvittaessa anonyymisti:

- muita tilintarkastusyhteisössä tai työnantajaorganisaatiossa toimivia.
- hallintoelimiä.
- ammatillista tahoa.

- sääntely- tai valvontatahoa.
- juridista neuvonantajaa.

Tällainen konsultointi ei kuitenkaan poista tilintarkastusammattilaiselta velvollisuutta noudattaa ammatillista harkintaa ristiriidan ratkaisemiseksi tai tarvittaessa hankkiutua eroon ristiriidan aiheuttavasta seikasta, ellei säädös tai määräys sitä estä.

- 110.2 A3 Tilintarkastusammattilaista kannustetaan dokumentoimaan ongelman tosiasiallinen sisältö, käytyjen keskustelujen yksityiskohdat, tehdyt päätökset ja näiden päätösten perusteet.

ALALUKU 111 – REHELLISYYS

- R111.1** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava rehellisyyden periaatetta, jonka mukaan hänen on oltava kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa ja liikesuhteissa suora ja vilpitön.

- 111.1 A1 Rehellisyys edellyttää tasapuolisuutta ja totuudenmukaisuutta.

- R111.2** Tilintarkastusammattilainen ei saa olla tietoisesti tekemisissä raporttien, viromaisilmoitusten, kommunikaation tai muun tiedon kanssa silloin, kun hän uskoo, että kyseinen tieto:

- (a) sisältää olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen;
- (b) sisältää huolimattomasti tuotettuja väitteitä tai tietoa; tai
- (c) ei sisällä jotakin vaadittua tietoa tai vaadittu tieto esitetään epäselvästi, kun tällainen tiedon puuttuminen tai epäselvyys olisi harhaanjohtavaa.

- 111.2 A1 Jos tilintarkastusammattilainen antaa tällaisesta raportista, ilmoituksesta, kommunikaatiosta tai muusta tiedosta mukautetun raportin, hän ei toimi kappaleen R111.2 vastaisesti.

- R111.3** Kun tilintarkastusammattilainen saa tietää, että hänet on yhdistetty kappaleessa R111.2 kuvattuun tietoon, hänen on ryhdyttävä toimenpiteisiin, jottei häntä enää yhdistettäisi kyseiseen tietoon.

ALALUKU 112 – OBJEKTIIVISUUS

- R112.1** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava objektiivisuuden periaatetta, jonka mukaan hän ei saa vaarantaa ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa ennakkoluuloista, eturistiriidasta tai toisten liiallisesta vaikutuksesta johtuen.

- R112.2** Tilintarkastusammattilainen ei saa ryhtyä ammatilliseen toimintaan, jos jokin olosuhde tai osapuolten välinen suhde vaikuttaa liiallisesti hänen kyseiseen toimintaan liittyvään ammatilliseen harkintaansa.

ALALUKU 113 – AMMATILLINEN PÄTEVYYS JA HUOLELLISUUS

- R113.1** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava ammatillisen pätevyuden ja huolellisuuden periaatetta, jonka mukaan hänen on:
- (a) hankittava ja ylläpidettävä ammatilliset tiedot ja taidot, jotka ovat vaadittavalla tasolla sen varmistamiseksi, että asiakas tai työnantajaorganisaatio saa pätevää ammatillista palvelua, joka perustuu ajan tasalla oleviin teknisiin ja ammatillisiin standardeihin ja relevanttiin lainsäädäntöön; ja
 - (b) toimittava tunnollisesti ja sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.
- 113.1 A1 Asiakkaiden ja työnantajaorganisaatioiden palveleminen ammatillista pätevyyttä osoittaen edellyttää terveen harkinnan käyttöä sovellettaessa ammatillisia tietoja ja taitoja ammatillisessa toiminnassa.
- 113.1 A2 Ammatillisen pätevyuden ylläpitäminen edellyttää relevanttien teknisten, ammatillisten ja liiketoimintaan liittyvien kehityssuuntien jatkuvaa tiedostamista ja ymmärtämistä. Jatkuva ammatillinen kehittyminen mahdollistaa tilintarkastusammattilaiselle sellaisten kykyjen kehittämisen ja ylläpitämisen, joita hän tarvitsee suoriutuakseen pätevästi ammatillisessa toimintaympäristössä.
- 113.1 A3 Tunnollisuuteen kuuluu velvollisuus toimia tehtävään liittyvien vaatimusten mukaisesti, huolellisesti, perusteellisesti ja oikea-aikaisesti.
- R113.2** Ammatillisen pätevyuden ja huolellisuuden periaatetta noudattaessaan tilintarkastusammattilaisen on ryhdyttävä kohtuullisina pidettäviin toimenpiteisiin varmistuakseen siitä, että hänen valvonnassaan asiantuntijatehtävissä toimivilla henkilöillä on asianmukainen koulutus ja heitä valvotaan riittävästi.
- R113.3** Tarvittaessa tilintarkastusammattilaisen on saatettava asiakkaat, työnantajaorganisaatio tai muut hänen ammatillisten palvelujensa tai ammatillisen toimintansa käyttäjät tietoisiksi kyseisiin palveluihin tai toimintoihin luontaisesti liittyvistä rajoitteista.

ALALUKU 114 – SALASSAPITOVELVOLLISUUS

- R114.1** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava salassapitovelvollisuuden periaatetta, jonka mukaan hänen on pidettävä ammattiin liittyvien suhteiden ja liikesuhteiden perusteella saatu tieto luottamuksellisena. Tilintarkastusammattilaisen on:
- (a) oltava tarkkaavainen sen mahdollisuuden suhteen, että tietoja tulee ilmaista epähuomiossa, sosiaalinen ympäristö mukaan lukien, ja erityisesti läheiselle liikekumppanille taikka perheenjäsenelle tai lähisukulaiselle;

- (b) säilytettävä tieto luottamuksellisena tilintarkastusyhteisössä tai työnantajaorganisaatiossa;
- (c) säilytettävänä mahdollisen tulevan asiakkaan tai työnantajaorganisaation antama tieto luottamuksellisena;
- (d) oltava ilmaisematta tilintarkastusyhteisön tai työnantajaorganisaation ulkopuolisten ammattiin liittyvien suhteiden tai liikesuhteiden perusteella saatua luottamuksellista tietoa ilman asianmukaista ja nimenomaista valtuutusta, paitsi jos tiedon antamiseen on oikeudellinen tai ammatillinen velvollisuus;
- (e) oltava käyttämättä ammattiin liittyvien suhteiden ja liikesuhteiden perusteella saatua luottamuksellista tietoa oman henkilökohtaisen etunsa tai kolmannen osapuolen edun tavoittelun;
- (f) oltava käyttämättä tai ilmaisematta mitään luottamuksellista tietoa, olipa se hankittu tai saatu ammattiin liittyvän suhteen tai liikesuhteen perusteella, sen jälkeen kun kyseinen suhde on päättynyt; ja
- (g) ryhdyttävä kohtuullisina pidettäviin toimenpiteisiin sen varmistamiseksi, että hänen valvonnassaan toimiva henkilöstö sekä neuvoja ja apua antavat henkilöt kunnioittavat tilintarkastusammattilaisen salassapitovelvollisuutta.

114.1 A1

Salassapitovelvollisuus palvelee yleistä etua, koska se edistää tiedon vapaata kulkua tilintarkastusammattilaisen asiakkaalta tai työnantajaorganisaatiolta tilintarkastusammattilaiselle tietäen, että tietoja ei anneta kolmannelle osapuolelle. Seuraavissa olosuhteissa tilintarkastusammattilaiset kuitenkin joutuvat tai saattavat joutua antamaan luottamuksellista tietoa tai tällainen tiedon antaminen saattaa olla asianmukaista:

- (a) laki velvoittaa tiedon antamiseen, esimerkiksi:
 - (i) asiakirjojen tai muun evidenssin tuottaminen oikeudenkäynnissä; tai
 - (ii) esiin tulleita lainvastaisia seikkoja koskevien tietojen antaminen asiaankuuluville viranomaisille;
- (b) laki sallii tiedon antamisen ja asiakas tai työnantajaorganisaatio antaa siihen luvan;
- (c) tiedon antamiseen on ammattiin liittyvä velvollisuus tai oikeus, kun laki ei sitä kiellä:
 - (i) ammatillisen tahon suorittaman laaduntarkastuksen toteuttamista varten;
 - (ii) ammatillisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon tekemään kyselyyn tai tutkintaan vastaamiseksi;

- (iii) tilintarkastusammattilaisen ammattiin kuuluvan intressin puolustamiseksi oikeudenkäynnissä tai hallintomenettelyssä; tai
- (iv) teknisten ja ammatillisten standardien, eettiset vaatimukset mukaan lukien, noudattamiseksi.

114.1 A2 Huomioon otettavia tekijöitä päätettäessä, annetaanko luottamuksellista tietoa, ovat olosuhteista riippuen esimerkiksi seuraavat:

- voisiko siitä, että asiakas tai työnantajaorganisaatio antaa tilintarkastusammattilaiselle luvan tiedon antamiseen, koitua haittaa joillekin osapuolille, mukaan lukien sellaiset kolmannet osapuolet, joiden intresseihin asia saattaa vaikuttaa.
- onko kaikki relevantti informaatio tiedossa ja todennettua siltä osin kuin käytännössä on mahdollista. Tietojen antamista koskevaan päätökseen vaikuttavia tekijöitä ovat:
 - tosiseikat, joita ei pystytä todentamaan.
 - epätäydelliset tiedot.
 - perustelemattomat johtopäätökset.
- minkä tyyppistä kommunikointia ehdotetaan ja kenelle se osoitetaan.
- ovatko osapuolet, joille kommunikointi osoitetaan, asianmukaisia vastaanottajia.

R114.2 Tilintarkastusammattilaisen on jatkettava salassapitovelvollisuusperiaatteen noudattamista myös sen jälkeen, kun hänen ja asiakkaan tai työnantajaorganisaation välinen suhde on päättynyt. Kun tilintarkastusammattilainen vaihtaa työpaikkaa tai hankkii uuden asiakkaan, hänellä on oikeus hyödyntää aiempaa kokemustaan, mutta hän ei saa hyödyntää tai ilmaista mitään ammattiin liittyvän suhteen tai liikesuhteen perusteella hankittua tai saatua luottamuksellista tietoa.

ALALUKU 115 – AMMATILLINEN KÄYTTÄYTYMINEN

R115.1 Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava ammatillisen käyttäytymisen periaatetta, jonka mukaan hänen täytyy noudattaa asiaankuuluvia säädöksiä ja määräyksiä sekä välttää toimintaa, jonka hän tietää tai hänen tulisi tietää mahdollisesti saattavan ammattikunnan huonoon valoon. Tilintarkastusammattilainen ei saa ryhtyä tietoisesti harjoittamaan liiketoimintaa, ammattia tai muuta toimintaa, joka vaarantaa tai saattaa vaarantaa rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammattikunnan hyvän maineen ja joka tämän vuoksi olisi yhteen sopimatonta peruseriaatteiden kanssa.

115.1 A1 Toimintaan, joka mahdollisesti saattaisi ammattikunnan huonoon valoon, kuuluu toiminta, jonka järkevää ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti toteaisi vaikuttavan kielteisesti ammattikunnan hyvään maineeseen.

- R115.2** Tilintarkastusammattilainen ei saa vaarantaa ammattikunnan mainetta markkinointi- tai myynninedistämistoiminnassaan. Tilintarkastusammattilaisen on oltava rehellinen ja pysyttävä totuudessa, eikä hän saa:
- (a) esittää liioiteltuja väitteitä tarjoamistaan palveluista taikka pätevydestään tai kokemuksestaan; tai
 - (b) esittää väheksyviä viittauksia tai perusteettomia vertailuja toisten suorittamaan työhön.
- 115.2 A1 Jos tilintarkastusammattilainen on epävarma siitä, onko jokin mainonnan tai markkinoinnin muoto asianmukainen, hänen on suositeltavaa konsultoida relevanttia ammatillista tahoa.

LUKU 120

KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS

Johdanto

- 120.1 Olosuhteista, joissa tilintarkastusammattilaiset toimivat, saattaa aiheutua uhkia, jotka vaarantavat peruseriaatteiden noudattamista. Luvussa 120 esitetään vaatimuksia ja annetaan soveltamisohjeistusta, mukaan lukien käsitteellinen viitekehys, jotka auttavat tilintarkastusammattilaisia noudattamaan peruseriaatteita ja täyttämään velvollisuutensa toimia yleisen edun mukaisesti. Tällaiset vaatimukset ja soveltamisohjeistus kattavat laajan kirjon tosiseikkoja ja olosuhteita, mukaan lukien monenlainen ammatillinen toiminta, intressit ja suhteet, joista aiheutuu peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia. Lisäksi ne estävät tilintarkastusammattilaisia tekemästä johtopäätöstä, että jokin tilanne on sallittu vain, koska sitä ole nimenomaisesti kielletty eettisissä säännöissä.
- 120.2 Käsitteellisessä viitekehyksessä täsmennetään lähestymistapa, jota tilintarkastusammattilainen noudattaa:
- tunnistaakseen peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat;
 - arvioidakseen tunnistetut uhat; ja
 - vastataakseen uhkiin poistamalla ne tai vähentämällä ne hyväksyttävälle tasolle.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- R120.3** Tilintarkastusammattilaisen on sovellettava käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen luvussa 110 esitetyt peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat ja vastataakseen niihin.
- 120.3 A1 Käsitteellisen viitekehysten soveltamisen kannalta relevantteja lisävaatimuksia ja soveltamisohjeistusta on seuraavissa kohdissa:
- Osa 2 – *Muut tilintarkastusammattilaiset*;
 - Osa 3 – *Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset*; ja
 - Kansainväliset riippumattomuusstandardit* seuraavasti:
 - Osa 4A – *Riippumattomuus tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*
 - Osa 4B – *Riippumattomuus muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*

R120.4 Eettistä ongelmaa käsitellessään tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon asiayhteys, jossa ongelma on syntynyt tai saattaa syntyä. Jos henkilö, joka on ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, harjoittaa ammatillista toimintaa, joka perustuu hänen suhteeseensa tilintarkastusyhteisön kanssa, riippumatta siitä, toimiiko hän alihankkijana, työntekijänä vai omistajana, hänen on noudatettava osan 2 vaatimuksia, jotka koskevat näitä olosuhteita.

R120.5 Käsitteellistä viitekehystä soveltaessaan tilintarkastusammattilaisen on:

- (a) käytettävä ammatillista harkintaa;
- (b) pysyttävä tarkkaavaisena uuden informaation sekä tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuvien muutosten varalta; ja
- (c) käytettävä kappaleessa 120.5 A4 kuvattua järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä.

Ammatillisen harkinnan käyttäminen

120.5 A1 Ammatilliseen harkintaan kuuluu, että sovelletaan relevanttia koulutusta sekä ammatillisia tietoja, taitoja ja kokemusta, jotka ovat oikeassa suhteessa tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, mukaan lukien tietyn ammatillisen toiminnan luonne ja laajuus, sekä asiaan liittyviin intresseihin ja suhteisiin. Ammatillista harkintaa tarvitaan ammatillisen toiminnan harjoittamisen suhteen, kun tilintarkastusammattilainen soveltaa käsitteellistä viitekehystä tehdäkseen asiantuntevia päätöksiä käytettävissä olevista toimintatavoista ja ratkaistakseen ovatko tällaiset päätökset kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia.

120.5 A2 Käsitteellisen viitekehysten asianmukaiselle soveltamiselle. Myös niiden toimenpiteiden määrittäminen, joita tarvitaan tämän käsityksen muodostamiseksi ja johtopäätöksen tekemiseksi siitä, onko peruseriaatteita noudatettu, edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä.

120.5 A3 Kun tilintarkastusammattilainen käyttää ammatillista harkintaa tämän käsityksen muodostamiseksi, hän voi harkita muun muassa:

- onko syytä olla huolissaan siitä, että tilintarkastusammattilaisen tiedossa olevista tosiseikoista ja olosuhteista saattaa puuttua relevanttia informaatiota.
- onko tiedossa olevien tosiseikkojen ja tilintarkastusammattilaisen odotusten välillä ristiriitaa.
- onko tilintarkastusammattilaisella riittävästi erityisasiantuntemusta ja kokemusta johtopäätöksen tekemiseksi.
- onko tarvetta konsultoida muita henkilöitä, joilla on relevanttia erityisasiantuntemusta ja kokemusta.

- antaako informaatio kohtuullisen perustan johtopäätöksen tekemiselle.
- saattavatko tilintarkastusammattilaisen omat ennakkokäsitykset tai ennakkoluulot vaikuttaa ammatillisen harkinnan käyttöön.
- saattaisiko käytettävissä olevan informaation perusteella tehdä muita kohtuullisia johtopäätöksiä.

Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli

120.5 A4 Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testi on tilintarkastusammattilaisen tekemä arvio siitä, päätyisikö toinen osapuoli todennäköisesti samaan johtopäätökseen. Tällainen arviointi tehdään sellaisen järkevän ja asiaa tuntevan kolmannen osapuolen näkökulmasta, joka punnitsee kaikkia relevantteja tosiseikkoja ja olosuhteita, jotka ovat tai joiden voisi kohtuudella odottaa olevan tilintarkastusammattilaisen tiedossa johtopäätöksiä tehtäessä. Järkevän ja asiaa tuntevan kolmannen osapuolen ei tarvitse olla tilintarkastusammattilainen, mutta hänellä on relevantti tietämys ja kokemus pystyäkseen ymmärtämään ja arvioimaan tilintarkastusammattilaisen johtopäätösten asianmukaisuutta puolueettomalla tavalla.

Uhkien tunnistaminen

R120.6 Tilintarkastusammattilaisen on tunnistettava peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat.

120.6 A1 Käsitys tosiseikoista ja olosuhteista, mukaan lukien ammatillinen toiminta, intressit ja suhteet, jotka saattavat vaarantaa peruseriaatteiden noudattamisen, on edellytyksenä sille, että tilintarkastusammattilainen tunnistaa tällaista noudattamista vaarantavat uhat. Se, että on olemassa tiettyjä ammattikunnan luomia, lainsäädäntöön tai määräykseen perustuvia tai tilintarkastusyhteisön tai työnantajaorganisaation asettamia ehtoja, toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, jotka voivat edesauttaa tilintarkastusammattilaista toimimaan eettisellä tavalla, saattaa myös auttaa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamisessa. Kappaleessa 120.8 A2 on yleisiä esimerkkejä tällaisista ehdoista, toimintaperiaateista ja menettelytavoista, jotka ovat myös relevantteja tekijöitä arvioitaessa uhkien tasoa.

120.6 A2 Peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa aiheutua hyvin erilaisista tosiseikoista ja olosuhteista. Ei ole mahdollista määrittellä kaikkia tilanteita, joista uhkia aiheutuu. Lisäksi toimeksiannot ja työtehtävät voivat olla luonteeltaan erilaisia, ja näin ollen syntyä erityyppisiä uhkia.

120.6 A3 Peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat kuuluvat yhteen tai useampiin seuraavista ryhmistä:

- (a) oman intressin uhka – uhka, että taloudellinen tai muu intressi vaikuttaa epäasianmukaisesti tilintarkastusammattilaisen harkintaan tai käyttäytymiseen;

- (b) oman työn tarkastamisen uhka – uhka, ettei tilintarkastusammattilainen arvioi asianmukaisesti hänen itsensä taikka hänen tilintarkastusyhteisöönsä tai työnantajaorganisaatioonsa kuuluvan henkilön aiemmin tekemän harkintaan perustuvan ratkaisun tai suorittaman toiminnan tuloksia, joita hän käyttää muodostaessaan harkintaan perustuvaa ratkaisua osana nykyisen toiminnan suorittamista;
- (c) asian ajamisen uhka – uhka, että tilintarkastusammattilainen tukee asiakkaan tai työnantajaorganisaation näkemystä niin pitkälle, että hänen objektiivisuutensa vaarantuu;
- (d) läheisyyden uhka – uhka, että pitkä tai läheinen suhde asiakkaan tai työnantajaorganisaation kanssa aiheuttaa sen, että tilintarkastusammattilainen suhtautuu liian myönteisesti näiden intresseihin tai liian hyväksyvästi näiden työhön; ja
- (e) painostuksen uhka – uhka, että tilintarkastusammattilainen estyy toimimasta objektiivisesti todellisen tai koetun paineen vuoksi, mihin kuuluvat myös yritykset vaikuttaa tilintarkastusammattilaiseen epäasianmukaisella tavalla.

120.6 A4 Jostakin olosuhteesta saattaa aiheutua useampi kuin yksi uhka, ja uhka saattaa vaikuttaa useamman kuin yhden peruseriaatteen noudattamiseen.

Uhkien arvioiminen

R120.7 Kun tilintarkastusammattilainen tunnistaa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavan uhan, hänen on arvioitava, onko tällainen uhka hyväksyttävällä tasolla.

Hyväksyttävä taso

120.7 A1 Hyväksyttävä taso on taso, jolla tilintarkastusammattilainen käyttämällä järvevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä todennäköisesti päättelisi noudattavansa peruseriaatteita.

Relevantit tekijät uhkien tasoa arvioitaessa

120.8 A1 Tilintarkastusammattilaisen arvioidessa uhkia on relevanttia tarkastella sekä laadullisia että määrällisiä tekijöitä, kuten myös useamman uhan yhteisvaikutusta, jos sovellettavissa.

120.8 A2 Myös kappaleessa 120.6 A1 kuvattujen ehtojen, toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen olemassaolo saattaa olla relevantti tekijä arvioitaessa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien tasoa. Tällaisia ehtoja, toimintaperiaatteita ja menettelytapoja ovat esimerkiksi:

- hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevat vaatimukset.
- ammatissa vaadittava koulutus, harjoittelu ja kokemus.

- tehokas valitusjärjestelmä, joka antaa tilintarkastusammattilaiselle ja yleisölle mahdollisuuden saada epäeettinen käyttäytyminen huomion kohteeksi.
- nimenomainen velvollisuus raportoida eettisten vaatimusten rikkomisesta.
- ammattikunnan tai sääntelytahon harjoittama seuranta ja kurinpitotoimenpiteet.

Uuden informaation tai tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuvien muutosten huomioon ottaminen

R120.9 Jos tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee uutta informaatiota taikka tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuneita muutoksia, jotka saattavat vaikuttaa siihen, onko uhka poistunut tai vähentynyt hyväksyttävälle tasolle, tilintarkastusammattilaisen on arvioitava kyseinen uhka uudelleen ja vastattava siihen arvion mukaisesti.

120.9 A1 Pysyminen tarkkaavaisena koko ammatillisen toiminnan ajan auttaa tilintarkastusammattilaista määrittämään, onko tullut esiin uutta informaatiota tai onko tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtunut muutoksia, jotka:

- vaikuttavat uhan tasoon; tai
- vaikuttavat tilintarkastusammattilaisen johtopäätökseen siitä, ovatko käytetyt varotoimet edelleen asianmukaisia tunnistettuihin uhkiin vastaamiseksi.

120.9 A2 Jos uuden informaation seurauksena tunnistetaan uusi uhka, tilintarkastusammattilaisen täytyy arvioida uhka ja vastata siihen asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet R120.7 ja R120.10).

Uhkiin vastaaminen

R120.10 Jos tilintarkastusammattilainen toteaa, etteivät tunnistetut peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat ole hyväksyttävällä tasolla, hänen on vastattava uhkiin poistamalla ne tai vähentämällä ne hyväksyttävälle tasolle. Tilintarkastusammattilaisen on tehtävä tämä:

- poistamalla uhkia aiheuttavat olosuhteet, mukaan lukien intressit tai osapuolten väliset suhteet;
- käyttämällä varotoimia, silloin kun niitä on saatavissa ja niitä pystytään käyttämään, uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle; tai
- kieltäytymällä kyseisestä ammatillisesta toiminnasta tai lopettamalla se.

Toimenpiteet uhkien poistamiseksi

120.10 A1 Uhkaan saatetaan tosiseikoista ja olosuhteista riippuen vastata poistamalla uhan aiheuttava olosuhde. On kuitenkin joitakin tilanteita, joissa uhkaan voidaan vastata vain kieltäytymällä kyseisestä ammatillisesta toiminnasta

tai lopettamalla se. Tämä johtuu siitä, ettei uhan aiheuttaneita olosuhteita ole mahdollista poistaa eikä pystytä käyttämään varotoimia uhan vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Varotoimet

120.10 A2 Varotoimet ovat tilintarkastusammattilaisen yksittäin tai yhdistelmänä suorittamia toimenpiteitä, jotka tehokkaasti vähentävät peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat hyväksyttävälle tasolle.

Merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja tehtyjen yleisten johtopäätösten tarkasteleminen

R120.11 Tilintarkastusammattilaisen on tehtävä yleinen johtopäätös siitä, ovatko toimenpiteet, jotka hän suorittaa tai aikoo suorittaa syntyneisiin uhiin vastuumiseksi, sellaisia, että ne poistavat kyseiset uhat tai vähentävät ne hyväksyttävälle tasolle. Yleistä johtopäätöstä tehdessään tilintarkastusammattilaisen on:

- (a) käytävä läpi merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tai tehdyt johtopäätökset; ja
- (b) käytettävä järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä.

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastuksissa, yleisluonteisissa tarkastuksissa ja muissa varmennustoimeksiannoissa

Riippumattomuus

120.12 A1 Ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten on *Kansainvälisten riippumattomuusstandardien* mukaan oltava riippumattomia suorittaessaan tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia tai muita varmennustoimeksiäntojoja. Riippumattomuus on yhteydessä objektiivisuutta ja rehellisyyttä koskeviin peruseriaatteisiin. Siihen kuuluvat:

- (a) mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa johtopäätöksen esittämisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.
- (b) näkyvä riippumattomuus – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti päättelisi tilintarkastusyhteisön taikka tilintarkastus- tai varmennustiimin jäsenen rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen.

120.12 A2 *Kansainväliset riippumattomuusstandardit* sisältävät vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta siitä, kuinka käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuuden säilyttämiseksi tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia tai muita varmennustoimeksiäntojoja suoritettaessa. Tilintarkastusammattilaisten ja tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa näitä standardeja ol-

lakseen riippumattomia tällaisia toimeksiantoja suoritettaessa. Käsitteellinen viitekehys, jonka mukaan tunnistetaan ja arvioidaan peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, koskee samalla tavoin riippumattomuusvaatimusten noudattamista. Kappaleessa 120.6 A3 kuvatut peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien ryhmät ovat myös riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta vaarantavien uhkien ryhmiä.

Ammatillinen skeptisyys

120.13 A1 Tilintarkastusta ja yleisluonteista tarkastusta koskevissa standardeissa ja muissa varmennusstandardeissa, IAASB:n antamat standardit mukaan lukien, vaaditaan, että ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset noudattavat ammatillista skeptisyyttä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia ja muita varmennustoimeksiantoja. Ammatillinen skeptisyys ja luvussa 110 kuvatut peruseriaatteet ovat toisiinsa liittyviä käsitteitä.

120.13 A2 Peruseriaatteiden noudattaminen yksin tai yhdessä tukee ammatillisen skeptisyyden noudattamista tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, kuten seuraavat esimerkit osoittavat:

- *Rehellisyys* edellyttää, että tilintarkastusammattilainen on suora ja vilpitön. Tilintarkastusammattilainen noudattaa rehellisyyden periaatetta esimerkiksi:
 - (a) olemalla suora ja vilpitön tuodessaan esiin huolensa asiakkaan ottamasta kannasta; ja
 - (b) tekemällä ristiriitaista tietoa koskevia tiedusteluja ja hakemalla lisää tilintarkastusevidenssiä vastataksaan huoliin tiedoista, jotka saattavat olla olennaisesti väärää tai harhaanjohtavia, jotta hän pystyisi tekemään asiantuntevia päätöksiä kyseisissä olosuhteissa asianmukaisesta toimintatavasta.

Näin tehdessään tilintarkastusammattilainen toteuttaa tilintarkastusevidenssin kriittistä arviointia, joka myötävaikuttaa ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen.
- *Objektiivisyys* edellyttää, ettei tilintarkastusammattilainen vaaranna ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa ennakkoluuloista, eturistiriidoista tai toisten liiallisesta vaikutuksesta johtuen. Tilintarkastusammattilainen noudattaa objektiivisuuden periaatetta esimerkiksi:
 - (a) tunnistamalla olosuhteet tai osapuolten väliset suhteet, kuten läheinen suhde asiakkaan kanssa, jotka saattavat vaarantaa tilintarkastusammattilaisen ammatillisen harkinnan tai liiketoimintaan liittyvän harkinnan; ja

- (b) ottamalla huomioon tällaisten olosuhteiden ja osapuolten välisten suhteiden vaikutuksen tekemäänsä harkintaan, kun hän arvioi asiakkaan tilinpäätöksen kannalta olennaiseen seikkaan liittyvän tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta.

Näin tehdessään tilintarkastusammattilainen käyttäytyy tavalla, joka myötävaikuttaa ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen.

- *Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus* edellyttää, että tilintarkastusammattilaisella on ammatilliset tiedot ja taidot, jotka ovat vaadittavalla tasolla sen varmistamiseksi, että hän tuottaa pätevää ammatillista palvelua, ja että hän toimii tunnollisesti sovellettavien standardien, säädösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastusammattilainen noudattaa ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatetta esimerkiksi:
 - (a) soveltamalla asianomaisen asiakkaan toimialan ja liiketoimintojen kannalta relevanttia tietämystä, jotta hän tunnistaa olennaisen virheellisuuden riskit asianmukaisesti;
 - (b) suunnittelemalla ja suorittamalla asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä; ja
 - (c) soveltamalla relevanttia tietämystä arvioidessaan kriittisesti, onko tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se tarkoitukseen soveltuvaa kyseisissä olosuhteissa.

Näin tehdessään tilintarkastusammattilainen käyttäytyy tavalla, joka myötävaikuttaa ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen.

OSA 2 – MUUT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

	sivu
Luku 200 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen – muut tilintarkastusammattilaiset	35
Luku 210 Eturistiriidat	40
Luku 220 Informaation tuottaminen ja esittäminen	43
Luku 230 Riittävä asiantuntemus	48
Luku 240 Taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvät taloudelliset intressit, kompensatio ja kannustimet	50
Luku 250 Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	52
Luku 260 Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	58
Luku 270 Paine rikkoa peruseriaatteita	68

OSA 2 – MUUT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

LUKU 200

KÄSITTEELLISEN VIITEKEHYKSEN SOVELTAMINEN – MUUT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

Johdanto

- 200.1 Sääntöjen tässä osassa esitetään vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta muille tilintarkastusammattilaisille luvun 120 mukaista käsitteellistä viitekehystä sovellettaessa. Siinä ei kuvata kaikkia muiden tilintarkastusammattilaisten mahdollisesti kohtaamia tosiseikkoja ja olosuhteita, mukaan lukien ammatillinen toiminta, intressit ja osapuolten väliset suhteet, joista aiheutuu tai saattaa aiheutua peruseriaatteiden noudattamisen vaarantavia uhkia. Siksi muiden tilintarkastusammattilaisten täytyy käsitteellisen viitekehysten mukaan olla tarkkaavaisia tällaisten tosiseikkojen ja olosuhteiden varalta.
- 200.2 Sijoittajat, luotonantajat, työnantajaorganisaatiot sekä liike-elämän muut sektorit samoin kuin julkinen valta ja yleisö saattavat luottaa muun tilintarkastusammattilaisen tekemään työhön. Muut tilintarkastusammattilaiset saattavat yksin tai yhdessä toisen osapuolen kanssa vastata sellaisen taloudellisen ja muun informaation tuottamisesta ja raportoinnista, johon sekä heidän työnantajaorganisaationsa että kolmannet osapuolet saattavat luottaa. He saattavat myös olla vastuussa taloushallinnon tehokkaasta järjestämisestä ja asiantuntevasta neuvonnasta monenlaisissa liiketoimintaan liittyvissä asioissa.
- 200.3 Muu tilintarkastusammattilainen saattaa olla työnantajaorganisaation työntekijä, alihankkija, partneri, hallituksen jäsen (palveluksessa oleva tai muu), omistajajohtaja tai vapaaehtoistyöntekijä. Tilintarkastusammattilaisen ja työnantajaorganisaation välisen suhteen juridinen muoto ei vaikuta tilintarkastusammattilaista koskeviin eettisiin velvollisuuksiin.
- 200.4 Tässä osassa termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa:
- (a) muuhun tilintarkastusammattilaiseen; ja
 - (b) henkilöön, joka on ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, kun tämä harjoittaa ammatillista toimintaa, joka perustuu suhteeseen tilintarkastusyhteisön kanssa, riippumatta siitä, onko hän alihankkija, työntekijä vai omistaja. Lisätietoa siitä, milloin osaa 2 sovelletaan ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin, on kappaleissa R120.4, R300.5 ja 300.5 A1.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- R200.5** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava luvun 110 mukaisia peruseriaatteita ja sovellettava luvun 120 mukaista käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat ja vastataakseen niihin.
- 200.5 A1 Tilintarkastusammattilainen on velvollinen toimimaan työnantajaorganisaationsa oikeutettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Eettisten sääntöjen ei ole tarkoitus estää tilintarkastusammattilaisia täyttämästä tätä velvollisuutta, vaan niissä käsitellään olosuhteita joissa peruseriaatteiden noudattaminen saattaa vaarantua.
- 200.5 A2 Tilintarkastusammattilaiset saavat edistää työnantajaorganisaationsa asiaa toimiessaan organisaation oikeutettujen päämäärien ja tavoitteiden saavuttamiseksi edellyttäen, etteivät esitettävät näkemykset ole vääriä eivätkä harhaanjohtavia. Tällaisesta toiminnasta ei yleensä aiheutuisi asian ajamisen uhkaa.
- 200.5 A3 Mitä vastuullisemmassa asemassa tilintarkastusammattilainen on, sitä parempi mahdollisuus ja tilaisuus hänellä on saada pääsy informaatioon sekä vaikuttaa periaatteisiin, tehtäviin päätöksiin ja muiden työnantajaorganisaatiossa toimivien henkilöiden toimintaan. Kun otetaan huomioon tilintarkastusammattilaisten asema ja vastuullisuusasema organisaatiossa, heidän odotetaan siltä osin kuin se on mahdollista kannustavan ja edistävän eettistä kulttuuria organisaatiossa. Esimerkkejä toimenpiteistä, joihin saatetaan ryhtyä, ovat seuraavien käyttöönotto, toimeenpano ja valvonta:
- etiikkaa koskevat koulutusohjelmat.
 - etiikkaa ja ilmiantoja koskevat toimintaperiaatteet.
 - toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on ennalta ehkäistä säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen.

Uhkien tunnistaminen

- 200.6 A1 Peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa aiheutua hyvin erilaisista tosiseikoista ja olosuhteista. Uhkien ryhmiä kuvataan kappaleessa 120.6 A3. Seuraavat ovat esimerkkejä kuhunkin ryhmään kuuluvista tosiseikoista ja olosuhteista, joista saattaa aiheutua uhkia tilintarkastusammattilaiselle tämän harjoittaessa ammatillista toimintaa:
- (a) Oman intressin uhat
- tilintarkastusammattilaisella on taloudellinen intressi työnantajaorganisaatiossa tai työnantajaorganisaation antama laina tai takaus.
 - tilintarkastusammattilainen osallistuu työnantajaorganisaation tarjoamiin kannustinjärjestelyihin.

- tilintarkastusammattilaisella on mahdollisuus käyttää yrityksen omaisuutta henkilökohtaiseen tarkoitukseen.
 - työnantajaorganisaation tavarantoimittaja tarjoaa lahjaa tai erityiskohtelua tilintarkastusammattilaiselle
- (b) Oman työn tarkastamisen uhat
- tilintarkastusammattilainen määrittää liiketoimintojen yhdistämiseen sovellettavan asianmukaisen kirjanpitoikäsitteilyn tehtyään ostopäätöstä tukevan toteutettavuusselvityksen.
- (c) Asian ajamisen uhat
- tilintarkastusammattilaisella on tilaisuus manipuloida esitteeseen sisällytettävää informaatiota edullisen rahoituksen hankkimiseksi.
- (d) Läheisyyden uhat
- tilintarkastusammattilainen vastaa työnantajaorganisaation taloudellisesta raportoinnista, kun organisaation palveluksessa oleva perheenjäsen tai lähisukulainen tekee organisaation taloudelliseen raportointiin vaikuttavia päätöksiä.
 - tilintarkastusammattilainen on ollut pitkään yhteydessä henkilöihin, jotka vaikuttavat liiketoimintaa koskeviin päätöksiin.
- (e) Painostuksen uhat
- tilintarkastusammattilaista tai hänen perheenjäsentään tai lähisukulaistaan uhkaa erottaminen tai vaihtaminen toiseen henkilöön johtuen erimielisyydestä, joka koskee:
 - laskentaperiaatteen soveltamista.
 - taloudellisen informaation esittämistapaa.
 - joku henkilö pyrkii vaikuttamaan tilintarkastusammattilaisen päätöksentekoprosessiin, joka koskee esimerkiksi sopimuksia tai laskentaperiaatteen soveltamista.

Uhkien arvioiminen

- 200.7 A1 Kappaleissa 120.6 A1 ja 120.8 A2 kuvatut ehdot, toimintaperiaatteet ja menettelytavat saattavat vaikuttaa arvioon siitä, onko perusperiaatteiden noudattamista vaarantava uhka hyväksyttävällä tasolla.
- 200.7 A2 Tilintarkastusammattilaisen arvioon uhan tasosta vaikuttaa myös ammatillisen toiminnan luonne ja sen kattama alue.
- 200.7 A3 Tilintarkastusammattilaisen arvioon uhan tasosta saattaa vaikuttaa työnantajaorganisaatiossa vallitseva työympäristö ja sen toimintaympäristö. Esimerkiksi:

- johtamistapa, jossa painotetaan eettisen käyttäytymisen tärkeyttä ja sitä, että henkilöstön oletetaan toimivan eettisellä tavalla.
- toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka antavat työntekijöille mahdollisuuden kommunikoida ja kannustavat heitä kommunikoi- maan heitä huolestuttavista eettisistä asioista johdon ylemmille tasol- le ilman rangaistuksen pelkoa.
- periaatteet ja menettelytavat, joilla aikaansaadaan ja seurataan henki- löstön suoriutumisen laatua.
- yrityksen valvontajärjestelmät tai muut valvontarakenteet ja vahvat sisäiset kontrollit.
- rekrytointimenettelyt, joissa painotetaan kyvykkään ja pätevän henki- löstön valitsemista.
- toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen sekä niiden muutosten oi- kea-aikainen kommunikointi koko henkilöstölle sekä tällaisia toimin- tapersiaatteita ja menettelytapoja koskevan asianmukaisen koulutuk- sen järjestäminen.
- etiikkaa ja menettelytapoja koskevat periaatteet.

200.7 A4 Tilintarkastusammattilaiset saattavat harkinta juridisen neuvonnan hankki- mista silloin, kun he uskovat, että työnantajaorganisaatiossa on esiintynyt tai tulee edelleen esiintymään toisten henkilöiden epäeettistä käyttäytymis- tä tai toimintaa.

Uhkiin vastaaminen

200.8 A1 Luvuissa 210-270 kuvataan tiettyjä uhkia, joita voi syntyä harjoitettaessa ammatillista toimintaa, ja esitetään esimerkkejä toimenpiteistä, joilla saate- taan vastata tällaisiin uhkiin.

200.8 A2 Ääritilanteissa, joissa uhat aiheuttaneita olosuhteita ei ole mahdollista pois- taa eikä ole käytettävissä tai ei pystytä käyttämään varotoimia uhan vähen- tämiseksi hyväksyttävälle tasolle, tilintarkastusammattilaisen saattaa olla asianmukaista erota työnantajaorganisaatiosta.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

R200,9 Kommunikoidessaan hallintoelinten kanssa eettisten sääntöjen mukaisesti tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, kuka on tai ketkä ovat työnanta- jaorganisaation hallintorakenteessa asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa kommunikoidaan. Jos tilintarkastusammattilainen kommunikoi hallintoeli- men alaryhmän kanssa, hänen on ratkaistava, onko tarpeellista kommuni- koida myös kaikkien hallintoelimeen kuuluvien kanssa, jotta nämä saavat riittävästi tietoa.

- 200.9 A1 Ratkaistessaan, kenen kanssa kommunikoida, tilintarkastusammattilainen saattaa ottaa huomioon:
- (a) olosuhteiden luonteen ja tärkeyden; ja
 - (b) seikan, josta kommunikoidaan.
- 200.9 A2 Esimerkkejä hallintoelimen alaryhmistä ovat tarkastusvaliokunta tai hallintoelimen yksittäinen jäsen.
- R200.10** Jos tilintarkastusammattilainen kommunikoi sellaisten henkilöiden kanssa, joilla on sekä johdon että hallintoelimen vastuulle kuuluvia tehtäviä, hänen on varmistuttava siitä, että kyseisten henkilöiden kanssa kommunikoidessa annetaan riittävästi tietoa kaikille niille hallintoelimen roolissa toimiville, joiden kanssa tilintarkastusammattilainen muutoin kommunikoi.
- 200.10 A1 Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat työnantaja-organisaation toiminnan johtamiseen, esimerkiksi pienessä liikeyrityksessä, jossa yksi ainoa omistajajohtaja johtaa yhteisöä eikä kenelläkään muulla ole hallintoelimelle kuuluvaa roolia. Jos näissä tapauksissa asioista kommunikoidaan johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä hoitavan henkilön (tai hoitavien henkilöiden kanssa) ja kyseisellä henkilöllä (tai kyseisillä henkilöillä) on myös hallintoelimen vastuulle kuuluvia tehtäviä, tilintarkastusammattilaisen on varmistuttava siitä, että vaatimus hallintoelinten kanssa tapahtuvasta kommunikoinnista on täytynyt.

LUKU 210

ETURISTIRIIDAT

Johdanto

210.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.

210.2 Eturistiriidasta aiheutuu objektiivisuuden periaatteen noudattamista vaarantavia uhkia, ja siitä saattaa aiheutua muiden peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia. Tällaisia uhkia saattaa syntyä, kun:

- (a) tilintarkastusammattilainen harjoittaa tiettyyn seikkaan liittyvää ammatillista toimintaa, joka kohdistuu kahteen tai useampaan osapuoleen, ja osapuolten intressit ovat kyseisen seikan suhteen ristiriitaiset; tai
- (b) tilintarkastusammattilaisen oma intressi tietyn seikan suhteen ja hänen harjoittamansa ammatillisen toiminnan kohteena olevan osapuolen intressit kyseisen seikan suhteen ovat ristiriitaiset.

Osapuolia saattavat olla esimerkiksi työnantajaorganisaatio, tavarantoimittaja tai palvelun toimittaja, asiakas, lainanantaja, osakkeenomistaja tai jokin muu osapuoli.

210.3 Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä eturistiriitoihin.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

R210.4 Tilintarkastusammattilainen ei saa antaa eturistiriidan vaarantaa ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa.

210.4 A1 Esimerkkiä olosuhteista, joista voi aiheutua eturistiriitaa, ovat:

- toimiminen johtamiseen tai hallintoon liittyvässä asemassa kahdessa työnantajaorganisaatiossa ja sellaisen luottamuksellisen tiedon saaminen yhdeltä organisaatiolta, jota tilintarkastusammattilainen saattaisi käyttää toisen organisaation eduksi tai haitaksi.
- henkilöyhtiön kahteen eri osapuoleen kohdistuvan ammatillisen toiminnan harjoittaminen, kun kumpikin osapuoli käyttää tilintarkastusammattilaista tarkoituksena auttaa osapuolia yhtiön purkamisessa.
- taloudellisen informaation tuottaminen tietyille tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaation johtoon kuuluville henkilöille, jotka pyrkivät ostamaan kyseisen organisaation.

- oleminen vastuussa tavarantoimittajan valinnasta tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaatiolle, kun tilintarkastusammattilaisen perheenjäsen saattaa hyötyä liiketoimesta taloudellisesti.
- toimiminen työnantajaorganisaatiossa hallinnollisessa tehtävässä, jossa hyväksytään tiettyjä yhtiön sijoituksia silloin, kun jokin näistä sijoituksista kasvattaa tilintarkastusammattilaisen tai tämän perheenjäsenen sijoitussalkun arvoa.

Ristiriidan tunnistaminen

R210.5 Tilintarkastusammattilaisen on ryhdyttävä kohtuullisiksi katsottaviin toimenpiteisiin tunnistaa osuudet, joista saattaa aiheutua eturistiriita ja näin ollen yhden tai useamman peruserätyksen noudattamista vaarantava uhka. Tällaisiin toimenpiteisiin tulee kuulua, että tunnistetaan:

- (a) relevanttien intressien ja kyseisten osapuolten välisten suhteiden luonne; ja
- (b) toiminnan luonne ja sen vaikutus relevantteihin osapuoliin.

R210.6 Tilintarkastusammattilaisen on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten toimintoissa, intresseissä ja suhteissa ajan kuluessa tapahtuvien muutosten varalta, joista saattaa aiheutua eturistiriita ammatillista toimintaa harjoitettaessa.

Eturistiriidoista aiheutuvat uhat

210.7 A1 Yleensä mitä välittömämpi yhteys ammatillisella toiminnalla on siihen seikkaan, jonka suhteen osapuolten intressit ovat ristiriidassa, sitä todennäköisemmin uhka on tasolla, joka ei ole hyväksyttävä.

210.7 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa eturistiriidasta aiheutuvat uhat, on jättäytyminen pois eturistiriidan aiheuttavaan seikkaan liittyvästä päätöksentekoprosessista.

210.7 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla eturistiriidoista aiheutuviin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tiettyjen velvollisuuksien ja tehtävien uudelleenjärjestely tai eriyttäminen;
- asianmukaisen valvonnan toteuttaminen, esimerkiksi toimiminen toimivaan johtoon kuuluvan tai kuulumattoman hallituksen jäsenen valvonnan alaisena.

Tietojen antaminen ja suostumus*Yleistä*

- 210.8 A1 Yleensä on tarpeellista:
- (a) antaa tietoja eturistiriidan luonteesta ja mahdollisesti syntyneiden uhkien käsittelystä relevanteille osapuolille, mukaan lukien työnantajaorganisaation asiaankuuluvat tasot, joihin ristiriita vaikuttaa; ja
 - (b) saada relevanttien osapuolten suostumus siihen, että tilintarkastusammattilainen harjoittaa kyseistä ammatillista toimintaa, kun uhkaan vastaamiseksi on käytetty varotoimia.
- 210.8 A2 Suostumus saattaa olla hiljainen ja perustua osapuolen käyttäytymiseen, kun tilintarkastusammattilaisella on tarpeellinen määrä evidenssiä tehdäkseen sen johtopäätöksen, että osapuolet alun perin tuntevat vallitsevat olosuhteet ja ovat hyväksyneet eturistiriidan, elleivät ne ilmoita vastustavansa ristiriidan olemassaoloa.
- 210.8 A3 Jos tällainen tietojen antaminen tai suostumus ei tapahdu kirjallisesti, tilintarkastusammattilaista kannustetaan dokumentoimaan:
- (a) eturistiriidan aiheuttaneiden olosuhteiden luonne;
 - (b) uhkiin vastaamiseksi käytetyt varotoimet, kun niitä on käytettävissä; ja
 - (c) saatu suostumus.

Muuta huomioon otettavaa

- 210.9 A1 Tilintarkastusammattilaista kannustetaan eturistiriitaa käsitellessään pyytämään neuvoja työnantajaorganisaatiossa toimivilta tai muilta osapuolilta, kuten ammatilliselta taholta, juridiselta neuvonantajalta tai toiselta tilintarkastusammattilaiselta. Kun annetaan tällaisia tietoja tai jaetaan tietoa työnantajaorganisaatiossa ja pyydetään neuvoja kolmansilta osapuolilta, noudatetaan salassapitovelvollisuuden periaatetta.

LUKU 220

INFORMAATION TUOTTAMINEN JA ESITTÄMINEN

Johdanto

- 220.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 220.2 Informaation tuottamisesta ja esittämisestä saattaa aiheutua oman intressin tai panostuksen uhka taikka muita yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantavia uhkia. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 220.3 A1 Tilintarkastusammattilaisia osallistuu informaation tuottamiseen tai esittämiseen työnantajaorganisaation kaikilla tasoilla sekä organisaation sisällä että sen ulkopuolella.
- 220.3 A2 Sidosryhmiä, joille tai joita varten tällaista informaatiota tuotetaan tai esitetään, ovat esimerkiksi:
- johto ja hallintoelimet.
 - sijoittajat sekä lainanantajat ja muut luotonantajatahot.
 - sääntely- ja valvontatahot.

Tämä informaatio saattaa auttaa sidosryhmiä ymmärtämään ja arvioimaan työntajaorganisaation asiointilaan liittyviä näkökohtia ja tekemään organisaatiota koskevia päätöksiä. Informaation voi sisältyä taloudellista ja muuta kuin taloudellista tietoa, joka saatetaan julkistaa tai käyttää sisäisiin tarkoituksiin.

Esimerkkejä ovat:

- toimintaa ja tulosta koskevat raportit.
- päätöksentekoa tukevat analyysit.
- budjetit ja ennusteet.
- sisäiselle tarkastajille ja tilintarkastajille annettava informaatio.
- riskianalyysit.
- yleiseen ja erityiseen käyttöön tarkoitetut tilinpäätökset.
- veroilmoitukset.

- viranomaistahoille toimitettavat raportit lakisääteisiä ja vaatimuksenmukaisuuteen liittyviä tarkoituksia varten.

220.3 A3 Tässä luvussa informaation tuottamiseen tai esittämiseen luetaan sen tallentaminen, ylläpito ja hyväksyminen.

R220.4 Informaatiota tuottaessaan tai esittäessään tilintarkastusammattilaisen on:

- (a) tuotettava tai esitettävä informaatio relevantin raportointinormiston mukaisesti, kun tämä on sovellettavissa;
- (b) tuotettava tai esitettävä informaatio tavalla, jonka ei ole tarkoitus johdattaa harhaan eikä vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla sopimukseen tai sääntelyyn liittyviin lopputulemiin;
- (c) käytettävä ammatillista harkintaa, jotta:
 - (i) tosiasiat esitetään kaikilta olennaisilta osiltaan oikein ja täydellisinä;
 - (ii) liiketapahtumien tai toimintojen todellinen luonne kuvataan selvästi; ja
 - (iii) tieto luokitellaan ja tallennetaan oikea-aikaisesti ja asianmukaisella tavalla; ja
- (d) oltava jättämättä mitään pois tarkoituksena tehdä informaatiosta harhaanjohtavaa tai vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla sopimukseen tai sääntelyyn liittyviin lopputulemiin.

220.4 A1 Esimerkki epäasianmukaisesta vaikuttamisesta sopimukseen tai sääntelyyn liittyvään lopputulemaan on epärealistisen ennusteen käyttäminen tarkoituksena välttää sopimukseen perustuvan vaatimuksen kuten velkakovenantin rikkominen taikka sääntelyyn perustuvan vaatimuksen kuten rahoituslaitoksen pääomavaatimuksen rikkominen.

Päätösvallan käyttäminen informaatiota tuottaessa

R220.5 Informaation tuottaminen tai esittäminen saattaa edellyttää päätösvallan käyttöä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä. Tilintarkastusammattilainen ei saa käyttää tällaista päätösvaltaa tarkoituksenaan johtaa muita harhaan tai vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla sopimukseen tai sääntelyyn liittyviin lopputulemiin.

220.5 A1 Esimerkkejä tavoista, joilla päätösvaltaa saatetaan käyttää väärin epäasianmukaisiin lopputulemiin pääsemiseksi, ovat:

- arvioiden, esimerkiksi käypää arvoa koskevien arvioiden, määrittämisen voiton tai tappion vääristämiseksi.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valitseminen sovellettavan tilinpäätösnormiston sallimista kahdesta tai useammasta vaihtoehdosta tai valitun laatimisperiaatteen vaihtaminen, esimerkiksi pitkäaikais-

hankkeisiin sovellettavan laatimisperiaatteen valitseminen voiton tai tappion vääristämiseksi.

- liiketapahtumien ajoituksen määrittäminen, esimerkiksi omaisuus-erän myynnin ajoittaminen lähelle verovuoden loppua harhaanjohtamistarkoituksessa.
- liiketapahtumien rakenteen määrittäminen, esimerkiksi rahoitustapahtumien rakentaminen siten, että varat tai velat tai rahavirtojen luokittelu tulevat esitetyiksi väärin.
- esitettävien tietojen valikoiminen, esimerkiksi jättämällä esittämättä tai esittämällä epäselvästi talouteen tai toimintaan liittyvää riskiä koskevaa informaatiota harhaanjohtamistarkoituksessa.

R220.6 Kun tilintarkastusammattilainen harjoittaa ammatillista toimintaa, erityisesti toimintaa, jossa ei vaadita relevantin raportointinormiston noudattamista, hänen on noudatettava ammatillista harkintaa, jotta hän tunnistaa ja ottaa huomioon:

- (a) informaation käyttötarkoituksen;
- (b) asiayhteyden, jossa se annetaan; ja
- (c) yleisön, jolle se osoitetaan.

220.6 A1 Esimerkiksi kun laaditaan tai esitetään pro forma -tietoja, budjetteja tai ennusteita, relevanttien arvioiden, likiarvojen ja oletusten sisällyttäminen raporttiin soveltuvissa tapauksissa antaisi niille, jotka saattavat tukeutua tällaiseen informaatioon, mahdollisuuden muodostaa omat käsityksensä.

220.6 A2 Tilintarkastusammattilainen saattaa myös harkita selvittävänsä esitettävän informaation aiotun kohderyhmän, asiayhteyden ja tarkoituksen.

Luottaminen toisten tekemään työhön

R220.7 Tilintarkastusammattilaisen, joka aikoo luottaa toisten joko työnantajaorganisaation sisä- tai ulkopuolella tekemään työhön, on käytettävä ammatillista harkintaa ratkaistessaan, mihin toimenpiteisiin hän mahdollisesti ryhtyy kappaleen R220.4 mukaisten velvollisuuksien täyttämiseksi.

220.7 A1 Huomioon otettavia tekijöitä ratkaistaessa, onko toisten tekemään työhön luottaminen perusteltua, ovat esimerkiksi:

- toisen henkilön tai organisaation maine ja asiantuntemus sekä tämän käytettävissä olevat resurssit.
- se, koskevatko sovellettavat ammatilliset ja eettiset standardit tätä toista henkilöä.

Tällainen tieto saattaa perustua aikaisempiin yhteyksiin kyseisen henkilön tai organisaation kanssa tai sitä voidaan hankkia konsultoimalla muita.

Sellaisen informaation käsitteleminen, joka on tai saattaa olla harhaanjohtavaa

- R220.8** Kun tilintarkastusammattilainen tietää tai hänellä on syytä uskoa, että informaatio, johon hänet on yhdistetty, on harhaanjohtavaa, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen ratkaisemaan asian.
- 220.8 A1 Toimenpiteitä, jotka saattavat olla asianmukaisia, ovat esimerkiksi:
- se, että keskustellaan informaation harhaanjohtavuutta koskevas-
ta huolesta tilintarkastusammattilaisen esimiehen kanssa ja/tai työn-
antajaorganisaation johdon asianmukaisen tason tai tasojen taikka
hallintoelinten kanssa ja pyydetään kyseisiä henkilöitä ryhtymään
asianmukaisiin toimenpiteisiin asian ratkaisemiseksi. Tällaisiin toi-
menpiteisiin saattavat kuulua:
 - informaation korjauttaminen.
 - jos informaatio on jo annettu aiotuille käyttäjille, tiedottaminen
näille oikeasta informaatiosta.
 - se, että tutkitaan työnantajaorganisaation toimintaperiaatteita ja me-
nnettelytapoja (esim. eettisten tai ilmiantoja koskevien periaatteiden)
sen selvittämiseksi, kuinka tällaisia asioita käsitellään sisäisesti.
- 220.8 A2 Tilintarkastusammattilainen saattaa todeta, ettei työnantajaorganisaatio ole
ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin. Jos tilintarkastusammattilaisella
on edelleen syytä uskoa, että informaatio on harhaanjohtavaa, seuraavat li-
säätoimenpiteet saattavat olla asianmukaisia edellyttäen, että tilintarkastus-
ammattilainen pysyy tarkkaavaisena salassapitoperiaatteen suhteen:
- seuraavien tahojen konsultointinen:
 - relevantti ammatillinen taho.
 - työnantajaorganisaation sisäinen tarkastaja tai tilintarkastaja.
 - juridinen neuvonantaja.
 - sen ratkaiseminen, onko olemassa vaatimuksia siitä, että asiasta pitäi-
si kommunikoida:
 - kolmansille osapuolille, informaation käyttäjät mukaan lukien.
 - sääntely- ja valvontaviranomaisille.
- R220.9** Jos tilintarkastusammattilainen kaikki käytettävissä olevat vaihtoehdot hyö-
dynnettyään toteaa, ettei ole ryhdytty asianmukaisiin toimenpiteisiin ja on
syytä uskoa, että informaatio on edelleen harhaanjohtavaa, hänen on kiel-
tädyttävä tai lakattava olemasta yhdistettynä kyseiseen informaatioon.
- 220.9 A1 Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastusammattilaisen saattaa olla asianmu-
kaista erota työnantajaorganisaatiosta.

Dokumentointi

220.10 A1 Tilintarkastusammattilaisen on suositeltavaa dokumentoida:

- tosiseikat.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet tai muut relevantit ammatilliset standardit.
- kommunikaatiot ja osapuolet, joiden kanssa asioista on keskusteltu.
- harkitut toimintatavat.
- kuinka tilintarkastusammattilainen on pyrkinyt käsittelemään asiaa (tai asioita).

Muuta huomioon otettavaa

220.11 A1 Silloin kun informaation tuottamisen ja esittämiseen liittyvät peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat aiheutuvat taloudellisesta intressistä, mukaan lukien taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvä kompensatio ja kannustimet, sovelletaan lukuun 240 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

220.11 A2 Silloin kun harhaanjohtavaan informaatioon saattaa liittyä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, sovelletaan lukuun 260 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

220.11 A3 Silloin kun informaation tuottamiseen ja esittämiseen liittyvät peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat aiheutuvat paineesta, sovelletaan lukuun 270 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

LUKU 230**RIITTÄVÄ ASIANTUNTEMUS****Johdanto**

- 230.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 230.2 Siitä, että toimitaan ilman riittävää asiantuntemusta, aiheutuu ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- R230.3** Tilintarkastusammattilainen ei saa tarkoituksellisesti johtaa työntajaorganisaatiota harhaan siinä, mikä on hänen asiantuntemuksensa taso ja hänen hankkimansa kokemus.
- 230.3 A1 Ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaate edellyttää, että tilintarkastusammattilainen ottaa vastaan merkittävistä tehtävistä vain sellaisia, joita varten hänellä on tai hänellä on mahdollisuus hankkia riittävä koulutus tai kokemus.
- 230.3 A2 Ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastusammattilaisella on:
- liian vähän aikaa relevanttien tehtävien asianmukaiseen suorittamiseen tai valmiiksi saattamiseen.
 - tehtävien asianmukaista suorittamista ajatellen epätäydellistä, rajoitettua tai muuten puutteellista tietoa.
 - riittämätön kokemus ja/tai koulutus.
 - riittämättömät resurssit tehtävien suorittamista varten.
- 230.3 A3 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- se, missä määrin tilintarkastusammattilainen työskentelee yhdessä muiden kanssa.
 - senioriteetti verrattuna muihin alalla toimiviin.
 - työhön kohdistuvan valvonnan ja läpikäynnin taso.

230.3 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin oman intressin uhiin vastaavia varotoimia, ovat:

- avun tai koulutuksen saaminen henkilöltä, jolla on tarvittavaa erityisasiantuntemusta.
- varmistuminen siitä, että käytettävissä on riittävästi aikaa relevanttien tehtävien suorittamiseen.

R230.4 Jos ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantavaan uhkaan ei pystytä vastaamaan, tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, kieltäytyykö hän suorittamasta kyseisiä tehtäviä. Jos tilintarkastusammattilainen päätyy siihen, että kieltäytyminen on asianmukaista, hänen on ilmoitettava syyt tähän.

Muuta huomioon otettavaa

230.5 A1 Lukuun 270 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta sovelletaan, kun tilintarkastusammattilaisella on painetta toimia tavalla, joka saattaa johtaa ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen rikkomiseen.

LUKU 240**TALOUDELLISEEN RAPORTOINTIIN JA PÄÄTÖKSENTEKOON LIITTYVÄT TALOUDELLISET INTRESSIT, KOMPENSAATIO JA KANNUSTIMET****Johdanto**

- 240.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 240.2 Taloudellisesta intressistä tai tiedossa olevasta perheenjäsenellä tai lähisukulaisella olevasta taloudellisesta intressistä saattaa aiheutua objektiivisuuden tai salassapitovelvollisuuden periaatteiden noudattamista vaarantava oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- R240.3** Tilintarkastusammattilainen ei saa manipuloida informaatiota eikä käyttää luottamuksellista informaatiota henkilökohtaisen hyödyn tavoitteluun tai taloudellisen hyödyn tuottamiseen muille.
- 240.3 A1 Tilintarkastusammattilaisilla saattaa olla sellaisia taloudellisia intressejä tai heidän tiedossaan voi olla sellaisia perheenjäsenten tai lähisukulaisien taloudellisia intressejä, joista voi tietyissä olosuhteissa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia. Taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvistä kompensaatio- tai kannustinjärjestelyistä aiheutuvat intressit kuuluvat taloudellisiin intresseihin.
- 240.3 A2 Esimerkkejä olosuhteista, joista saattaa aiheutua oman intressin uhka, ovat tilanteet, joissa tilintarkastusammattilaisella tai hänen perheenjäsenellään tai lähisukulaisellaan:
- on motiivi ja tilaisuus sisäpiiritiedon manipuloimiseen taloudellisen hyödyn saamiseksi.
 - on välitön tai välillinen taloudellinen intressi työnantajaorganisaatiossa, ja tilintarkastusammattilaisen tekemät päätökset saattavat välittömästi vaikuttaa kyseisen taloudellisen intressin arvoon.
 - on oikeus tulokseen sidottuun bonukseen, ja tilintarkastusammattilaisen tekemät päätökset saattavat välittömästi vaikuttaa kyseisen bonuksen arvoon.

- on välittömästi tai välillisesti hallussaan työnantajaorganisaation osakkeita koskevia oikeuksia tai optioita, joiden arvoon tilintarkastusammattilaisen tekemät päätökset saattavat vaikuttaa;
- on osallisuus kompensatiojärjestelyissä, joissa tarjotaan kannustimia tavoitteiden saavuttamiseksi tai työnantajaorganisaation osakkeiden arvon maksimoimiseen tähtäävien ponnistelujen tukemiseksi. Esimerkki tällaisesta järjestelystä saattaa olla osallistuminen kannustinjärjestelyihin, jotka on sidottu tiettyjen tulokseen perustuvien ehtojen täyttymiseen.

240.3 A3 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- taloudellisen intressin merkittävyys. Se, mikä muodostaa merkittävän taloudellisen intressin, riippuu henkilökohtaisista olosuhteista ja siitä, kuinka olennainen taloudellinen intressi on henkilölle.
- toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan johdosta riippumaton elin päättää ylemmän johdon palkkauksen tasosta tai muodosta.
- se, että sisäisten toimintaperiaatteiden mukaan hallintoelimille ilmoitetaan:
 - kaikki relevantit intressit.
 - relevantteja osakkeita koskevien oikeuksien käyttämistä tai niitä koskevaa kaupankäyntiä koskevat suunnitelmat.
- sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajien toimenpiteet, jotka nimenomaisesti kohdistuvat taloudellisen intressin aiheuttaneisiin seikkoihin.

240.3 A4 Kompensatio- tai kannustinjärjestelyistä aiheutuvia uhkia saattaa muodostua esimiesten tai kollegojen taholta tulevasta suorasta tai epäsuorasta paineesta. Ks. Luku 270 *Paine rikkoo perusperiaatteita*

LUKU 250

TARJOTTAVAT EDUT MUKAAN LUKIEN LAHJAT JA VIERAANVARAISUUS

Johdanto

- 250.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 250.2 Etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta voi aiheutua peruseriaatteiden, erityisesti rehellisyyden, objektiivisuuden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteiden, noudattamista vaarantava oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.
- 250.3. Tässä luvussa esitetään vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä etujen tarjoamiseen ja vastaanottamiseen liittyen suoritettaessa ammatillista toimintaa, kun ei ole kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä. Tämän luvun mukaan tilintarkastusammattilaisen on noudatettava myös relevantteja säädöksiä ja määräyksiä etuja tarjotessaan tai vastaanottaessaan.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 250.4A1 Tarjottava etu on asia, tilanne tai toimenpide, jota käytetään keinona vaikuttaa toisen henkilön käyttäytymiseen mutta ei välttämättä tarkoituksena vaikuttaa kyseisen henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla. Tarjottavat edut voivat vaihdella liikekumppaneiden välisestä vähäisestä vieraanvaraisuudesta tekoihin, joista seuraa säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen. Tarjottavat edut voivat olla monessa eri muodossa, esimerkiksi:
- lahjoja.
 - vieraanvaraisuutta.
 - kestitystä.
 - poliittisessa tai hyväntekeväisyyteen liittyvässä tarkoituksessa tehtyjä lahjoituksia.
 - vetoamista ystävyyteen ja lojaliteettiin.
 - työtilaisuuksia tai muita kaupallisia mahdollisuuksia.
 - suosivaa kohtelua, oikeuksia tai etuoikeuksia.

Tarjottavat edut, jotka ovat säädösten ja määräysten mukaan kiellettyjä

R250.5 Monissa maissa tai monilla oikeudenkäyttöalueilla on esimerkiksi lahjontaan ja korruptioon liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, jotka kieltävät etujen tarjoamisen tai vastaanottamisen tietyissä olosuhteissa. Tilintarkastusammattilaisen on muodostettava käsitys relevanteista säädöksistä ja määräyksistä ja noudatettava niitä kohdatessaan tällaisia olosuhteita.

Tarjottavat edut, jotka eivät ole säädösten ja määräysten mukaan kiellettyjä

250.6A1 Sellaisista tarjottavista tai vastaanotettavista eduista, jotka eivät ole säädösten ja määräysten mukaan kiellettyjä, saattaa kuitenkin aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia.

Etujen tarjoaminen, jonka tarkoituksena on vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla

R250.7 Tilintarkastusammattilainen ei saa tarjota eikä kannustaa toisia tarjoamaan etuja, joiden tarkoituksena on tai joiden tarkoituksena tilintarkastusammattilaisen näkemyksen mukaan järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti katsoisi olevan vaikuttaa vastaanottajan tai muun osapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

R250.8 Tilintarkastusammattilainen ei saa vastaanottaa eikä kannustaa toisia vastaanottamaan etuja, joiden tarkoituksena on tai joiden tarkoituksena tilintarkastusammattilaisen näkemyksen mukaan järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti katsoisi olevan vaikuttaa vastaanottajan tai muun osapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

250.9A1 Tarjottavalla edulla katsotaan vaikutettavan epäasianmukaisella tavalla henkilön käyttäytymiseen, jos henkilö toimii sen johdosta epäeettisellä tavalla. Tällainen epäasianmukainen vaikutus voidaan kohdistaa joko vastaanottajaan tai muuhun henkilöön, jolla on jonkinlainen suhde vastaanottajaan. Peruseriaatteet antavat asianmukaisen viitekehyksen tilintarkastusammattilaiselle tämän arvioidessa, mikä on epäeettistä käyttäytymistä hänen itsensä osalta ja tarvittaessa vastaavasti muiden henkilöiden taholta.

250.9A2 Rehellisyyttä koskevaa peruseriaatetta rikotaan, kun tilintarkastusammattilainen tarjoaa tai vastaanottaa tai kannustaa toisia tarjoamaan tai vastaanottamaan edun, jonka tarkoituksena on vaikuttaa vastaanottajan tai muun henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

250.9A3 Sen määrittäminen, onko todellista tai koettua tarkoitusta vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä. Relevanteihin harkittaviin tekijöihin saattavat kuulua:

- tarjottavan edun luonne, toistuvuus, arvo ja kokonaisvaikutus.
- edun tarjoamisajankohta suhteessa toimenpiteeseen tai päätökseen, johon se saattaa vaikuttaa.

- onko tarjottava etu kyseisissä olosuhteissa tavanomainen tai kulttuuriin kuuluva käytäntö, esimerkiksi lahjan antaminen uskonnollisena juhlapäivänä tai häissä.
- onko tarjottava etu ammatillista toimintaa tukeva osa, esim. lounaan tarjoaminen liiketapaamisen yhteydessä.
- rajoittuuko tarjottava etu yksittäiseen vastaanottajaan vai onko se suuremman ryhmän saavutettavissa. Suurempi ryhmä voi olla työnantajaorganisaation sisäinen tai ulkopuolinen, kuten muut asiakkaat tai tarvan- tai palveluntoimittajat.
- etua tarjoavien tai niiden kohteena olevien henkilöiden rooli ja asema.
- onko tilintarkastusammattilaisen tiedossa tai onko hänellä syytä uskoa, että tarjottavan edun vastaanottaminen olisi vastoin vastapuolen työnantajaorganisaation toimintaperiaatteita ja menettelytapoja.
- kuinka läpinäkyvästi etua tarjotaan.
- onko vastaanottaja vaatinut tai pyytänyt etua.
- tiedossa oleva tarjoajan aiempi käyttäytyminen tai maine.

Lisätoimenpiteitä koskeva harkinta

- 250.10A1 Jos tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee tarjottu etu, jonka todellisena tai koettuna tarkoituksena on vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa syntyä, vaikka kappaleiden R250.7 ja R250.8 vaatimukset täyttyisivät.
- 250.10A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- ilmoittaminen tarjouksesta tilintarkastusammattilaisen tai tarjouksen tekijän työnantajaorganisaation ylemmälle johdolle tai hallintoelimille.
 - tarjoajan kanssa olevan liikesuhteen muuttaminen tai lopettaminen.

Etujen tarjoaminen, jonka tarkoituksena ei ole vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla

- 250.11A1 Käsitteellisessä viitekehyksessä esitettäviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta sovelletaan, kun tilintarkastusammattilainen on tehnyt johtopäätöksen, ettei ole todellista tai koettua aikomusta vaikuttaa vastaanottajan tai muun henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.
- 250.11A2 Jos tällainen tarjottava etu on vähäpätöinen ja merkitykseltään vähäinen, mahdollisesti syntyvät uhat ovat hyväksyttävällä tasolla.

- 250.11A3 Esimerkkejä olosuhteista, joissa edun tarjoamisesta tai vastaanottamisesta saattaa aiheutua uhkia, vaikka tilintarkastusammattilainen tekisi johtopäätöksen, ettei ole todellista eikä koettua aikomusta vaikuttaa vastaanottajan tai muun henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla:
- oman intressin uhat
 - tavarán- tai palveluntoimittaja tarjoaa tilintarkastusammattilaiselle osa-aikaista työsuhdetta.
 - läheisyyden uhat
 - tilintarkastusammattilainen vie asiakkaan tai tavarán- tai palveluntoimittajan säännöllisesti urheilutapahtumiin.
 - painostuksen uhat
 - tilintarkastusammattilainen vastaanottaa vieraanvaraisuutta, joka voitaisiin kokea luonteeltaan epäasianmukaiseksi, jos se tulisi julkisesti tietoon.
- 250.11A4 Tällaisten etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta aiheutuvien uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat samat tekijät kuin ne, jotka on mainittu kappaleessa 250.9 A3 aikomuksen määrittämiseen liittyen.
- 250.11 A5 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen edun tarjoamisesta tai vastaanottamisesta aiheutuvan uhan, ovat:
- se, että kieltäydytään edusta tai ei tarjota sitä.
 - se, että siirretään vastuu liiketoimintaan liittyvästä päätöksestä, jossa vastapuoli on osallisena, toiselle henkilölle, jonka tilintarkastusammattisen ei ole mitään syytä uskoa tulevan vaikutetuksi tai koettavan tulleen vaikutetuksi epäasianmukaisella tavalla päätöstä tehtäessä.
- 250.11A6 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisten etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta aiheutuviin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- se, että kerrotaan tilintarkastusammattilaisen tai vastapuolen työnantajaorganisaation ylemmälle johdolle tai hallintoelimille avoimesti tällaisten etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta.
 - se, että tarjottu etu kirjataan tilintarkastusammattilaisen tai vastapuolen työnantajaorganisaation ylläpitämään luetteloon.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei muutoin osallistu kyseisen ammatillisen toiminnan suorittamiseen, käy läpi työn, jonka tilintarkastusammattilainen on suorittanut sen henkilön tai organisaation suhteen, jolta tilintarkastusammattilainen on vastaanottanut edun.

- se, että tarjottu etu lahjoitetaan hyväntekeväisyyteen, kun se on saatu, ja siitä tiedotetaan esimerkiksi hallintoelimille tai etua tarjonneelle henkilölle.
- se, että korvataan saadusta edusta, kuten vieraanvaraisuudesta, aiheutuneet kustannukset.
- se, että tarjottu etu, kuten lahja, palautetaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on alun perin vastaanotettu.

Perheenjäsenet tai lähisukulaiset

R250.12 Tilintarkastusammattilaisen on pysyttävä tarkkaavaisena peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien mahdollisten uhkien varalta, joita aiheutuu sellaisesta edusta:

- jonka tilintarkastusammattilaisen perheenjäsen tai lähisukulainen tarjoaa vastapuolelle, jonka kanssa tilintarkastusammattilaisella on ammatillinen suhde, tai
- jonka vastapuoli, jonka kanssa tilintarkastusammattilaisella on ammatillinen suhde, tarjoaa tilintarkastusammattilaisen perheenjäsenelle tai lähisukulaiselle.

R250.13 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee, että perheenjäsenelle tai lähisukulaiselle on tarjottu etua tai että tämä on tarjonnut etua, ja tilintarkastusammattilainen tekee johtopäätöksen, että tarkoituksena on vaikuttaa epäasiallisella tavalla tilintarkastusammattilaisen tai vastapuolen käyttäytymiseen, tai katsoo, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti tekisi johtopäätöksen tällaisen aikomuksen olemassaolosta, tilintarkastusammattilaisen on neuvottava perheenjäsentä tai lähisukulaista olemaan tarjoamatta tai vastaanottamatta etua.

250.13 A1 Kappaleessa 250.9 A3 mainitut tekijät ovat relevantteja ratkaistaessa, onko todellista tai koettua tarkoitusta vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai toisen osapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla. Relevantti tekijä on myös, minkä luonteinen tai kuinka läheinen suhde on seuraavien välillä:

- tilintarkastusammattilainen ja tämän perheenjäsen tai lähisukulainen;
- perheenjäsen tai lähisukulainen ja vastapuoli; ja
- tilintarkastusammattilainen ja vastapuoli.

Esimerkiksi jos vastapuoli, joka kanssa tilintarkastusammattilainen parhailaan neuvottelee merkittävästä sopimuksesta, tarjoaa tilintarkastusammattilaisen puolisolle työpaikkaa tavanomaisen rekrytointiprosessin ulkopuolella, tämä saattaa viitata tällaiseen tarkoitukseen.

- 250.13 A2 Myös kappaleeseen 250.10 A2 sisältyvä soveltamisohjeistus on relevanttia vastattaessa uhkiin, joita saattaa syntyä, kun on todellinen tai koettu tarkoitus vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai vastapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, vaikka perheenjäsen tai lähisukulainen noudattaisi kappaleen R250.13 mukaista neuvoa.

Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen

- 250.14A1 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee kappaleessa 250.12 tarkoitetuissa olosuhteissa tarjottu etu, peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa syntyä, jos:
- (a) perheenjäsen tai lähisukulainen tarjoaa tai vastaanottaa etua vastoin tilintarkastusammattilaisen kappaleen R250.13 mukaisesti antamaa neuvoa; tai
 - (b) tilintarkastusammattilaisella ei ole syytä uskoa, että on todellinen tai koettu tarkoitus vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai vastapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.
- 250.14 A2 Kappaleisiin 250.11 A1-250.11 A6 sisältyvä soveltamisohjeistus on relevanttia tällaisten uhkien tunnistamista ja arvioimista ja niihin vastaamista ajatellen. Tekijöihin, jotka ovat relevantteja arvioitaessa uhkien tasoa näissä olosuhteissa, kuuluvat myös kappaleessa 250.13 A1 mainittujen suhteiden luonne ja läheisyys.

Muuta huomioon otettavaa

- 250.15 A1 Jos työnantajaorganisaatio tarjoaa tilintarkastusammattilaiselle etua, joka liittyy tulokseen sidottuihin taloudellisiin intresseihin, kompensaatioon ja kannustimeen, sovelletaan luvun 240 mukaista soveltamisohjeistusta.
- 250.15 A2 Jos tilintarkastusammattilainen kohtaa tai hänen tietoonsa saatetaan tarjottuja etuja, jotka saattavat johtaa siihen, että muut työnantajaorganisaation palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt toimivat säädösten ja määräysten vastaisesti, sovelletaan luvun 260 mukaisia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- 250.15 A3 Jos tilintarkastusammattilainen kohtaa painetta tarjota tai vastaanottaa etuja, joista saattaa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, sovelletaan luvun 270 mukaisia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

LUKU 260**TOIMIMINEN SÄÄDÖSTEN JA MÄÄRÄYSTEN
NOUDDATTAMATTA JÄTTÄMISEN SUHTEEN****Johdanto**

- 260.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 260.2 Rehellisyyden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteiden noudattamisesta vaarantava oman intressin tai painostuksen uhka syntyy, kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen.
- 260.3 Tilintarkastusammattilainen saattaa ammatillista toimintaa harjoittaessaan kohdata tai hänen tietoonsa voidaan saattaa säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen. Tässä luvussa tilintarkastusammattilaiselle annetaan ohjeistusta seikan vaikutusten arvioimisesta ja mahdollisista tavoista toimia toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, kun kyseessä ovat:
- (a) säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten työnantajaorganisaation tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen; ja
 - (b) säädökset ja määräykset, joilla ei ole välitöntä vaikutusta työnantajaorganisaation tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen mutta joiden noudattaminen saattaa olla perustavanlaatuista työnantajaorganisaation liiketoiminnan harjoittamisen eri osa-alueiden tai liiketoiminnan jatkamisen kannalta taikka olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvät tilintarkastusammattilaisen tavoitteet

- 260.4 Tilintarkastusammattilaisten ammattikunnalle on ominaista, että se hyväksyy velvollisuudekseen toimia yleisen edun mukaisesti. Säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämiseen suhteen toimittaessa tilintarkastusammattilaisen tavoitteena on:
- (a) noudattaa rehellisyyden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteita;
 - (b) kiinnittää työnantajaorganisaation johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten huomio asiaan ja näin pyrkiä:
 - (i) antamaan heille mahdollisuus tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen seurausten oikaisemiseen, korjaamiseen tai lieventämiseen; tai

- (ii) estämään noudattamatta jättäminen, jos sitä ei vielä ole tapahtunut; ja
- (c) ryhtyä yleisen edun kannalta asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 260.5 A1 Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (myös ”noudattamatta jättäminen”) on seuraavien osapuolten tahallista tai tahatonta toimimatta jättämistä tai toimimista, joka on voimassa olevien säädösten ja määräysten vastaista:
- (a) tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaatio;
 - (b) työnantajaorganisaation hallintoelimet;
 - (c) työnantajaorganisaation johto; tai
 - (d) muut työnantajaorganisaation palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.
- 260.5 A2 Tässä luvussa käsiteltävät säädökset ja määräykset koskevat esimerkiksi seuraavia asioita:
- väärinkäytökset, korruptio ja lahjonta.
 - rahanpesu, terrorismin rahoittaminen ja rikosyöty.
 - arvopaperimarkkinat ja -kauppa.
 - pankkitoiminta sekä muut rahoitustuotteet ja -palvelut.
 - tietosuoja.
 - vero- ja eläkevelvoitteet ja niihin liittyvät maksut.
 - ympäristönsuojelu.
 - yleinen terveys ja turvallisuus.
- 260.5 A3 Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa sakkoihin, oikeudenkäynteihin tai muihin työnantajaorganisaatiolle koituihin seuraamuksiin, jolla voi olla olennainen vaikutus sen tilinpäätökseen. On tärkeää huomata, että tällaisella noudattamatta jättämisellä saattaa olla laajempia yleiseen etuun liittyviä vaikutuksia sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille tai suurelle yleisölle mahdollisesti koituvana haittana. Tuntuva haittaa aiheuttavalla teolla tarkoitetaan tässä luvussa säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, jolla on vakavia haitallisia taloudellisia tai muita kuin taloudellisia seuraamuksia jollekin näistä osapuolista. Esimerkkejä ovat väärinkäytökset, joista aiheutuu merkittävää taloudellista tappiota sijoittajille, sekä ympäristösäädösten ja -määräysten rikkominen, joka vaarantaa työntekijöiden tai yleisön terveyden tai turvallisuuden.

R260.6 Jossakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla on säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia siitä, kuinka tilintarkastusammattilaisten on toimittava säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Nämä säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset saattavat poiketa tämän luvun vaatimuksista tai mennä niitä pidemmälle. Kun tilintarkastusammattilainen kohtaa tällaisen toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen, hänen on muodostettava käsitys kyseisistä säädöksiin tai määräyksiin perustuvista vaatimuksista ja noudatettava niitä, mukaan lukien:

- (a) mahdollinen vaatimus asian ilmoittamisesta asiaankuuluvalla viranomaiselle; ja
- (b) mahdollinen kielto varoittaa relevanttia osapuolta.

260.6 A1 Kielto varoittaa relevanttia osapuolta saattaa perustua esimerkiksi rahanpestua estävään lainsäädäntöön.

260.7 A1 Tätä lukua sovelletaan riippumatta työnantajaorganisaation luonteesta, kuten siitä, onko kyseessä yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

260.7 A2 Tilintarkastusammattilaisen, joka kohtaa tai jonka tietoon saatetaan seikkoja, jotka ovat selvästi merkitykseltään vähäisiä, ei tarvitse noudattaa tähän lukuun sisältyviä vaatimuksia. Se, onko seikka selvästi merkitykseltään vähäinen, ratkaistaan perustuen sen luonteeseen sekä sen taloudelliseen tai muuhun vaikutukseen työnantajaorganisaatiolle, sen sidosryhmille ja yleisölle.

260.7 A3 Tässä luvussa ei käsitellä:

- (a) työnantajaorganisaation liiketoimintoihin liittymättömiä henkilökohtaisia rikkomuksia; eikä
- (b) muiden osapuolten kuin kappaleessa 260.5 A1 mainittujen tekemää säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä.

Tilintarkastusammattilainen saattaa tästä huolimatta löytää tästä luvusta hyödyllistä ohjeistusta harkitessaan, kuinka toimia näissä tilanteissa.

Työnantajaorganisaation johdon ja hallintoelinten velvollisuudet

260.8 A1 Työnantajaorganisaation johto vastaa hallintoelinten valvomana sen varmistamisesta, että työnantajaorganisaation liiketoimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti. Johto ja hallintoelimet vastaavat myös seuraavien tahojen tekemän säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tunnistamisesta ja toimimisesta sen suhteen:

- (a) työnantajaorganisaatio;
- (b) työnantajaorganisaation hallintoelimeen kuuluva henkilö;
- (c) johtoon kuuluva henkilö; tai
- (d) muut työnantajaorganisaation palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.

Kaikkia tilintarkastusammattilaisia koskevat velvollisuudet

- R260.9** Jos tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaatiossa on säädösten ja määräysten toteutunutta tai epäilyä noudattamatta jättämistä koskevia toimintaohjeita ja menettelytapoja, tilintarkastusammattilaisen on otettava ne huomioon ratkaistessaan, kuinka hän toimii tällaisen noudattamatta jättämisen suhteen.
- 260.9 A1 Monet työnantajaorganisaatiot ovat luoneet toimintaohjeita ja menettelytapoja siihen, kuinka säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen tuodaan esiin sisäisesti. Näihin toimintaohjeisiin ja menettelytapoihin kuuluvat esimerkiksi eettiset periaatteet tai sisäiset ilmiäntoimekanismit. Tällaiset toimintaohjeet ja menettelytavat saattavat mahdollistaa asioiden raportoimisen nimettömänä tähän tarkoitettuja kanavia käyttäen.
- R260.10** Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee seikka, johon sovelletaan tätä lukua, hänen on ryhdyttävä oikea-aikaisesti tämän luvun vaatimusten noudattamiseksi tarvittaviin toimenpiteisiin. Oikea-aikaisia toimenpiteitä varten tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon seikan luonne sekä työnantajaorganisaation, sijoittajien, luotonantajien, työntekijöiden tai yleisön intressiin kohdistuva mahdollinen haitta.

Vastuullisessa asemassa olevien tilintarkastusammattilaisten velvollisuudet

- 260.11 A1 Vastuullisessa asemassa olevat muut tilintarkastusammattilaiset (”vastuullisessa asemassa olevat tilintarkastusammattilaiset”) ovat hallituksen jäseniä taikka ylimpään johtoon kuuluvia tai vastuullisessa asemassa olevia työntekijöitä, jotka pystyvät käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa tai tekemään päätöksiä työnantajaorganisaation henkilöresurssien ja taloudellisten, teknologisten, aineellisten ja aineettomien resurssien hankinnasta, niistä luopumisesta ja niiden valvonnasta. Heihin kohdistuu suurempia odotuksia kuin muihin työnantajaorganisaatiossa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin sen suhteen, että he ryhtyvät yleisen edun kannalta asianmukaisiin toimenpiteisiin säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Tämä johtuu vastuullisessa asemassa olevilla tilintarkastusammattilaisilla työnantajaorganisaatiossa olevista rooleista, asemasta ja vaikutusvallasta.

Asiaa koskevan käsityksen muodostaminen

- R260.12** Jos vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee ammatillista toimintaa harjoitettaessa säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen, hänen on muodostettava käsitys asiasta. Tähän käsitykseen tulee sisältyä:
- (a) toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen luonne ja olosuhteet, joissa se on tapahtunut tai saattaa tapahtua;
 - (b) relevanttien säädösten ja määräysten soveltaminen kyseisiin olosuhteisiin; ja

- (e) arvio mahdollisista vaikutuksista työnantajaorganisaatioon, sijoittajiin, työntekijöihin tai yleisöön laajemmin.

- 260.12 A1 Vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen odotetaan soveltavan tietämystään ja asiantuntemustaan sekä noudattavan ammatillista harkintaa. Häneltä ei kuitenkaan odoteta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin mitä hänellä työnantajaorganisaatiossa oleva rooli edellyttää. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä oikeudessa tai muussa asiaan kuuluvassa elimessä ratkaistava asia.
- 260.12 A2 Asian luonteesta ja merkittävydestä riippuen vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen saattaa antaa asian sisäisesti tutkittavaksi tai ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin tämän toteutumiseksi. Tilintarkastusammattilainen saattaa myös konsultoida luottamuksellisesti muita työnantajaorganisaatiossa toimivia taikka ammatillista tahoa tai juridista neuvonantajaa.

Asian käsittely

- R260.13** Jos vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen havaitsee tai epäilee, että säädöksiä tai määräyksiä on jätetty tai saatetaan jättää noudattamatta, hänen on kappale R260.9 huomioon ottaen keskusteltava asiasta lähimmän esimiehensä kanssa, jos sellaista on. Jos tilintarkastusammattilaisen lähin esimies näyttäisi olevan osallisena asiassa, tilintarkastusammattilaisen on keskusteltava asiasta työnantajaorganisaation seuraavan tason kanssa.
- 260.13 A1 Keskustelun tarkoituksena on mahdollistaa sen ratkaiseminen, kuinka asiaa käsitellään.
- R260.14** Vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen on myös ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin:
- (a) asian saattamiseksi hallintoelinten tietoon;
 - (b) sovellettavien säädösten tai määräysten noudattamiseksi, mukaan lukien säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoisesta asiaankuuluvalla viranomaiselle;
 - (c) säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutusten oikaisemiseksi, korjaamiseksi tai lieventämiseksi;
 - (d) toistumisen riskin pienentämiseksi; ja
 - (e) pyrkiäkseen estämään säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen, jos sitä ei vielä ole tapahtunut.
- 260.14 A1 Asia saatetaan hallintoelinten tietoon, jotta saadaan näiden näkemys siitä, mitkä ovat asianmukaiset toimenpiteet asian suhteen toimimiseksi, ja jotta nämä pystyvät hoitamaan velvollisuutensa.

260.14 A2 Joissakin säädöksissä ja määräyksissä saatetaan määrätä aika, jonka kuluessa niiden toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen on raportoitava asiaankuuluvalla viranomaiselle.

R260.15 Sen lisäksi, että vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen toimii asian suhteen tämän luvun vaatimusten mukaisesti, hänen on ratkaistava, onko asiasta tarpeellista ilmoittaa työnantajaorganisaation tilintarkastajalle, jos sellaista on.

260.15 A1 Tällainen ilmoittaminen perustuisi siihen, että vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen velvollisuutena tai lakiin perustuvana velvoitteena on antaa kaikki tarvittava informaatio, jotta tilintarkastaja pystyy suorittamaan tilintarkastuksen.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko lisätoimenpiteitä

R260.16 Vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen on arvioitava, ovatko hänen esimiehensä, jos sellaisia on, ja hallintoelimet toimineet tilanteessa asianmukaisesti.

260.16 A1 Arvioitaessa, ovatko vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen esimiehet, jos sellaisia on, ja hallintoelimet toimineet tilanteessa asianmukaisesti, relevantteja tekijöitä ovat mm:

- onko toimittu oikea-aikaisesti.
- ovatko nämä ryhtyneet tai antaneet luvan ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutusten oikaisemiseksi, korjaamiseksi tai lieventämiseksi tai niiden noudattamatta jättämisen estämiseksi, jos sitä ei ole vielä tapahtunut.
- onko asiasta ilmoitettu asiaankuuluvalla viranomaiselle, silloin kun se on asianmukaista, ja jos on, vaikuttavatko annetut tiedot riittävältä.

R260.17 Ottaen huomioon, kuinka vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen esimiehet, jos tällaisia on, ja hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen, tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, tarvitaanko yleisen edun kannalta lisätoimenpiteitä.

260.17 A1 Sen ratkaiseminen, tarvitaanko lisätoimenpiteitä ja millaisia ne ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan, riippuu useista tekijöistä, kuten:

- oikeus- ja sääntelynormistosta.
- tilanteen kiireellisyydestä.
- siitä, kuinka laajasti asia vaikuttaa työnantajaorganisaatioon.
- siitä, luottaako vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen edelleen esimiestensä ja hallintoelinten jäsenten rehellisyyteen.
- siitä, onko säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen toistuminen todennäköistä.

- siitä onko uskottavaa näyttöä työnantajaorganisaation, sijoittajien, luotonantajien, työntekijöiden tai yleisön intressiin kohdistuvasta toteutuneesta tai mahdollisesta tuntuva haitasta.

260.17 A2 Esimerkkejä olosuhteista, joista saattaa johtua, ettei vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen enää luota esimiestensä ja hallintoelin- jäsenten rehellisyyteen, ovat tilanteet, joissa:

- tilintarkastusammattilainen epäilee näiden osallistuvan tai aikovan osallistua johonkin säädösten ja määräysten noudattamatta jättämi- seen tai hänellä on siitä näyttöä.
- nämä eivät vastoin säädökseen tai määräykseen perustuvaa vaatimus- ta ole raportoineet tai antaneet lupaa raportoida asiasta asiaankuulu- valle viranomaiselle kohtuullisen ajan kuluessa.

R260.18 Vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen on käytettä- vä ammatillista harkintaa päättäessään lisätoimenpiteiden tarpeellisuudes- ta sekä niiden luonteesta ja laajuudesta. Tätä päätöstä tehdessään tilintar- kastusammattilaisen on otettava huomioon, tekisikö järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti sen johtopäätöksen, että tilintarkastusam- mattilainen on toiminut asianmukaisella tavalla yleisen edun mukaisesti.

260.18 A1 Lisätoimenpiteitä, joihin vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusam- mattilainen saattaa ryhtyä, ovat esimerkiksi:

- tiedottaminen asiasta emoyrityksen johdolle, jos työnantajaorgani- saatio kuuluu konserniin.
- asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaisille, vaikkei tästä olisi säädökseen tai määräykseen perustuvaa vaatimusta.
- eroaminen työnantajaorganisaation palveluksesta.

260.18 A2 Eroaminen työnantajaorganisaation palveluksesta ei korvaa ryhtymistä muihin toimenpiteisiin, jotka saattavat olla tarpeen vastuullisessa asemas- sa olevan tilintarkastusammattilaisen tämän luvun mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla saat- taan kuitenkin olla rajoitteita tilintarkastusammattilaisen käytettävissä ole- ville lisätoimenpiteille. Tällaisissa olosuhteissa eroaminen saattaa olla ai- noa käytettävissä oleva tapa toimia.

Neuvojen pyytäminen

260.19 A1 Koska asian arvioimiseen saattaa kuulua monimutkaisia analyyseja ja har- kintaan perustuvia ratkaisuja, vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastus- ammattilainen saattaa harkita:

- sisäistä konsultointia.

- juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen käytettävissä olevista vaihtoehdoista sekä tietyn toimintatavan valitsemisesta aiheutuvista ammatillisista tai oikeudellisista vaikutuksista.
- luottamuksellista konsultointia sääntely- tai valvontatahon tai ammatillisen tahon kanssa.

Sen ratkaiseminen, ilmoitetaanko asiasta asiaankuuluvalla viranomaiselle

260.20 A1 Asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle ei olisi mahdollista, jos se olisi vastoin säädöstä tai määräystä. Muutoin ilmoituksen tarkoituksena on, että asiaankuuluva viranomainen pystyy saattamaan asian tutkittavaksi ja yleisen edun mukaisiin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä.

260.20 A2 Päätös siitä, tehdäänkö tällainen ilmoitus, riippuu erityisesti kyseisestä asiasta sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille ja yleisölle aiheutuvan todellisen tai mahdollisen haitan luonteesta ja laajuudesta. Vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen saattaa päätyä siihen, että asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle on asianmukainen tapa toimia, esimerkiksi jos:

- työnantajaorganisaatio osallistuu lahjontaan (esim. paikallisten tai ulkomaisten virkamiesten lahjomiseen suurten sopimusten varmistamiseksi).
- työnantajaorganisaatio on sääntelyn kohteena ja asia on niin merkittävä, että yhteisön toimilupa on vaarassa.
- työnantajaorganisaatio on listattu pörssissä ja asialla saattaa olla haitallisia vaikutuksia työnantajaorganisaation osakkeilla tapahtuvaan tasapuoliseen ja asianmukaiseen kaupankäyntiin tai siitä saattaa aiheutua rahoitusmarkkinoita koskeva järjestelmäriski.
- työnantajaorganisaatio todennäköisesti myisi tuotteita, jotka ovat yleisen terveyden ja turvallisuuden kannalta haitallisia.
- työnantajaorganisaatio mainostaa asiakkailleen järjestelyjä, jotka auttavat heitä verojen kiertämisessä.

260.20 A3 Päätös siitä, tehdäänkö tällainen ilmoitus, voi riippua myös ulkoisista tekijöistä kuten:

- onko olemassa asiaankuuluva viranomainen, joka pystyy vastaanottamaan tiedon sekä saamaan aikaan sen, että asia tutkitaan ja ryhdytään toimenpiteisiin. Se, mikä on asiaankuuluva viranomainen, riippuu asian luonteesta. Asiaankuuluva viranomainen olisi esimerkiksi arvopaperimarkkinaviranomainen, jos on kyse vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista, tai ympäristöviranomainen, jos on kyse ympäristösäädösten tai -määräysten rikkomisesta.

- onko olemassa säädökseen tai määräykseen perustuva tehokas ja luotettava suoja siviili- tai rikosoikeudellista vastuuta, ammatillista vastuuta tai kustotoimia vastaan esim. ilmiantoja koskevien säädösten tai määräysten perusteella.
- kohdistuuko vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen tai muiden henkilöiden fyysiseen turvallisuuteen todellisia tai mahdollisia uhkia.

R260.21 Jos vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen päätyy siihen, että asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen tapa toimia, ilmoittaminen on sallittua näiden sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella. Tällaista ilmoitusta tehdessään tilintarkastusammattilaisen on toimittava hyvässä uskossa ja noudatettava varovaisuutta esittäessään näkemyksiä ja kannanottoja.

Rikkomisen uhka

R260.22 Vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilaisen tietoon saattaa poikkeuksellisissa olosuhteissa tulla sellainen toteutunut tai aiottu menettely, josta hänellä on syytä uskoa seuraavan uhka säädöksen tai määräyksen rikkomisesta, josta aiheutuisi tuntuva haittaa sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille tai yleisölle. Harkittuaan ensin, olisiko asiasta asianmukaista keskustella työnantajaorganisaation johdon tai hallintoelinten kanssa, tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa ja ratkaistava, ilmoitetaanko asiasta heti asiaankuuluvalla viranomaiselle tällaisen rikkomisen estämiseksi tai sen vaikutusten lieventämiseksi. Jos ilmoitus tehdään, se on sallittu sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella.

Dokumentointi

260.23 A1 Vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen on suositeltavaa dokumentoida tämän luvun soveltamisalaan kuuluvasta säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä seuraavat seikat:

- mistä asiassa on kyse.
- tulokset keskusteluista tilintarkastusammattilaisen esimiesten, jos tällaisia on, sekä hallintoelinten ja muiden osapuolten kanssa.
- kuinka tilintarkastusammattilaisen esimiehet, jos sellaisia on, ja hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen.
- tilintarkastusammattilaisen harkitsemat toimintatavat sekä tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset.
- kuinka tilintarkastusammattilainen on varmistunut siitä, että hän on täyttänyt kappaleessa R260.17 määrätyn velvollisuuden.

Muiden kuin vastuullisessa asemassa olevien tilintarkastusammattilaisten velvollisuudet

- R260.24** Jos tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee ammatillista toimintaa harjoittaessa säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen, hänen on pyrittävä muodostamaan käsitys asiasta. Tämän käsityksen tulee sisältää toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen luonne ja olosuhteet, joissa se on tapahtunut tai saattaa tapahtua.
- 260.24 A1 Tilintarkastusammattilaisen odotetaan soveltavan tietämystään ja asiantuntemustaan sekä käyttävän ammatillista harkintaa. Häneltä ei kuitenkaan odoteta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin mitä hänellä työnantajaorganisaatiossa oleva rooli edellyttää. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä oikeudessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.
- 260.24 A2 Asian luonteesta ja merkittävydestä riippuen tilintarkastusammattilainen saattaa konsultoida luottamuksellisesti muita työnantajaorganisaatiossa toimivia taikka ammatillista tahoa tai juridista neuvonantajaa.
- R260.25** Jos tilintarkastusammattilainen havaitsee tai epäilee, että säädöksiä tai määräyksiä on jätetty tai saatetaan jättää noudattamatta, hänen on kappale R260.9 huomioon ottaen tiedotettava asiasta lähimmälle esimiehelleen, jotta esimies voi ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. Jos tilintarkastusammattilaisen lähin esimies näyttäisi olevan osallisena asiassa, tilintarkastusammattilaisen on tiedotettava asiasta työnantajaorganisaation seuraavalle tasolle.
- R260.26** Tilintarkastusammattilainen saa poikkeuksellisissa tapauksissa päätyä siihen, että asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle on asianmukainen tapa toimia. Jos tilintarkastusammattilainen tekee näin kappaleiden 260.20 A2 ja A3 perusteella, tämä ilmoittaminen on sallittua sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella. Tällaista ilmoitusta tehdessään tilintarkastusammattilaisen on toimittava hyvässä uskossa ja noudatettava varovaisuutta esittäessään näkemyksiä ja kannanottoja.

Dokumentointi

- 260.27 A1 Tilintarkastusammattilaisen on suositeltavaa dokumentoida tämän luvun soveltamisalaan kuuluvasta säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä seuraavat seikat:
- mistä asiassa on kyse.
 - tulokset keskusteluista tilintarkastusammattilaisen esimiehen, johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten ja muiden osapuolten kanssa.
 - kuinka tilintarkastusammattilaisen esimies on toiminut asian suhteen.
 - tilintarkastusammattilaisen harkitsemat toimintatavat sekä tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset.

LUKU 270

PAINE RIKKOA PERUSPERIAATTEITA

Johdanto

- 270.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa perusperiaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 270.2 Tilintarkastusammattilaiseen kohdistuvasta tai hänen toisiin kohdistamastaan paineesta voi aiheutua yhden tai useamman perusperiaatteen noudattamista vaarantava painostuksen uhka tai muu uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

R270.3 Tilintarkastusammattilaisen ei tule:

- (a) sallia toisten taholta tulevan paineen johtaa perusperiaatteiden rikkomiseen; eikä
- (b) kohdistaa toisiin painetta, jonka hän tietää tai hänellä on syytä uskoa johtavan siihen, että toiset rikkovat perusperiaatteita.

270.3 A1 Tilintarkastusammattilainen saattaa kohdata ammatillista toimintaa harjoittaessaan painetta, josta aiheutuu perusperiaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, esimerkiksi painostuksen uhka. Paine saattaa olla eksplisiittistä tai implisiittistä, ja se saattaa tulla:

- työnantajaorganisaation sisältä, esimerkiksi kollegalta tai esimieheltä.
- ulkopuoliselta henkilöltä tai organisaatiolta, kuten tavarantoimittajalta, asiakkaalta tai luotonantajalta.
- sisäisistä tai ulkoisista tavoitteista ja odotuksista.

270.3 A2 Esimerkkejä paineesta, josta saattaa aiheutua perusperiaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, ovat:

- eturistiriitoihin liittyvä paine:
 - paine sellaisen lähisukulaisen taholta, joka on tehnyt tarjouksen toimiakseen tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaation tavarantoimittajana tai palveluntoimittajana, jotta valittaisiin hänet eikä toista ehdolla olevaa toimittajaa.

Ks. Myös luku 210 *Eturistiriidat*

- paine, jolla pyritään vaikuttamaan informaation tuottamiseen tai esittämiseen:
 - paine harhaanjohtavan taloudellisen tuloksen raportoimiseen sijoittajien, analyytikkojen tai lainanantajien odotusten täyttämiseksi.
 - julkisella sektorilla toimivien tilintarkastusammattilaisten kokema paine vaaleilla valittujen edustajien taholta ohjelmien tai projektien esittämiseen äänestäjille virheellisesti.
 - kollegoiden taholta tuleva paine tulojen, menojen tai tuottoasteiden esittämiseen väärin investointiohjelmia ja hankintoja koskevan päätöksenteon vääristämiseksi.
 - esimiesten taholta tuleva paine sellaisten menojen hyväksymiseen tai käsittelemiseen, jotka eivät ole perusteltuja liiketoimintakuluja.
 - paine epäsuotuisia havaintoja sisältävien sisäisen tarkastuksen raporttien salaamiseen.

Ks. Myös luku 220 *Informaation tuottaminen ja esittäminen*.

- paine toimimiseen ilman riittävää asiantuntemusta tai huolellisuutta:
 - esimiesten taholta tuleva paine suoritettavan työn laajuuden epäasianmukaiseen rajoittamiseen.
 - esimiesten taholta tuleva paine jonkin tehtävän suorittamiseen ilman riittäviä taitoja tai koulutusta tai epärealistiseen määräaikaan mennessä.

Ks. myös luku 230 *Riittävä asiantuntemus*.

- taloudellisiin intresseihin liittyvä paine:
 - esimiesten, kollegoiden ja muiden henkilöiden, kuten kompensatio- tai kannustinjärjestelyyn osallistumisesta mahdollisesti hyötymien, taholta tuleva paine tulostulosten manipuloimiseen.

Ks. luku 240 *Taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvät taloudelliset intressit, kompensatio ja kannustimet*

- tarjottaviin etuihin liittyvä paine:
 - toisten taholta joko työnantajaorganisaation sisältä tai ulkopuolelta tuleva paine etujen tarjoamiseen tarkoituksena vaikuttaa jonkin henkilön tai organisaation harkintaan tai päätöksentekoprosessiin epäasianmukaisella tavalla.
 - kollegojen taholta tuleva paine lahjuksen tai muun tarjottavan edun vastaanottamiseen, esimerkiksi epäasianmukaisten lahjo-

jen tai kestityksen vastaanottamiseen potentiaalisilta tavarantoinnittajilta tarjousprosessissa.

Ks. Myös luku 250 *Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus*

- säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvä paine:
 - paine liiketoimen strukturoimiseen verojen kiertämiseksi.

Ks. Myös luku 260 *Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen*

270.3 A3 Paineesta aiheutuvien uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- painetta aiheuttavan henkilön tarkoitus sekä paineen luonne ja laajuus.
- säädösten, määräysten ja ammatillisten standardien soveltaminen kyseisiin olosuhteisiin.
- työnantajaorganisaation kulttuuri ja johtaminen, mukaan lukien missä määrin ne kuvastavat tai painottavat eettisen käyttäytymisen tärkeyttä ja työntekijöiltä odotettavaa eettistä toimintaa. Esimerkiksi yrityskulttuuri, jossa siedetään epäeettistä käyttäytymistä, saattaa kasvattaa todennäköisyyttä, että paine johtaa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavaan uhkaan.
- toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jos sellaisia on, jotka työnantajaorganisaatiossa on luotu, kuten eettiset tai henkilöstöä koskevat periaatteet, joissa käsitellään painetta.

270.3 A4 Keskusteleminen painetta aiheuttavista olosuhteista ja toisten henkilöiden konsultointi kyseisistä olosuhteista saattaa auttaa tilintarkastusammattilaista uhan tason arvioimisessa. Tällaiseen keskusteluun, joka edellyttää tarkkaavaisuutta salassapitovelvollisuuden periaatteen suhteen, saattaa sisältyä:

- keskusteleminen asiasta painetta aiheuttavan henkilön kanssa pyrkiäkseen ratkaista asia.
- keskusteleminen asiasta tilintarkastusammattilaisen esimiehen kanssa, jos esimies ei ole paineen aiheuttaja.
- asian vieminen ylemmälle tasolle työnantajaorganisaatiossa, mukaan lukien soveltuviin tapauksiin organisaatiolle tästä aiheutuvien riskien selittäminen, esimerkiksi:
 - johdon ylemmille tasoille.
 - sisäisille tarkastajille tai tilintarkastajille.
 - hallintoelimille.

- asian ilmoittaminen työnantajaorganisaation toimintaperiaatteiden, mukaan lukien eettiset ja ilmiantoja koskevat periaatteet, mukaisesti käyttäen vakiintunutta menettelyä, kuten luottamuksellista etiikka-asioiden puhelinlinjaa.
- seuraavien tahojen konsultoiminen:
 - kollega, esimies, henkilöstöhallinnon edustaja tai toinen tilintarkastusammattilainen;
 - relevantti ammatillinen taho tai sääntelytaho taikka toimialajärjestö; tai
 - juridinen neuvonantaja.

270.3 A5 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa paineesta aiheutuvat uhat, on tilintarkastusammattilaisen pyyntö tiettyjen velvollisuuksien ja tehtävien uudelleenjärjestämisestä tai eriyttämisestä siten, ettei tilintarkastusammattilainen enää joudu tekemisiin painetta aiheuttavan henkilön tai yhteisön kanssa.

Dokumentointi

270.4 A1 Tilintarkastusammattilaisen on suositeltavaa dokumentoida:

- tosiasiat.
- kommunikaatiot ja osapuolet, joiden kanssa asioista on keskusteltu.
- harkitut toimintatavat.
- kuinka asiaa on käsitelty.

**OSA 3 – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUS-
AMMATTILAISET**

	sivu
Luku 300 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen – ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset	73
Luku 310 Eturistiriidat	80
Luku 320 Asiakkuudet ja toimeksiannot	86
Luku 321 Toinen mielipide.	90
Luku 330 Palkkiot ja muuntyyppiset korvaukset	91
Luku 340 Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	94
Luku 350 Asiakasvarojen hallussapito	100
Luku 360 Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	101

OSA 3 – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

LUKU 300

KÄSITTEELLISEN VIITEKEHYKSEN SOVELTAMINEN – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

Johdanto

- 300.1 Sääntöjen tässä osassa asetetaan vaatimuksia ja annetaan soveltamisohjeistusta ammatissa toimiville tilintarkastusammattilaisille luvun 120 mukaista käsitteellistä viitekehystä sovellettaessa. Siinä ei kuvata kaikkia ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten mahdollisesti kohtaamia tosiseikkoja ja olosuhteita, mukaan lukien ammatillinen toiminta, intressit ja osapuolten väliset suhteet, joista aiheutuu tai saattaa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia. Siksi ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten täytyy käsitteellisen viitekehyksen mukaan olla tarkkaavaisia tällaisten tosiseikkojen ja olosuhteiden varalta.
- 300.2 Ammatissa toimivia tilintarkastusammattilaisia koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta esitetään seuraavissa kohdissa:
- Osa 3 – *Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset*, luvut 300–399, jota sovelletaan kaikkiin ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin riippumatta siitä, tarjoavatko he varmennuspalveluja vai eivät.
 - *Kansainväliset riippumattomuusstandardit* seuraavasti:
 - Osa 4A – *Riippumattomuus tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*, luvut 400–899, jota sovelletaan ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin heidän suorittaessaan tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.
 - Osa 4B – *Riippumattomuus muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*, jota sovelletaan ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin heidän suorittaessaan muita varmennustoimeksiantoja kuin tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.
- 300.3 Tässä osassa termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa yksittäisiin ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

R300.4 Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava luvun 110 mukaisia peruseriaatteita ja sovellettava luvun 120 mukaista käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat ja vastatakseen niihin.

R300.5 Eettistä ongelmaa käsitellessään tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon asiayhteys, jossa ongelma on syntynyt tai saattaa syntyä. Jos henkilö, joka on ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, harjoittaa ammatillista toimintaa, joka perustuu hänen suhteeseensa tilintarkastusyhteisön kanssa, riippumatta siitä, toimiiko hän alihankkijana, työntekijänä vai omistajana, hänen on noudatettava osan 2 vaatimuksia, jotka koskevat näitä olosuhteita.

300.5 A1 Esimerkkejä tilanteista, joissa osan 2 vaatimuksia sovelletaan ammatissa toimivaan tilintarkastusammattilaiseen, ovat:

- eturistiriidan kohtaaminen hänen ollessaan vastuussa tavaran- tai palveluntoimittajan valinnasta tilintarkastusyhteisölle, kun tilintarkastusammattilaisen perheenjäsen saattaa hyötyä sopimuksesta taloudellisesti; Näissä olosuhteissa sovelletaan lukuun 210 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- taloudellisen informaation tuottaminen tai esittäminen tilintarkastusammattilaisen asiakkaalle tai tilintarkastusyhteisölle. Näissä olosuhteissa sovelletaan lukuun 220 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- tarjottavan edun kohteeksi joutuminen, esimerkiksi tilintarkastusyhteisön tavaran- tai palveluntoimittajan säännöllisesti tarjoamat ilmaiset liput urheilutapahtumiin. Näissä olosuhteissa sovelletaan lukuun 250 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- toimeksiannosta vastuullisen henkilön taholta tuleva paine raportoida asiakastoimeksiannossa laskutettavia tunteja virheellisesti. Näissä olosuhteissa sovelletaan lukuun 270 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

Uhkien tunnistaminen

300.6 A1 Peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa aiheutua hyvin erilaisista tosiseikoista ja olosuhteista. Uhkien ryhmät kuvataan kappaleessa 120.6 A3. Seuraavat ovat esimerkkejä kuhunkin ryhmään kuuluvista tosiseikoista ja olosuhteista, joista saattaa aiheutua uhkia tilintarkastusammattilaiselle tämän tuottaessa ammatillista palvelua:

- (a) Oman intressin uhat
 - Tilintarkastusammattilaisella on välitön taloudellinen intressi asiakkaassa.

- Tilintarkastusammattilainen tarjoaa työtä alhaista palkkiota vastaan saadakseen uuden toimeksiannon, ja palkkio on niin alhainen, että ammatillisen palvelun suorittaminen sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti saattaa olla vaikeaa kyseisellä hinnalla.
 - Tilintarkastusammattilaisella on läheinen liikesuhde asiakkaan kanssa.
 - Tilintarkastusammattilaisella on pääsy luottamukselliseen tietoon, jota saatetaan käyttää henkilökohtaisen hyödyn saamiseen.
 - Tilintarkastusammattilainen havaitsee merkittävän virheen arvioidessaan sellaisen aiemman ammatillisen palvelun tuloksia, jonka on suorittanut samassa tilintarkastusyhteisössä toimiva henkilö.
- (b) Oman työn tarkastamisen uhat
- Tilintarkastusammattilainen antaa taloudellisten järjestelmien toiminnan tehokkuutta koskevan varmennusraportin vastattuaan itse kyseisten järjestelmien implementoinnista.
 - Tilintarkastusammattilainen on tuottanut alkuperäistiedon, jota käytetään varmennustoimeksiannon kohteena olevan aineiston laatimiseen.
- (c) Asian ajamisen uhat
- Tilintarkastusammattilainen edistää asiakkaan intressejä tai sen osakkeiden myyntiä.
 - Tilintarkastusammattilainen toimii asiakkaan asian ajajana oikeudenkäynnissä tai kiistoissa kolmansien osapuolten kanssa.
 - Tilintarkastusammattilainen pyrkii vaikuttamaan lainsäädäntöön asiakkaan puolesta.
- (d) Läheisyyden uhat
- Tilintarkastusammattilaisen lähisukulainen tai perheenjäsen on asiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon.
 - Asiakkaan hallituksen jäsen tai sen ylimpään johtoon kuuluva henkilö tai työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa toimeksiannon kohteeseen, on äskettäin toiminut toimeksiannosta vastuullisena henkilönä.
 - Tilintarkastustiimin jäsen on ollut pitkään tekemisissä tilintarkastusasiakkaan kanssa.

- (e) Painostuksen uhat
- Tilintarkastusammattilaista uhataan asiakastoimeksiannosta tai tilintarkastusyhteisöstä erottamisella ammatillista seikkaa koskevan erimielisyyden vuoksi.
 - Tilintarkastusammattilainen kokee, että hänellä on painetta hyväksyä asiakkaan tekemä harkintaan perustuva ratkaisu, koska asiakkaalla on kyseisestä asiasta enemmän asiantuntemusta.
 - Tilintarkastusammattilaiselle kerrotaan, ettei suunniteltu ylenys toteudu, ellei tilintarkastusammattilainen hyväksy epäasianmukaista kirjanpitokäsittelyä.
 - Tilintarkastusammattilainen on ottanut vastaan merkittävän lahjan asiakkaalta, ja tieto lahjan vastaanottamisesta uhataan julkistaa.

Uhkien arvioiminen

300.7 A1 Kappaleissa 120.6 A1 ja 120.8 A2 kuvatut olosuhteet, toimintaperiaatteet ja menettelytavat saattavat vaikuttaa arvioon siitä, onko perusperiaatteiden noudattamista vaarantava uhka hyväksyttävällä tasolla. Tällaiset olosuhteet, toimintaperiaatteet ja menettelytavat saattavat liittyä:

- (a) asiakkaaseen ja sen toimintaympäristöön; ja
- (b) tilintarkastusyhteisöön ja sen toimintaympäristöön.

300.7 A2 Tilintarkastusammattilaisen arvioon uhan tasosta vaikuttaa myös ammatillisen palvelun luonne ja se, mitä se kattaa.

Asiakas ja sen toimintaympäristö

300.7 A3 Tilintarkastusammattilaisen arvioon uhan tasosta saattaa vaikuttaa se, onko kyseinen asiakas:

- (a) tilintarkastusasiakas ja onko tilintarkastusasiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö;
- (b) varmennusasiakas, joka ei ole tilintarkastusasiakas; vai
- (c) muu kuin varmennusasiakas.

Esimerkiksi muun kuin varmennuspalvelun tuottamisen tilintarkastusasiakkaalle, joka on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, saatetaan mieltää johtavan korkeamman tasoiseen uhkaan, joka vaarantaa objektiivisuuden periaatteen noudattamista kyseisessä tilintarkastuksessa.

300.7 A4 Hallinto- ja ohjausjärjestelmän rakenne, mukaan lukien asiakkaan johtamistapa, saattaa edistää perusperiaatteiden noudattamista. Näin ollen myös asiakkaan toimintaympäristö saattaa vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen arvioon uhan tasosta. Esimerkiksi:

- Asiakas vaatii, että asiaankuuluvat toimivan johdon ulkopuoliset henkilöt vahvistavat tai hyväksyvät tilintarkastusyhteisön valitsemisen suorittamaan toimeksiantoa.
- Asiakkaalla on päteviä työntekijöitä, joilla on liikkeenjohdollisten päätösten tekemiseksi tarvittava kokemus ja asema.
- Asiakas on ottanut käyttöön sisäisiä menettelytapoja, joilla edistetään objektiivisuutta kilpailutettaessa muiden kuin varmennustoimeksiantojen suorittajia.
- Asiakkaan hallinto- ja ohjausjärjestelmän rakenne on sellainen, että tilintarkastusyhteisön palveluja valvotaan ja niistä kommunikoidaan asianmukaisesti.

Tilintarkastusyhteisö ja sen toimintaympäristö

300.7 A5 Tilintarkastusammattilaisen arvioon uhan tasosta saattaa vaikuttaa tilintarkastusyhteisössä vallitseva työympäristö ja sen toimintaympäristö. Esimerkiksi:

- tilintarkastusyhteisön johtamistapa, joka tukee peruseriaatteiden noudattamista ja jonka mukaan varmennustiimin jäsenten odotetaan toimivan yleisen edun mukaisesti.
- toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joiden mukaan koko henkilöstö saadaan noudattamaan peruseriaatteita ja tätä seurataan.
- palkkaus-, suoritusarviointi- ja kurinpitoperiaatteet ja -menettelytavat, jotka tukevat peruseriaatteiden noudattamista.
- yksittäiseltä asiakkaalta saatavien tuottojen merkittävyyden hallinta.
- toimeksiannosta vastuullisen henkilön valtuudet tehdä tilintarkastusyhteisössä peruseriaatteiden noudattamista koskevia päätöksiä, mukaan lukien päätökset asiakkaan hyväksymisestä tai palvelujen tuottamisesta tälle.
- koulutusta, harjoittelua ja kokemusta koskevat vaatimukset.
- prosessit sisäisten ja ulkoisten huolenaiheiden tai valitusten esiin tuonnin helpottamista ja käsittelyä varten.

Uuden informaation tai tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuvien muutosten huomioon ottaminen

300.7 A6 Uusi informaatio tai tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuvat muutokset saattavat:

- (a) vaikuttaa uhan tasoon; tai
- (b) vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen johtopäätökseen siitä, vastaavatko käytetyt varoitimet tunnistettuihin uhkiin edelleen tarkoitetulla tavalla.

Näissä tilanteissa saattaa olla niin, että toimenpiteet, jotka on jo otettu käyttöön varotoimina, eivät enää vastaa uhkiin tehokkaasti. Näin ollen käsitteellisen viitekehysten soveltaminen edellyttää, että tilintarkastusammattilainen arvioi uhat uudelleen ja vastaa niihin sen mukaisesti. (Viittaus: kappaleet R120.7 ja R120.10).

300.7 A7 Esimerkkejä uudesta informaatiosta tai tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuneista muutoksista, jotka saattavat vaikuttaa uhan tasoon, ovat tilanteet, joissa:

- ammatillisen palvelun kattamaa aluetta laajennetaan.
- asiakas listautuu tai ostaa toisen liiketoimintayksikön.
- tilintarkastusyhteisö sulautuu toiseen tilintarkastusyhteisöön.
- tilintarkastusammattilainen on saanut yhteisen toimeksiannon kahdelta asiakkaalta ja näiden välille syntyy kiistaa.
- tilintarkastusammattilaisen henkilökohtaisissa suhteissa tai perhesuhteissa tapahtuu muutos.

Uhkiin vastaaminen

300.8 A1 Kappaleissa R120.10–120.10 A2 esitetään vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta vastaamisesta uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

Esimerkkejä varotoimista

300.8 A2 Varotoimet vaihtelevat tosiseikoista ja olosuhteista riippuen. Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat tietyissä olosuhteissa olla uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- lisäajan ja pätevän henkilöstön osoittaminen vaadittaviin tehtäviin, kun toimeksianto on hyväksytty, saattaa vastata oman intressin uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole ollut tiimin jäsen, käy läpi tehdyn työn tai neuvoo tarpeen mukaan, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.
- eri partnerien ja toimeksiantotimien, jotka kuuluvat eri raportointilinjoihin, käyttäminen tuottaessa varmennusasiakkaalle muita kuin varmennuspalveluja saattaa vastata oman työn tarkastamisen, asian ajamisen tai läheisyyden uhkaan.
- se, että toinen tilintarkastusyhteisö suorittaa tai uudelleensuorittaa osan toimeksiannosta, saattaa vastata oman intressin, oman työn tarkastamisen, asian ajamisen, läheisyyden tai painostuksen uhkaan.
- se, että asiakkaille kerrotaan suosittelukorvauksista tai välityspalkkioista, jotka on saatu palvelujen tai tuotteiden suosittelemisesta, saattaa vastata oman intressin uhkaan.

- erillisten tiimien käyttäminen käsiteltäessä luonteeltaan luottamuksellisia seikkoja, saattaa vastata oman intressin uhkaan.

300.8 A3 Osan 3 myöhemmissä luvuissa sekä *Kansainvälisissä riippumattomuusstandardeissa* kuvataan tiettyjä uhkia, joita saattaa syntyä suoritettaessa ammatillisia palveluja, ja esitetään esimerkkejä toimenpiteistä, joilla uhkiin saatetaan vastata.

Asianmukainen läpikäynnin suorittaja

300.8 A4 Asianmukainen läpikäynnin suorittaja on ammattilainen, jolla on tarvittavat tiedot, taidot, kokemus ja valtuudet käydäkseen objektiivisella tavalla läpi relevantin suoritettun työn tai tuotettun palvelun. Tällainen henkilö saattaa olla tilintarkastusammattilainen.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

R300.9 Kommunikoidessaan hallintoelinten kanssa näiden sääntöjen mukaisesti tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, kuka tai ketkä ovat yhteisön hallintorakenteessa asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa kommunikoidaan. Jos tilintarkastusammattilainen kommunikoi hallintoelimen alaryhmän kanssa, hänen on ratkaistava, onko tarpeellista kommunikoida myös kaikkien hallintoelimeen kuuluvien kanssa, jotta nämä saavat riittävästi tietoa.

300.9 A1 Ratkaistessaan, kenen kanssa hän kommunikoi, tilintarkastusammattilainen saattaa ottaa huomioon:

- (a) olosuhteiden luonteen ja tärkeyden; ja
- (b) seikan, josta kommunikoidaan.

300.9 A2 Esimerkkejä hallintoelimen alaryhmistä ovat tarkastusvaliokunta tai hallintoelimen yksittäinen jäsen.

R300.10 Jos tilintarkastusammattilainen kommunikoi sellaisten henkilöiden kanssa, joilla on sekä johdolle että hallintoelimelle kuuluvia tehtäviä, hänen on varmistuttava siitä, että kyseisten henkilöiden kanssa kommunikoidessa annetaan riittävästi tietoa kaikille niille hallintoelimen roolissa toimiville, joiden kanssa tilintarkastusammattilainen muutoin kommunikoi.

300.10 A1 Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön johtamiseen, esimerkkinä pieni liikeyritys, jossa yksi ainoa omistaja johtaa yhteisöä eikä kenelläkään muulla ole hallintoelimelle kuuluvaa roolia. Jos näissä tapauksissa asioista kommunikoidaan johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä hoitavan henkilön tai hoitavien henkilöiden kanssa ja kyseisellä henkilöllä tai kyseisillä henkilöillä on myös hallintoelimen vastuulle kuuluvia tehtäviä, tilintarkastusammattilaisen on varmistuttava siitä, että vaatimus hallintoelinten kanssa tapahtuvasta kommunikoinnista on täytynyt.

LUKU 310

ETURISTIRIIDAT

Johdanto

- 310.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 310.2 Eturistiriidasta aiheutuu objektiivisuuden periaatteen noudattamista vaarantavia uhkia, ja siitä saattaa aiheutua muiden peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia. Tällaisia uhkia saattaa syntyä, kun
- tilintarkastusammattilainen tuottaa tiettyyn seikkaan liittyvää ammatillista palvelua kahdelle tai useammalle asiakkaalle, joiden intressit kyseisen seikan suhteen ovat ristiriitaiset; tai
 - tilintarkastusammattilaisen omat intressit tietyn seikan suhteen ja hänen tuottamansa ammatillisen palvelun kohteena olevan asiakkaan intressit kyseisen seikan suhteen ovat ristiriitaiset.
- 310.3 Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä eturistiriitoihin. Kun tilintarkastusammattilainen suorittaa tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta tai muuta varmennuspalvelua, edellytetään myös riippumattomuutta *Kansainvälisten riippumattomuusstandardien* mukaisesti.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- R310.4** Tilintarkastusammattilainen ei saa antaa eturistiriidan vaarantaa ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa.
- 310.4 A1 Esimerkkejä olosuhteista, joista voi aiheutua eturistiriitaa, ovat:
- yritysjärjestelyä koskevan neuvontapalvelun tuottaminen asiakkaalle, joka haluaa ostaa tilintarkastusasiakkaan, kun tilintarkastusyhteisö on saanut tilintarkastuksen aikana luottamuksellista tietoa, joka voi olla relevanttia kyseisen järjestelyn kannalta.
 - samanaikaisesti tapahtuva neuvonanto kahdelle asiakkaalle, kun asiakkaat kilpailevat saman yhtiön ostamisesta ja neuvot saattavat olla relevantteja osapuolten kilpailuasemien kannalta.
 - samaan järjestelyyn liittyvien palvelujen tuottaminen sekä myyjälle että ostajalle.
 - omaisuuserien arvonmääritysten tekeminen kahdelle osapuolelle, jotka ovat kyseisiin omaisuuseriin nähden vastakkaisissa asemassa.

- kahden oikeudellisen kiistan vastapuolina olevan asiakkaan edustaminen samassa asiassa, kuten avioero-prosessissa tai henkilöyhtiön purkamisessa.
- lisenssisopimukseen liittyvän maksettavia rojalteja koskevan varmenusraportin tuottaminen lisenssin antajalle, kun samanaikaisesti annetaan lisenssin saajalle neuvoja maksettavista rahamääristä.
- se, että asiakasta neuvotaan sijoittamaan liiketoimintaan, jossa esimerkiksi tilintarkastusammattilaisen puolisolla on taloudellinen intressi.
- kilpailuasemaa koskeva strateginen neuvonta asiakkaalle, kun tilintarkastusammattilaisella itsellään on yhteisyritys tai vastaavanlainen intressi asiakkaan tärkeän kilpailijan kanssa.
- asiakkaan neuvominen sellaisen liiketoiminnan hankinnassa, jonka myös tilintarkastusyhteisö on kiinnostunut hankkimaan.
- asiakkaan neuvominen tuotteen tai palvelun ostamisessa, samalla kun tilintarkastusammattilaisella itsellään on rojalti- tai komissiosopimus kyseistä tuotetta tai palvelua myyvän tahon kanssa.

Ristiriidan tunnistaminen

Yleistä

R310.5

Ennen uuden asiakassuhteen, toimeksiannon tai liikesuhteen hyväksymistä tilintarkastusammattilaisen on ryhdyttävä kohtuullisiksi katsottaviin toimenpiteisiin tunnistaa osuhteet, joista saattaa aiheutua eturistiriita ja näin ollen yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantava uhka. Tällaisiin toimenpiteisiin tulee kuulua, että tunnistetaan:

- (a) relevanttien intressien ja kyseisten osapuolten välisten suhteiden luonne; ja
- (b) kyseinen palvelu ja sen vaikutus relevantteihin osapuoliin.

310.5 A1

Tehokas ristiriitojen tunnistamisprosessi auttaa tilintarkastusammattilaisita tämän ryhtyessä kohtuullisiksi katsottaviin toimenpiteiden sellaisten intressien ja suhteiden tunnistamiseksi, joista saattaa aiheutua todellinen tai mahdollinen eturistiriita, sekä ennen päätöstä toimeksiannon hyväksymisestä että koko toimeksiannon kestoajan. Tällaiseen prosessiin kuuluu myös ulkopuolisten, esimerkiksi asiakkaiden tai mahdollisten asiakkaiden, tunnistamien seikkojen huomioon ottaminen. Mitä aikaisemmin todellinen tai mahdollinen ristiriita tunnistetaan, sitä todennäköisemmin tilintarkastusammattilainen pystyy vastaamaan eturistiriidasta aiheutuviin uhkiin.

310.5 A2

Todellisten tai mahdollisten eturistiriitojen tunnistamisprosessissa otetaan huomioon sellaisia tekijöitä kuin

- tuotettavien ammatillisten palvelujen luonne.

- tilintarkastusyhteisön koko.
- asiakaskunnan koko ja luonne.
- tilintarkastusyhteisön rakenne, esimerkiksi toimistojen lukumäärä ja maantieteellinen sijainti.

310.5 A3 Lisätietoa asiakkaiden hyväksymisestä on luvussa 320 *Asiakkuudet ja toimeksiannot*.

Olosuhteiden muutokset

R310.6 Tilintarkastusammattilaisen on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten palvelujen luonteessa, intresseissä ja suhteissa ajan kuluessa tapahtuvien muutosten varalta, joista saattaa aiheutua eturistiriita toimeksiantoa suoritettaessa.

310.6 A1 Palvelujen luonne, intressit ja suhteet saattavat muuttua toimeksiannon aikana. Näin on erityisesti, kun tilintarkastusammattilaista pyydetään suorittamaan toimeksianto tilanteessa, joka saattaa muuttua ristiriitaiseksi, vaikkeivät tilintarkastusammattilaiselle toimeksiannon antavat osapuolet alun perin olisi olleet osallisina kiistassa.

Ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt

R310.7 Jos tilintarkastusyhteisö kuuluu ketjuun, tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon eturistiriidat, joita hänellä on syytä uskoa mahdollisesti esiintyvän jonkin ketjuun kuuluvan yhteisön intresseistä ja suhteista johtuen.

310.7 A1 Huomioon otettavia tekijöitä tunnistettaessa intressejä ja suhteita, joihin liittyy ketjuun kuuluva yhteisö, ovat esimerkiksi:

- tuotettavien ammatillisten palvelujen luonne.
- asiakkaat, joita ketju palvelee.
- kaikkien relevanttien osapuolten maantieteellinen sijainti.

Eturistiriidoista aiheutuvat uhat

310.8 A1 Yleensä mitä välittömämpi yhteys ammatillisella palvelulla on siihen seikkaan, jonka suhteen osapuolten intressit ovat ristiriidassa, sitä todennäköisemmin uhka on tasolla, joka ei ole hyväksyttävä.

310.8 A2 Eturistiriidasta aiheutuvan uhan tasoa arvioitaessa relevantteihin tekijöihin kuuluvat toimenpiteet luottamuksellisen tiedon oikeudettoman antamisen estämiseksi, kun suoritetaan tiettyyn seikkaan liittyviä ammatillisia palveluja kahdelle tai useammalle asiakkaille, joiden intressit ovat ristiriitaiset kyseisen seikan suhteen. Tällaisiin toimenpiteisiin kuuluvat:

- tilintarkastusyhteisöön muodostetut erilliset toiminta-alueet erityistoimintoja varten, mikä voi estää luottamuksellisen asiakastiedon siirtymistä toiminta-alueiden välillä.

- toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joilla rajoitetaan pääsyä asiakansioihin.
- tilintarkastusyhteisön henkilöstön ja partnerien allekirjoittamat salassapitosopimukset.
- luottamuksellisen tiedon erottaminen fyysisesti ja sähköisesti.
- erityinen ja aiheeseen keskittyvä koulutus ja kommunikointi.

310.8 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla eturistiriidasta aiheutuviin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että käytetään erillisiä toimeksiantotiimejä, joille annetaan salassapitovelvollisuutta koskevat selkeät toimintaperiaatteet ja menettelytavat.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei osallistu kyseisen palvelun tuottamiseen ja johon ristiriita ei muutoinkaan vaikuta, käy läpi tehdyn työn sen arvioimiseksi, ovatko keskeiset harkintaan perustuvat ratkaisut ja johtopäätökset asianmukaisia.

Tietojen antaminen ja suostumus

Yleistä

R310.9 Tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseen, onko eturistiriita luonteeltaan ja merkitykseltään sellainen, että siitä aiheutuvaan uhkaan vastattaessa tarvitaan erityistä tietojen antamista ja nimenomaista suostumusta.

310.9 A1 Huomioon otettavia tekijöitä ratkaistaessa, tarvitaanko erityistä tietojen antamista ja nimenomaista suostumusta, ovat esimerkiksi:

- olosuhteet, joissa eturistiriita on syntynyt.
- osapuolet, joihin sillä saattaa olla vaikutusta.
- mahdollisesti esiin tulevien ongelmallisten seikkojen luonne.
- tietyn asian mahdollisuus kehittyä odottamattomalla tavalla.

310.9 A2 Tiedot saatetaan antaa ja suostumus hankkia usealla eri tavalla, esimerkiksi

- antamalla asiakkaille yleisiä tietoja olosuhteista, joissa tilintarkastusammattilainen yleisen liiketoimintakäytännön mukaisesti ei tuota palveluja yksinomaan yksittäiselle asiakkaalle (esimerkiksi tietyssä ammatillisessa palvelussa ja tietyllä markkinasektorilla). Tämä mahdollistaa vastaavasti asiakkaalle yleisen suostumuksen antamisen. Tilintarkastusammattilainen saattaa antaa yleisiä tietoja esimerkiksi toimeksiannon tavanomaisten ehtojen yhteydessä.
- antamalla vaikutuksen kohteena oleville asiakkaille erityisiä tietoja tiettyyn ristiriitaan liittyvistä olosuhteista riittävän yksityiskohtaisesti, jotta asiakas pystyy tekemään kyseisestä seikasta asiantuntevan

päätöksen ja antamaan sen mukaisesti nimenomaisen suostumuksen. Tällaisiin tietoihin saattaa sisältyä yksityiskohtainen esitys olosuhteista ja kattava selvitys suunnitelluista varotoimista ja asiaan liittyvistä riskeistä.

- suostumus saattaa olla hiljainen ja perustua asiakkaan käyttäytymiseen, kun tilintarkastusammattilaisella on tarpeellinen määrä evidenssiä tehdäkseen sen johtopäätöksen, että asiakkaat alun perin tuntevat vallitsevat olosuhteet ja ovat hyväksyneet eturistiriidan, elleivät ne ilmoita vastustavansa ristiriidan olemassaoloa.

310.9 A3 Yleensä on tarpeellista:

- antaa asiakkaille, joihin eturistiriidalla on vaikutusta, tietoja eturistiriidan luonteesta ja siitä, kuinka syntyneisiin uhkiin on vastattu; ja
- hankkia vaikutuksen kohteena olevien asiakkaiden suostumus ammatillisten palvelujen suorittamiseen, kun uhkaan vastaamiseksi käytetään varotoimia.

310.9 A4 Jos tällainen tietojen antaminen tai suostumus ei tapahdu kirjallisesti, tilintarkastusammattilaista kannustetaan dokumentoimaan:

- eturistiriidan aiheuttaneiden olosuhteiden luonne;
- uhkiin vastaamiseksi käytetyt varotoimet, kun niitä on käytettävissä; ja
- saatu suostumus.

Kun nimenomaista suostumusta kieltäydytään antamasta

R310.10 Jos tilintarkastusammattilainen on todennut, että nimenomainen suostumus on tarpeen kappaleen R310.9 mukaisesti, ja asiakas on kieltäytynyt antamasta suostumusta, tilintarkastusammattilaisen on joko:

- lopetettava ammatilliset palvelut, joista eturistiriita aiheutuisi, tai kieltäydyttävä suorittamasta niitä; tai
- lopetettava relevantit suhteet tai luovuttava relevanteista intresseistä uhan poistamiseksi tai sen vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Salassapitovelvollisuus

Yleistä

R310.11 Tilintarkastusammattilaisen on pysyttävä tarkkaavaisena salassapitovelvollisuuden periaatteen suhteen, mukaan lukien tilanteet, joissa jaetaan tietoa tilintarkastusyhteisön tai ketjun sisältä ja pyydetään neuvoa kolmansilta osapuolelta.

310.11 A1 Alaluvussa 114 esitetään relevantteja vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta tilanteisiin, joista saattaa aiheutua salassapitovelvollisuuden periaatteen noudattamista vaarantava uhka.

Kun tietojen antaminen suostumuksen saamiseksi rikkoisi salassapitovelvollisuutta

R310.12 Kun erityisten tietojen antaminen nimenomaisen suostumuksen hankkimista varten johtaisi salassapitovelvollisuuden rikkomiseen eikä tällaista suostumusta sen vuoksi pystytä hankkimaan, tilintarkastusyhteisö saa hyväksyä toimeksiannon ja jatkaa sitä vain, jos:

- (a) tilintarkastusyhteisö ei toimi asian ajamisen luonteisessa roolissa yhdellä asiakkaalla vastakkaisessa asemassa toiseen asiakkaaseen nähden saman asian suhteen;
- (b) käytössä on erityisiä keinoja, joiden avulla estetään luottamuksellisen tiedon välittyminen näitä kahta asiakasta palvelevien toimeksiantotiimien välillä; ja
- (c) tilintarkastusyhteisö on varmistunut siitä, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti tekisi sen johtopäätöksen, että tilintarkastusyhteisön on asianmukaista hyväksyä toimeksianto tai jatkaa sitä, koska siitä, että rajoitettaisiin tilintarkastusyhteisön mahdollisuutta tuottaa kyseinen ammatillinen palvelu, aiheutuisi suhteettoman epäedullinen lopputulos asiakkaille tai muille relevanteille kolmansille osapuolille.

310.12 A1 Salassapitovelvollisuutta saatetaan rikkoa esimerkiksi pyydettyä suostumusta seuraavien tehtävien suorittamiseen:

- yritysjärjestelyyn liittyvä palvelu asiakkaalle tilintarkastusyhteisön toista asiakasta koskevassa vihamielisessä valtauksessa.
- väärinkäytöksen tutkinta, joka tehdään asiakkaalle koskien epäiltyä väärinkäytöstä, kun tilintarkastusyhteisöllä on luottamuksellista tietoa, jonka se on saanut tehdessään työtä toiselle asiakkaalle, joka saattaa olla osallisena väärinkäytöksessä.

Dokumentointi

R310.13 Kappaleen R310.12 mukaisissa olosuhteissa tilintarkastusammattilaisen on dokumentoitava:

- (a) olosuhteiden luonne, mukaan lukien rooli, joka tilintarkastusammattilaisen on määrä ottaa;
- (b) käytössä olevat erityiset keinot, joiden avulla estetään tiedon välittyminen näitä kahta asiakasta palvelevien toimeksiantotiimien välillä; ja
- (c) miksi toimeksiannon hyväksyminen tai jatkaminen on asianmukaista.

LUKU 320**ASIAKKUUDET JA TOIMEKSIANNOT****Johdanto**

- 320.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 320.2 Uuden asiakassuhteen hyväksymisestä tai nykyiseen toimeksiantoon tehtävistä muutoksista saattaa aiheutua yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantava uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Asiakkaan ja toimeksiannon hyväksyminen***Yleistä*

- 320.3 A1 Rehellisyyden tai ammatillisen käyttäytymisen periaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia voi aiheutua esimerkiksi asiakkaaseen (sen omistajiin, johtoon tai toimintoihin) liittyvistä kyseenalaisista seikoista. Seikkoja, joista, jos ne ovat tiedossa, saattaa aiheutua tällainen uhka, ovat esimerkiksi asiakkaan osallistuminen laittomaan toimintaan, epärehellisyys, kyseenalaiset taloudellisen raportoinnin käytännöt tai muu epäeettinen käyttäytyminen.
- 320.3 A2 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tiedot ja käsitys asiakkaasta, sen omistajista, johdosta ja hallintoelimistä sekä liiketoiminnasta.
 - asiakkaan sitoutuminen käsittelemään kyseenalaisia seikkoja esimerkiksi kehittämällä hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyviä käytäntöjä tai sisäisiä kontroleja.
- 320.3 A3 Ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka syntyy, jos toimeksiantotiimillä ei ole tai se ei pysty hankkimaan ammatillisten palvelujen asianmukaisen suorittamisen edellyttämää pätevyyttä.
- 320.3 A4 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asianmukainen käsitys:
 - asiakkaan liiketoiminnan luonteesta;
 - sen toimintojen monimutkaisuudesta;
 - toimeksiannon vaatimuksista; ja

- suoritettavan työn tarkoituksesta, luonteesta ja laajuudesta.
- tietämys relevanteista toimialoista tai toimeksiannon kohteista;
- kokemus relevanteista sääntelyyn perustuvista tai raportointia koskevista vaatimuksista.
- olemassa olevat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat, jotka on suunniteltu antamaan kohtuullisen varmuuden siitä, että toimeksiannot hyväksytään vain, kun ne pystytään suorittamaan pätevästi.

320.3 A5 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että toimeksiantoon osoitetaan riittävästi henkilöstöä, jolla on tarvittava pätevyys.
- sopiminen realistisesta aikataulusta toimeksiannon suorittamiselle.
- erityisasiantuntijoiden käyttäminen tarvittaessa.

Asiakkuuden tai toimeksiannon muutokset

Yleistä

R320.4 Tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, onko mitään syytä olla hyväksymättä toimeksiantoa, kun:

- (a) mahdollinen asiakas pyytää häntä toisen tilintarkastusammattilaisen tilalle;
- (b) hän harkitsee tarjouksen tekemistä toisen tilintarkastusammattilaisen hoitamasta toimeksiannosta; tai
- (c) hän harkitsee sellaisen työn vastaanottamista, joka täydentää toisen tilintarkastusammattilaisen tekemää työtä tai tehdään sen lisäksi.

320.4 A1 Saattaa olla syytä olla hyväksymättä toimeksiantoa. Yksi tällainen syy saattaa olla, että tosiseikoista ja olosuhteista aiheutuvaan uhkaan ei pystytä vastaamaan varotoimia käyttämällä. Esimerkiksi ammatillisen pätevyuden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka voi syntyä, jos tilintarkastusammattilainen hyväksyy toimeksiannon ennen kuin hän on selvillä kaikista relevanteista tosiseikoista.

320.4 A2 Jos tilintarkastusammattilaista pyydetään suorittamaan työtä, joka täydentää nykyisen tai edellisen tilintarkastajan työtä tai tehdään sen lisäksi, tästä saattaa aiheutua ammatillisen pätevyuden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka esimerkiksi epätäydellisen informaation seurauksena.

320.4 A3 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa eräs relevantti tekijä on, mainitaanko tarjouksissa, että pyydetään saada olla yhteydessä nykyiseen tai edelliseen tilintarkastajaan ennen toimeksiannon hyväksymistä. Tämä yhteydenotto

antaa ehdolla olevalle tilintarkastajalle mahdollisuuden tiedustella, onko jokin syytä, miksi toimeksiantoa ei pitäisi hyväksyä.

320.4 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että pyydetään nykyistä tai edellistä tilintarkastajaa antamaan tiedossaan oleva informaatio, josta ehdolla olevan tilintarkastajan pitää nykyisen tai edellisen tilintarkastajan mielestä olla tietoinen ennen kuin hän päättää toimeksiannon hyväksymisestä. Tiedustelu saattaa paljastaa esimerkiksi asiaa koskevia tosiseikkoja, joita ei ole aiemmin kerrottu, ja viitata sellaisiin erimielisyyksiin nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa, jotka saattavat vaikuttaa toimeksiannon hyväksymistä koskevaan päätökseen.
- informaation hankkiminen muista lähteistä, kuten osoittamalla tiedusteluja kolmansille osapuolille tai tekemällä asiakkaan ylempää johtoa tai hallintoelimiä koskevia taustaselvityksiä.

Kommunikointi nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa

320.5 A1 Ehdolla oleva tilintarkastaja tarvitsee yleensä asiakkaalta luvan, mieluiten kirjallisena, voidakseen käynnistää keskustelut nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa.

R320.6 Jos ehdolla oleva tilintarkastaja ei pysty keskustelemaan nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa, hänen on ryhdyttävä muihin kohtuullisiksi katsottaviin toimenpiteisiin hankkiakseen tietoa mahdollisista uhista.

Kommunikointi ehdolla olevan tilintarkastajan kanssa

R320.7 Kun nykyistä tai edellistä tilintarkastajaa pyydetään vastaamaan ehdolla olevan tilintarkastajan kommunikaatioon, nykyisen tai edellisen tilintarkastajan on:

- (a) noudatettava pyyntöä koskevia relevantteja säädöksiä ja määräyksiä; ja
- (b) annettava mahdolliset tiedot rehellisesti ja selkeästi.

320.7 A1 Nykyistä tai edellistä tilintarkastajaa sitoo salassapitovelvollisuus. Se, onko nykyisen tai edellisen tilintarkastajan sallittua tai onko hänelle velvollisuus keskustella asiakkaan asioista ehdolla olevan tilintarkastajan kanssa, riippuu toimeksiannon luonteesta ja:

- (a) siitä, onko nykyisellä tai edellisellä tilintarkastajalla asiakkaalta saatu lupa keskusteluun; ja
- (b) tällaista kommunikointia ja tiedon antamista koskevista lakisääteisistä ja eettisistä vaatimuksista, jotka saattavat olla erilaisia eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla.

320.7 A2 Olosuhteet, joissa tilintarkastusammattilainen on tai saattaa olla velvollinen antamaan luottamuksellista tietoa tai joissa tiedon antaminen saattaa olla asianmukaista, mainitaan sääntöjen kappaleessa 114.1 A1.

Muutokset tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta koskevissa asiakkuuksissa tai toimeksiannoissa

R320.8 Tilinpäätöksen tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa tilintarkastusammattilaisen on pyydettävä nykyistä tai edellistä tilintarkastajaa antamaan tiedossaan oleva informaatio tosiseikoista tai muusta informaatiosta, josta ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan on nykyisen tai edellisen tilintarkastajan mielestä tarpeellista olla tietoinen ennen kuin hän päättää toimeksiannon hyväksymisestä. Lukuun ottamatta olosuhteita, joihin liittyy kappaleiden R360.21 ja R360.22 mukaista toteutunutta tai epäiltyä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä:

- (a) jos asiakas suostuu siihen, että nykyinen tai edellinen tilintarkastaja esittää tällaiset tosiseikat tai muun informaation, nykyisen tai edellisen tilintarkastajan on annettava tiedot rehellisesti ja selkeästi; ja
- (b) jos asiakas ei anna tai kieltäytyy antamasta nykyiselle tai edelliselle tilintarkastajalle lupaa keskustella asiakkaan asioista ehdolla olevan tilintarkastajan kanssa, nykyisen tai edellisen tilintarkastajan on kerrottava tästä ehdolla olevalle tilintarkastajalle, jonka on huolellisesti harkittava tällaista luvan antamista jättämistä tai kieltäytymistä ratkaistessaan, hyväksyykö hän valituksi tulemisensa.

Asiakkuuden ja toimeksiannon jatkaminen

R320.9 Jatkuvassa asiakastoimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen on määräjoihin tarkasteltava sitä, jatketaanko toimeksiantoa.

320.9 A1 Hyväksymisen jälkeen saattaa syntyä mahdollisia peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, jotka, jos ne olisivat olleet tiedossa aiemmin, olisivat saaneet tilintarkastusammattilaisen kieltäytymään toimeksiannosta. Esimerkiksi rehellisyyden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka saattaa aiheutua sopimattomasta tuloksen manipuloinnista tai taseessa käytetyistä arvostuksista.

Erityisasiantuntijan tekemän työn käyttäminen

R320.10 Kun tilintarkastusammattilainen aikoo käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen on ratkaistava, onko sen käyttäminen perusteltua.

320.10 A1 Tilintarkastusammattilaisen aikoessa käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä huomioon otettaviin tekijöihin kuuluvat esimerkiksi erityisasiantuntijan maine ja erityisasiantuntemus, hänen käytettävissään olevat resurssit sekä häneen sovellettavat ammatilliset ja eettiset standardit. Tällainen tieto saattaa perustua aikaisempaan yhteistoimintaan erityisasiantuntijan kanssa, tai sitä voidaan hankkia konsultoimalla muita.

LUKU 321

TOINEN MIELIPIIDE

Johdanto

- 321.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 321.2 Toisen mielipiteen esittämisestä yhteisölle, joka ei ole nykyinen asiakas, saattaa aiheutua yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka tai muu uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 321.3 A1 Yhtiö tai yhteisö, joka ei ole nykyinen asiakas, saattaa pyytää tai sen puolesta saatetaan pyytää tilintarkastusammattilaista esittämään toinen mielipide tilinpäätöstä, tilintarkastusta, raportointia tai muuta asiaa koskevien standardien tai periaatteiden soveltamisesta (a) tiettyihin olosuhteisiin tai (b) liiketoimiin. Esimerkiksi ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka saattaa syntyä, jos toinen mielipide ei perustu samoihin tosiseikkoihin kuin jotka ovat olleet nykyisen tai edellisen tilintarkastajan käytettävissä, tai se perustuu riittämättömään evidenssiin.
- 321.3 A2 Arvioitaessa tällaisen oman intressin uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat pyyntöön liittyvät olosuhteet sekä kaikki muut käytettävissä olevat tosiseikat ja oletukset, jotka ovat relevantteja ammatilliseen harkintaan perustuvan ratkaisun ilmaisemisen kannalta.
- 321.3 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- tietojen hankkiminen nykyiseltä tai edelliseltä tilintarkastajalta asiakkaan luvalla.
 - mahdolliseen mielipiteeseen liittyvien rajoitusten kuvaaminen kommunikoitaessa asiakkaan kanssa.
 - kopion antaminen mielipiteestä edelliselle tai nykyiselle tilintarkastajalle.

Kun kommunikointiin ei saada lupaa

- R321.4** Jos yhteisö, joka pyytää toista mielipidettä tilintarkastusammattilaiselta, ei salli tämän kommunikoida nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa, tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, saako hän antaa pyydetyn toisen mielipiteen.

LUKU 330**PALKKIOT JA MUUNTYYPPISET KORVAUKSET****Johdanto**

- 330.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 330.2 Palkkioita ja muuta korvauksia koskevien järjestelyjen tasosta ja luonteesta saattaa aiheutua yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantavia uhkia. Tämä luku sisältää erityistä soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Soveltamisohjeistus**Palkkioiden taso**

- 330.3 A1 Ehdotettavien palkkioiden taso saattaa vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen kykyyn suorittaa ammatillisia palveluja ammatillisten standardien mukaisesti.
- 330.3 A2 Tilintarkastusammattilainen saattaa ehdottaa mitä tahansa palkkiota, jonka hän katsoo asianmukaiseksi. Sinänsä ei ole epäeettistä ehdottaa alempaa palkkiota kuin toisen tilintarkastusammattilaisen ehdottama. Ehdotettua palkkiosta aiheutuu kuitenkin ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka, jos ehdotettu palkkio on niin alhainen, että toimeksiannon suorittaminen sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti saattaa olla vaikeaa.
- 330.3 A3 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- se, onko asiakas tietoinen toimeksiannon ehdoista sekä erityisesti palkkioiden määräytymisperusteesta ja siitä, mitä ammatillisia palveluja ehdotettu palkkio kattaa.
 - se, onko palkkion tason määrännyt riippumaton kolmas osapuoli kuten sääntely- tai valvontataho.
- 330.3 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- palkkioiden tason tai toimeksiannon laajuuden muuttaminen.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi suoritettun työn.

Ehdolliset palkkiot

- 330.4 A1 Ehdollisia palkkioita käytetään tietyn tyyppisissä muissa kuin varmennus-toimeksiannoissa. Ehdollisista palkkioista saattaa kuitenkin tietyissä olo-suhteissa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, erityisesti objektiivisuuden periaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka.
- 330.4 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- toimeksiannon luonne.
 - mahdollisten palkkiomäärien vaihteluväli.
 - palkkion määräytymisperuste.
 - tiedottaminen tilintarkastusammattilaisen suorittamasta työstä ja palkkion perusteesta aiotuille käyttäjille.
 - laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat.
 - se, tarkasteleeko liiketoimen lopputulemaa tai tulosta riippumaton kolmas osapuoli.
 - se, onko palkkion tason määrännyt riippumaton kolmas osapuoli kuten sääntely- tai valvontataho.
- 330.4 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut kyseisen muun kuin varmennuspalvelun suorittamiseen, käy läpi suoritettun työn.
 - asiakkaan etukäteisen kirjallisen suostumuksen saaminen palkkion perusteesta.
- 330.4 A4 Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen asiakkaille tuotettavista palveluista saataviin ehdollisiin palkkioihin liittyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta esitetään *Kansainvälisissä riippumattomuusstandardeissa*.

Suosittelukorvaukset tai välityspalkkiot

- 330.5 A1 Objektiivisuuden ja ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteiden noudattamista vaarantava oman intressin uhka syntyy, jos tilintarkastusammattilainen maksaa tai saa asiakkaaseen liittyvää suosittelukorvausta tai välityspalkkiota. Tällaisia suosittelukorvauksia tai välityspalkkioita ovat esimerkiksi:
- toiselle tilintarkastusammattilaiselle maksettava palkkio uuden asiakastyön saamiseksi, kun asiakas jatkaa nykyisen tilintarkastajan asiakkaana mutta tarvitsee erityispalveluja, joita kyseinen tilintarkastusammattilainen ei tarjoa.

- saatu palkkio toisen tilintarkastusammattilaisen tai erityisasiantuntijan suosittelemisesta jatkuvalle asiakkaalle silloin, kun nykyinen tilintarkastaja ei tuota asiakkaan tarvitsemaa erityistä ammatillista palvelua.
- kolmannelta osapuolelta (esimerkiksi ohjelmistojen myyjältä) saatu välityspalkkio, joka liittyy tavaroiden tai palvelujen myyntiin asiakkaalle.

330.5 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- asiakkaan etukäteisen suostumuksen saaminen välityspalkkiojärjestelyistä, jotka liittyvät toisen osapuolen asiakkaalle myymiin tavaroihin tai palveluihin, saattaa vastata oman intressin uhkaan.
- se, että asiakkaille kerrotaan suosittelemisesta tai välityspalkkioista, jotka on maksettu toiselle tilintarkastusammattilaiselle tai saatu tältä palvelujen tai tuotteiden suosittelemisestä, saattaa vastata oman intressin uhkaan.

Tilintarkastusyhteisön ostaminen tai myyminen

330.6 A1 Tilintarkastusammattilainen saattaa ostaa toisen tilintarkastusyhteisön osaksi tai kokonaan siten, että maksut suoritetaan tilintarkastusyhteisön aikaisemmille omistajille tai näiden perillisille tai kuolinpesälle. Tällaisia maksuja ei tätä lukua sovellettaessa katsota suosittelemisiksi eikä välityspalkkioiksi.

LUKU 340**TARJOTTAVAT EDUT, MUKAAN LUKIEN LAHJAT JA
VIERAANVARAISUUS****Johdanto**

- 340.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 340.2 Etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta voi aiheutua peruseriaatteiden, erityisesti rehellisyyden, objektiivisuuden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteiden, noudattamista vaarantava oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.
- 340.3 Tässä luvussa esitetään vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä etujen tarjoamiseen ja vastaanottamiseen liittyen suoritettaessa ammatillisia palveluja, kun ei ole kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä. Tämän luvun mukaan tilintarkastusammattilaisen on noudatettava myös relevantteja säädöksiä ja määräyksiä etuja tarjotessaan tai vastaanottaessaan.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 340.4 A1 Tarjottava etu on asia, tilanne tai toimenpide, jota käytetään keinona vaikuttaa toisen henkilön käyttäytymiseen mutta ei välttämättä tarkoituksena vaikuttaa kyseisen henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla. Tarjottavat edut voivat vaihdella tilintarkastusammattilaisten ja nykyisten tai mahdollisten asiakkaiden välisestä vähäisestä vieraanvaraisuudesta tekoihin, joista seuraa säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen. Tarjottavat edut voivat olla monessa eri muodossa, esimerkiksi:
- lahjoja.
 - vieraanvaraisuutta.
 - kestitystä.
 - poliittisessa tai hyväntekeväisyyteen liittyvässä tarkoituksessa tehtyjä lahjoituksia.
 - vetoamista ystävyyteen ja lojaliteettiin.
 - työtilaisuuksia tai muita kaupallisia mahdollisuuksia.
 - suosivaa kohtelua, oikeuksia tai etuoikeuksia.

Tarjottavat edut, jotka ovat säädösten ja määräysten mukaan kiellettyjä

R340.5 Monissa maissa tai monilla oikeudenkäyttöalueilla on esimerkiksi lahjontaan ja korruptioon liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, jotka kieltävät etujen tarjoamisen tai vastaanottamisen tietyissä olosuhteissa. Tilintarkastusammattilaisen on muodostettava käsitys relevanteista säädöksistä ja määräyksistä ja noudatettava niitä kohdatessaan tällaisia olosuhteita.

Tarjottavat edut, jotka eivät ole säädösten ja määräysten mukaan kiellettyjä

R340.6 A1 Sellaisista tarjottavista tai vastaanotettavista eduista, jotka eivät ole säädösten ja määräysten mukaan kiellettyjä, saattaa kuitenkin aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia.

Etujen tarjoaminen, jonka tarkoituksena on vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla

R340.7 Tilintarkastusammattilainen ei saa tarjota eikä kannustaa toisia tarjoamaan etuja, joiden tarkoituksena on tai joiden tarkoituksena tilintarkastusammattilaisen näkemyksen mukaan järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti katsoisi olevan vaikuttaa vastaanottajan tai muun osapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

R340.8 Tilintarkastusammattilainen ei saa vastaanottaa eikä kannustaa toisia vastaanottamaan etuja, joiden tarkoituksena on tai joiden tarkoituksena tilintarkastusammattilaisen näkemyksen mukaan järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti katsoisi olevan vaikuttaa vastaanottajan tai muun osapuolen käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

340.9A1 Tarjottavalla edulla katsotaan vaikutettavan henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, jos henkilö toimii sen johdosta epäeettisellä tavalla. Tällainen epäasianmukainen vaikutus voidaan kohdistaa joko vastaanottajaan tai muuhun henkilöön, jolla on jonkinlainen suhde vastaanottajaan. Peruseriaatteet antavat asianmukaisen viitekehyksen tilintarkastusammattilaiselle tämän arvioiessa, mikä on epäeettistä käyttäytymistä hänen itsensä osalta ja tarvittaessa vastaavasti muiden henkilöiden osalta.

340.9A2 Rehellisyyttä koskevaa peruseriaatetta rikotaan, kun tilintarkastusammattilainen tarjoaa tai vastaanottaa tai kannustaa toisia tarjoamaan tai vastaanottamaan edun, jonka tarkoituksena on vaikuttaa vastaanottajan tai muun henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

340.9A3 Sen määrittäminen, onko todellista tai koettua tarkoitusta vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä. Relevanteihin harkittaviin tekijöihin saattavat kuulua:

- tarjottavan edun luonne, toistuvuus arvo ja kokonaisvaikutus.
- edun tarjoamisajankohta suhteessa toimenpiteeseen tai päätökseen, johon se saattaa vaikuttaa.

- onko tarjottava etu kyseisissä olosuhteissa tavanomainen tai kulttuuriin kuuluva käytäntö, esimerkiksi lahjan antaminen uskonnollisena juhlapäivänä tai häissä.
- onko tarjottava etu ammatillista palvelua tukeva osa, esim. lounaan tarjoaminen liiketapaamisen yhteydessä.
- rajoittuuko tarjottava etu yksittäiseen vastaanottajaan vai onko se suuremman ryhmän saavutettavissa. Suurempi ryhmä voi olla tilintarkastusyhteisön sisäinen tai ulkopuolinen, kuten asiakkaan muut tavarantarjoajat.
- etua tarjoavien tai niiden kohteena olevien henkilöiden rooli ja asema.
- onko tilintarkastusammattilaisen tiedossa tai onko hänellä syytä uskoa, että tarjottavan edun vastaanottaminen olisi vastoin vastapuolen asiakkaan toimintaperiaatteita ja menettelytapoja.
- kuinka läpinäkyvästi etua tarjotaan.
- onko vastaanottaja vaatinut tai pyytänyt etua.
- tiedossa oleva tarjoajan aiempi käyttäytyminen tai maine

Lisätoimenpiteitä koskeva harkinta

- 340.10A1 Jos tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee tarjottu etu, jonka todellisena tai koettuna tarkoituksena on vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa syntyä, vaikka kappaleiden R340.7 ja R340.8 vaatimukset täytyisivät.
- 250.10A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- ilmoittaminen tarjouksesta tilintarkastusyhteisön ylemmälle johdolle tai asiakkaan hallintoelimille.
 - asiakkaan kanssa olevan liikesuhteen muuttaminen tai lopettaminen.

Etujen tarjoaminen, jonka tarkoituksena ei ole vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla

- 340.11A1 Käsitteellisessä viitekehyksessä esitettäviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta sovelletaan, kun tilintarkastusammattilainen on tehnyt johtopäätöksen, ettei ole todellista tai koettua tarkoitusta vaikuttaa vastaanottajan tai muun henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.
- 340.11 A2 Jos tällainen tarjottava etu on vähäpätöinen ja merkitykseltään vähäinen, mahdollisesti syntyvät uhat ovat hyväksyttävällä tasolla.
- 340.11 A3 Esimerkkejä olosuhteista, joissa edun tarjoamisesta tai vastaanottamisesta saattaa aiheutua uhkia, vaikka tilintarkastusammattilainen tekisi johtopäätöksen

töksen, ettei ole todellista eikä koettua tarkoitusta vaikuttaa vastaanottajan tai muun henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla:

- oman intressin uhat
 - asiakkaan mahdollisesti ostava yritys tarjoaa vieraanvaraisuutta tilintarkastusammattilaiselle, kun tämä on suorittamassa asiakkaalle rahoitukseen liittyvää palvelua.
- läheisyyden uhat
 - tilintarkastusammattilainen vie nykyisen tai mahdollisen asiakkaan säännöllisesti urheilutapahtumiin.
- painostuksen uhat
 - tilintarkastusammattilainen vastaanottaa asiakkaalta vieraanvaraisuutta, joka voitaisiin kokea luonteeltaan epäasianmukaiseksi, jos se tulisi julkisesti tietoon.

340.11A4 Tällaisten etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta aiheutuvien uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat samat tekijät kuin ne, jotka on mainittu kappaleessa 340.9 A3 tarkoituksen määrittämiseen liittyen.

340.11 A5 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen edun tarjoamisesta tai vastaanottamisesta aiheutuvan uhan, ovat:

- se, että kieltäydytään edusta tai ei tarjota sitä.
- se, että siirretään vastuu asiakkaalle tuotettavista ammatillisista palveluista henkilölle, jonka tilintarkastusammattilaisella ei ole mitään syytä uskoa tulevan vaikutetuksi tai koettavan tulleen vaikutetuksi epäasianmukaisella tavalla palvelua tuotettaessa.

340.11A6 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisten etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta aiheutuviin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että kerrotaan tilintarkastusyhteisön tai asiakkaan ylemmälle johdolle avoimesti tällaisten etujen tarjoamisesta tai vastaanottamisesta.
- se, että tarjottu etu kirjataan tilintarkastusyhteisön tai vastapuolen työnantajaorganisaation ylläpitämään luetteloon.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei muutoin osallistu kyseisen ammatillisen palvelun tuottamiseen, käy läpi työn tai päätökset, jotka tilintarkastusammattilainen on tehnyt sen asiakkaan suhteen, jolta tilintarkastusammattilainen on vastaanottanut edun.
- se, että tarjottu etu lahjoitetaan hyväntekeväisyyteen, kun se on saatu, ja siitä tiedotetaan esimerkiksi tilintarkastusyhteisön ylempään johdolle kuuluvalla henkilölle tai etua tarjonneelle henkilölle.
- se, että korvataan saadusta edusta, kuten vieraanvaraisuudesta, aiheutuneet kustannukset.

- se, että tarjottu etu, kuten lahja, palautetaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on alun perin vastaanotettu.

Perheenjäsenet tai lähisukulaiset

R340.12 Tilintarkastusammattilaisen on pysyttävä tarkkaavaisena peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien mahdollisten uhkien varalta, joita aiheutuu sellaisesta edusta:

- jonka tilintarkastusammattilaisen perheenjäsen tai lähisukulainen tarjoaa tilintarkastusammattilaisen nykyiselle tai mahdolliselle asiakkaalle.
- jonka tilintarkastusammattilaisen nykyinen tai mahdollinen asiakas tarjoaa tilintarkastusammattilaisen perheenjäsenelle tai lähisukulaiselle.

R340.13 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee, että perheenjäsenelle tai lähisukulaiselle on tarjottu etua tai että tämä on tarjonnut etua, ja tilintarkastusammattilainen tekee johtopäätöksen, että tarkoituksena on vaikuttaa epäasiallisella tavalla tilintarkastusammattilaisen tai vastapuolen käyttäytymiseen, tai katsoo, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti tekisi johtopäätöksen tällaisen tarkoituksen olemassaolosta, tilintarkastusammattilaisen on neuvottava perheenjäsentä tai lähisukulaista olemaan tarjoamatta tai vastaanottamatta etua.

340.13 A1 Kappaleessa 340.9 A3 mainitut tekijät ovat relevantteja ratkaistaessa, onko todellista tai koettua tarkoitusta vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai tämän nykyisen tai mahdollisen asiakkaan käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla. Relevantti tekijä on myös, minkä luonteinen ja kuinka läheinen suhde on seuraavien välillä:

- tilintarkastusammattilainen ja tämän perheenjäsen tai lähisukulainen;
- perheenjäsen tai lähisukulainen ja nykyinen tai mahdollinen asiakas; ja
- tilintarkastusammattilainen ja nykyinen tai mahdollinen asiakas.

Esimerkiksi jos asiakas, jolle tilintarkastusammattilainen parhaillaan tekee arvon määrittystä mahdollista myyntiä varten, tarjoaa tilintarkastusammattilaisen puolisolle työpaikkaa tavanomaisen rekrytointiprosessin ulkopuolella, tämä saattaa viitata tällaiseen tarkoitukseen.

340.13 A2 Myös kappaleeseen 340.10 A2 sisältyvä soveltamisohjeistus on relevanttia vastattaessa uhkiin, joita saattaa syntyä, kun on todellinen tai koettu tarkoitusta vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai nykyisen tai mahdollisen asiakkaan käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, vaikka perheenjäsen tai lähisukulainen noudattaisi kappaleen R340.13 mukaista neuvoa.

Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen

- 340.14A1 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee kappaleessa R340.12 tarkoitetuissa olosuhteissa tarjottu etu, peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia saattaa syntyä, jos:
- (a) perheenjäsen tai lähisukulainen tarjoaa tai vastaanottaa etua vastoin tilintarkastusammattilaisen kappaleen R340.13 mukaisesti antamaa neuvoa; tai
 - (b) tilintarkastusammattilaisella ei ole syytä uskoa, että on todellista tai koettua tarkoitusta vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai nykyisen tai mahdollisen asiakkaan käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.
- 340.14 A2 Kappaleisiin 340.11 A1–340.11 A6 sisältyvä soveltamisohjeistus on relevanttia tällaisten uhkien tunnistamista ja arvioimista ja niihin vastaamista ajatellen. Tekijöihin, jotka ovat relevantteja arvioitaessa uhkien tasoa näissä olosuhteissa, kuuluvat myös kappaleessa 340.13 A1 mainittujen suhteiden luonne ja läheisyys.

Muuta huomioon otettavaa

- 340.15 A1 Jos tilintarkastusammattilainen kohtaa tai hänen tietoonsa saatetaan tarjottuja etuja, jotka saattavat johtaa siihen, että asiakas tai sen palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt toimivat säädösten ja määräysten vastaisesti, sovelletaan luvun 360 mukaisia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- 340.15 A2 Jos tilintarkastusasiakas tarjoaa tilintarkastusyhteisölle, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisölle tai tilintarkastustiimin jäsenelle lahjoja tai vieraanvaraisuutta, sovelletaan luvun 420 mukaisia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- 340.15 A3 Jos varmennusasiakas tarjoaa tilintarkastusyhteisölle tai varmennustiimin jäsenelle lahjoja tai vieraanvaraisuutta, sovelletaan luvun 906 mukaisia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

LUKU 350

ASIAKASVAROJEN HALLUSSAPITO

Johdanto

- 350.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 350.2 Asiakasvarojen hallussapidosta aiheutuu ammatillisen käyttäytymisen ja objektiivisuuden periaatteiden noudattamista vaarantava oman intressin uhka tai muu uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Ennen haltuunottoa

- R350.3** Tilintarkastusammattilainen ei saa ottaa haltuunsa asiakkaan rahavaroja tai muuta varoja muutoin kuin silloin, kun laki sallii tämän, ja sen tulee tapahtua niiden ehtojen mukaisesti, joilla tällainen haltuunotto voi tapahtua.
- R350.4** Osana asiakkaan ja toimeksiannon hyväksymistoimenpiteitä, jotka liittyvät asiakasvarojen haltuunottoon, tilintarkastusammattilaisen on:
- (a) tehtävä tiedusteluja varojen alkuperästä; ja
 - (b) harkittava asiaan liittyviä säädöksiin ja määräyksiin perustuvia velvoitteitaan.
- 350.4 A1 Asiakasvarojen lähdeä koskevat tiedustelut saattavat paljastaa esimerkiksi, että varat ovat peräisin laittomasta toiminnasta kuten rahanpesusta. Tällaisissa olosuhteissa syntyy uhka ja sovellettaisiin luvun 360 vaatimuksia.

Haltuunoton tapahduttua

- R350.5** Tilintarkastusammattilaisen, jonka hallussa on toisille kuuluvaa rahaa tai muita varoja, on:
- (a) noudatettava kaikkia säädöksiä ja määräyksiä, jotka ovat relevantteja varojen hallussapidon ja niitä koskevien selvitysten kannalta;
 - (b) pidettävä varat selvästi erillään henkilökohtaisista varoistaan tai tilintarkastusyhteisön varoista;
 - (c) käytettävä varoja yksinomaan niille aiottuun tarkoitukseen; ja
 - (d) oltava koska tahansa valmis antamaan selvityksen varoista sekä niistä syntyvistä tuotoista, osingoista tai voitoista niille, joilla on oikeus saada tällainen selvitys.

LUKU 360**TOIMIMINEN SÄÄDÖSTEN JA MÄÄRÄYSTEN
NOUDDATTAMATTA JÄTTÄMISEN SUHTEEN****Johdanto**

- 360.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 360.2 Rehellisyyden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteiden noudattamista vaarantava oman intressin tai painostuksen uhka syntyy, kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee säädösten ja määräysten toteutunutta tai epäiltyä noudattamatta jättämistä.
- 360.3 Tilintarkastusammattilainen saattaa kohdata tai hänen tietoonsa voidaan saattaa säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen hänen tuottaessaan ammatillista palvelua asiakkaalle. Tässä luvussa tilintarkastusammattilaiselle annetaan ohjeistusta seikan vaikutusten arvioimisesta ja mahdollisista tavoista toimia säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, kun kyseessä ovat:
- (a) säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan asiakkaan tilinpäätökseen sisältyvien olennaisten lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen; ja
 - (b) säädökset ja määräykset, joilla ei ole välitöntä vaikutusta asiakkaan tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen mutta joiden noudattaminen saattaa olla perustavanlaatuista asiakkaan liiketoiminnan harjoittamisen osa-alueiden tai liiketoiminnan jatkamisen kannalta taikka olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvät tilintarkastusammattilaisen tavoitteet

- 360.4 Tilintarkastusammattilaisten ammattikunnalle on ominaista, että se hyväksyy velvollisuudekseen toimia yleisen edun mukaisesti. Säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämiseen suhteen toimittaessa tilintarkastusammattilaisen tavoitteena on:
- (a) noudattaa rehellisyyden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteita;
 - (b) kiinnittää johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten huomiota asiaan ja näin pyrkii:
 - (i) antamaan heille mahdollisuus säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen seurausten oikaisemiseen, korjaamiseen tai lieventämiseen; tai

- (ii) estämään noudattamatta jättäminen, jos sitä ei vielä ole tapahtunut; ja
- (c) ryhtyä yleisen edun kannalta asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 360.5 A1 Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (myös ”noudattamatta jättäminen”) on seuraavien osapuolten tahallista tai tahatonta toimimatta jättämistä tai toimimista, joka on voimassa olevien säädösten ja määräysten vastaista:
- (a) asiakas;
 - (b) asiakkaan hallintoelimet;
 - (c) asiakkaan johto; tai
 - (d) muut asiakkaan palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.
- 360.5 A2 Säädökset ja määräykset, joita käsitellään tässä luvussa, koskevat esimerkiksi seuraavia:
- väärinkäytökset, korruptio ja lahjonta.
 - rahanpesu, terrorismin rahoittaminen ja rikosyöty.
 - arvopaperimarkkinat ja -kauppa.
 - pankkitoiminta sekä muut rahoitustuotteet ja -palvelut.
 - tietosuoja.
 - vero- ja eläkevelvoitteet ja niihin liittyvät maksut.
 - ympäristönsuojelu.
 - yleinen terveys ja turvallisuus.
- 360.5 A3 Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa sakkoihin, oikeudenkäynteihin tai muihin asiakkaalle koituviin seuraamuksiin, joilla voi olla olennainen vaikutus asiakkaan tilinpäätökseen. On tärkeää huomata, että tällaisella säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisellä saattaa olla laajempia yleiseen etuun liittyviä vaikutuksia sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille tai suurelle yleisölle mahdollisesti koituvana tuntuvana haittana. Tuntuva haittaa aiheuttavalla teolla tarkoitetaan tässä tekoa, jolla on vakavia haitallisia taloudellisia tai muita kuin taloudellisia seuraamuksia jollekin näistä osapuolista. Esimerkkejä ovat väärinkäytökset, joista aiheutuu merkittäviä taloudellisia tappioita sijoittajille, sekä ympäristösäädösten ja -määräysten rikkominen, joka vaarantaa työntekijöiden tai yleisen terveyden tai turvallisuuden.

R360.6

Jossakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla on säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia siitä, kuinka tilintarkastusammattilaisten on toimittava säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Nämä säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset saattavat poiketa tämän luvun vaatimuksista tai mennä niitä pidemmälle. Kun tilintarkastusammattilainen kohtaa tällaisen toteutuneen tai epäillyn säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen, hänen on muodostettava käsitys kyseisistä säädöksiin tai määräyksiin perustuvista vaatimuksista ja noudatettava niitä, mukaan lukien:

- (a) mahdollinen vaatimus asian ilmoittamisesta asiaankuuluvalla viranomaiselle; ja
- (b) mahdollinen kieltä varoittaa asiakasta.

360.6 A1 Kielto, jonka mukaan asiakasta ei saa varoittaa, voi syntyä esimerkiksi rahanpesua estävän lainsäädännön perusteella.

360.7 A1 Tätä lukua sovelletaan riippumatta asiakkaan luonteesta, kuten siitä, onko kyseessä yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

360.7 A2 Tilintarkastusammattilaisen, joka kohtaa tai jonka tietoon saatetaan seikkoja, jotka ovat selvästi merkitykseltään vähäisiä, ei tarvitse noudattaa tämän luvun vaatimuksia. Se, onko seikka selvästi merkitykseltään vähäinen, ratkaistaan perustuen sen luonteeseen sekä sen taloudelliseen tai muuhun vaikutukseen asiakkaalle, sen sidosryhmille ja yleisölle.

360.7 A3 Tässä luvussa ei käsitellä:

- (a) asiakkaan liiketoimintoihin liittymättömiä henkilökohtaisia rikkomuksia; eikä
- (b) muiden kuin kappaleessa 360.5 A1 mainittujen osapuolten tekemää säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä. Tämä sisältää esimerkiksi olosuhteet, joissa asiakas on antanut tilintarkastusammattilaiselle toimeksiannon kolmanteen osapuoleen kohdistuvan due diligence -selvityksen tekemisestä ja säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen on kyseisen kolmannen osapuolen tekemä.

Tilintarkastusammattilainen saattaa tästä huolimatta löytää tästä luvusta hyödyllistä ohjeistusta harkitessaan, kuinka toimia näissä tilanteissa.

Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet

360.8 A1 Johto vastaa hallintoelinten valvomana sen varmistamisesta, että asiakkaan liiketoimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti. Johto ja hallintoelimet vastaavat myös seuraavien tahojen tekemän säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tunnistamisesta ja toimimisesta sen suhteen:

- (a) asiakas;
- (b) yhteisön hallintoelimeen kuuluva henkilö;
- (c) johtoon kuuluva henkilö; tai
- (d) muut asiakkaan palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.

Kaikkia tilintarkastusammattilaisia koskevat velvollisuudet

R360.9 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee seikka, johon sovelletaan tätä lukua, hänen on ryhdyttävä oikea-aikaisesti tämän luvun vaatimusten noudattamiseksi tarvittaviin toimenpiteisiin. Oikea-aikaisia toimenpiteitä suorittaessaan tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon seikan luonne sekä yhteisön, sijoittajien, luotonantajien, työntekijöiden tai yleisön intressiin kohdistuva mahdollinen haitta.

Tilinpäätöksen tilintarkastukset

Asiaa koskevan käsityksen muodostaminen

R360.10 Jos tilinpäätöksen tilintarkastuksen tehtäväkseen saaneen tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen, hänen on muodostettava käsitys asiasta. Tämän käsityksen tulee sisältää toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen luonne ja olosuhteet, joissa se on tapahtunut tai saattaa tapahtua.

360.10 A1 Tilintarkastusammattilaisen tietoon saattaa tulla säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen toimeksiantoa suoritettaessa tai toisilta osapuolilta saatavan informaation kautta.

360.10 A2 Tilintarkastusammattilaisen odotetaan soveltavan tietämystään ja asiantuntemustaan sekä noudattavan ammatillista harkintaa. Häneltä ei kuitenkaan odoteta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin mitä toimeksianton suorittaminen edellyttää. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä oikeudessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

360.10 A3 Asian luonteesta ja merkittävydestä riippuen tilintarkastusammattilainen saattaa konsultoida luottamuksellisesti muita tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivia taikka ammatillista tahoa tai juridista neuvonantajaa.

R360.11 Jos tilintarkastusammattilainen havaitsee tai epäilee, että säädöksiä tai määräyksiä on jätetty tai saatetaan jättää noudattamatta, hänen on keskusteltava asiasta johdon asianmukaisen tason ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.

360.11 A1 Tällaisen keskustelun tarkoituksena on selkeyttää tilintarkastusammattilaisen käsitystä kyseisen asian kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista ja sen mahdollisista seurauksista. Keskustelu saattaa myös saada johdon tai hallintoelimet tutkimaan asiaa.

- 360.11 A2 Johdon asianmukainen taso, jonka kanssa asiasta keskustellaan, perustuu amatilliseen harkintaan. Relevantteja harkittavia tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asian luonne ja siihen liittyvät olosuhteet.
 - henkilöt, jotka todella tai mahdollisesti ovat osallisina asiassa.
 - vilpillisen yhteistoiminnan todennäköisyys.
 - asian mahdolliset seuraukset.
 - se, pystytäänkö kyseisellä johdon tasolla selvittämään asia ja ryhtymään asianmukaisiin toimenpiteisiin.
- 360.11 A3 Johdon asianmukainen taso on tavallisesti vähintään yhtä tasoa ylempänä kuin henkilö tai henkilöt, jotka mahdollisesti ovat osallisena asiassa. Konsernissa asianmukainen taso saattaa olla asiakkaassa määräysvaltaa käyttävän yhteisön johto.
- 360.11 A4 Tilintarkastusammattilainen saattaa myös harkita keskustelevansa asiasta sisäisten tarkastajien kanssa, jos tällaisia on.
- R360.12** Jos tilintarkastusammattilainen uskoo, että johto on osallisena säädösten ja määräysten toteutuneessa tai epäilyssä noudattamatta jättämisessä, hänen on keskusteltava asiasta hallintoelinten kanssa.

Asian käsittely

- R360.13** Keskustellessaan säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä johdon ja soveltuvin tapauksissa hallintoelinten kanssa tilintarkastusammattilaisen on neuvottava näitä ryhtymään asianmukaisiin ja oikea-aikaisiin toimenpiteisiin, elleivät nämä jo ole tehneet niin:
- (a) noudattamatta jättämisen vaikutusten oikaisemiseksi, korjaamiseksi tai lieventämiseksi;
 - (b) noudattamatta jättämisen estämiseksi, jos sitä ei vielä ole tapahtunut; tai
 - (c) asian ilmoittamiseksi asiaankuuluvalla viranomaiselle, silloin kun säädös tai määräys edellyttää sitä tai kun se katsotaan tarpeelliseksi yleisen edun kannalta.
- R360.14** Tilintarkastusammattilaisen on harkittava, ymmärtävätkö johto ja hallintoelimet säädöksiin tai määräyksiin perustuvat velvollisuutensa säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäilyllä noudattamatta jättämisen suhteen.
- 360.14 A1 Jos johto ja hallintoelimet eivät ymmärrä säädöksiin tai määräyksiin perustuvia velvollisuuksiaan säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäilyllä noudattamatta jättämisen suhteen, tilintarkastusammattilainen saattaa ehdottaa asianmukaisia tietolähteitä tai suositella juridisen neuvonnan hankkimista.

R360.15 Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava sovellettavia:

- (a) säädöksiä ja määräyksiä, mukaan lukien säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset, jotka koskevat kyseisten säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoimista asiaankuuluvalla viranomaisella; ja
- (b) tilintarkastusstandardien mukaisia vaatimuksia, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat:
 - säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen, väärinkäytös mukaan lukien, tunnistamista ja toimimista sen suhteen.
 - kommunikointia hallintoelinten kanssa.
 - sen harkitsemista, kuinka toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen vaikuttaa tilintarkastuskertomukseen.

360.15 A1 Joissakin säädöksissä ja määräyksissä saatetaan määrätä aika, jonka kuluessa niiden toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen on raportoitava asiaankuuluvalla viranomaisella.

Kommunikointi konserneissa

R360.16 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee konsernin osaa koskeva säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen jommassakummassa seuraavista tilanteista, hänen on kommunikoitava asiasta konsernitoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, ellei säädös tai määräys sitä kiellä:

- (a) tilintarkastusammattilainen saa konsernin toimeksiantotiimiltä pyynnön suorittaa konsernin kyseistä osaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta varten; tai
- (b) tilintarkastusammattilainen saa toimeksiannon konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittamisesta muuta tarkoitusta kuin konsernin tilintarkastusta, kuten esim. lakisäätteistä tilintarkastusta varten.

Konsernitoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle on kommunikoitava sen lisäksi, että asian suhteen toimitaan tämän luvun vaatimusten mukaisesti.

360.16 A1 Tämän kommunikoinnin tarkoituksena on mahdollistaa, että konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tiedon asiasta ja pystyy ratkaisemaan, käsitelläänkö asiaa konsernin tilintarkastuksen yhteydessä tämän luvun vaatimusten mukaisesti ja jos niin miten. Kappaleen R360.16 mukaista kommunikaatiovaatimusta sovelletaan riippumatta siitä, onko konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö samasta vai eri tilintarkastusyhteisöstä tai ketjusta kuin tilintarkastusammattilainen.

R360.17 Silloin kun konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen hänen suorittaessaan konsernitalinpäätöksen tilintarkastusta, hänen on harkittava, saattaako asia olla relevantti konsernin yhden tai useamman sellaisen osan kannalta:

- (a) jonka taloudelliseen informaatioon kohdistetaan työtä konsernitalinpäätöksen tarkastusta varten; tai
- (b) jonka tilinpäätökseen kohdistetaan tilintarkastus muuta tarkoitusta kuin konsernin tilintarkastusta, esimerkiksi lakisäateistä tilintarkastusta, varten.

Tämä harkinta on tehtävä sen lisäksi, että asian suhteen toimitaan konsernin tilintarkastuksen yhteydessä tämän luvun vaatimusten mukaisesti.

R360.18 Jos säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen saattaa olla relevanttia yhden tai useamman kappaleissa R360.17(a) ja (b) tarkoitetun konsernin osan kannalta, konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on ryhdyttävä toimenpiteisiin asian kommunikoinniseksi henkilöille, jotka suorittavat konsernin kyseisiin osiin kohdistuvaa työtä, ellei säädös tai määräys kiellä sitä. Tarvittaessa konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on järjestettävä asianmukaisten tiedustelujen tekeminen (joko johdolle tai julkisesti saatavilla olevan tiedon pohjalta) siitä, onko kappaleessa R360.17(b) tarkoitettu konsernin osa (tai ovatko kyseisessä kappaleessa tarkoitettut konsernin osat) tilintarkastuksen kohteena, ja jos ovat, varmistuttava mahdollisuuksien mukaan siitä, kuka toimii tilintarkastajana.

360.18 A1 Kommunikoinnin tarkoituksena on mahdollistaa se, että kyseisiin konsernin osiin kohdistuvasta työstä vastaavat henkilöt saavat tiedon asiasta ja pystyvät ratkaisemaan, käsitelläänkö sitä tämän luvun vaatimusten mukaisesti ja jos käsitellään, niin miten. Kommunikaatiovaatimusta sovelletaan riippumatta siitä, onko konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö samasta vai eri tilintarkastusyhteisöstä tai ketjusta kuin konsernin osiin kohdistuvaa työtä suorittavat henkilöt. tilintarkastusammattilainen.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko lisätoimenpiteitä

R360.19 Tilintarkastusammattilaisen on arvioitava, ovatko johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet toimineet tilanteessa asianmukaisesti.

360.19 A1 Relevantteja huomioita otettavia seikkoja arvioitaessa, ovatko johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet toimineet asianmukaisesti, ovat mm:

- onko toimittu oikea-aikaisesti.
- onko säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen tutkittu riittävän hyvin.

- onko toimittu tai ollaanko toimimassa säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutusten oikaisemiseksi, korjaamiseksi tai lieventämiseksi.
- onko toimittu tai ollaanko toimimassa noudattamatta jättämisen estämiseksi, jos sitä ei ole vielä tapahtunut.
- onko ryhdytty tai ollaanko ryhtymässä asianmukaisiin toimenpiteisiin uusiutumisriskin pienentämiseksi esimerkiksi lisäämällä kontroleja tai koulutusta.
- onko säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilyllistä noudattamatta jättämisestä ilmoitettu asiaankuuluvalla viranomaiselle, silloin kun se on asianmukaista, ja jos on, vaikuttavatko annetut tiedot riittävältä.

R360.20 Tilintarkastusammattilaisen on ratkaistava, tarvitaanko yleisen edun vuoksi lisätoimenpiteitä, ottaen huomioon, kuinka johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet ovat toimineet tilanteessa.

360.20 A1 Sen ratkaiseminen, tarvitaanko lisätoimenpiteitä ja millaisia ne ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan, riippuu useista tekijöistä, kuten:

- oikeus- ja sääntelynormistosta.
- tilanteen kiireellisyydestä.
- siitä, kuinka laajasti asia vaikuttaa koko asiakkaaseen.
- siitä, luottaako tilintarkastusammattilainen edelleen johdon ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyyteen.
- siitä, onko säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäilyllisen noudattamatta jättämisen toistuminen todennäköistä.
- siitä, onko vakuuttavaa näyttöä yhteisön, sijoittajien, luotonantajien, työntekijöiden tai yleisön intressiin kohdistuvasta toteutuneesta tai mahdollisesta tuntuvasta haitasta.

360.20 A2 Esimerkkejä olosuhteista, joista voi johtua, ettei tilintarkastusammattilainen enää luota johdon ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelinten rehellisyyteen, ovat tilanteet, joissa:

- tilintarkastusammattilainen epäilee näiden osallistuvan tai aikovan osallistua johonkin säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen tai hänellä on siitä näyttöä.
- tilintarkastusammattilaisen tiedossa on, että nämä tietävät tällaisesta noudattamatta jättämisestä eivätkä vastoin säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia ole raportoineet tai antaneet lupaa raportoida siitä asiaankuuluvalla viranomaiselle kohtuullisen ajan kuluessa.

- R360.21** Tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa ratkaistessaan, tarvitaanko lisätoimenpiteitä ja minkä luonteisia ja laajoja ne olisivat. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon, tekisikö järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti sen johtopäätöksen, että tilintarkastusammattilainen on toiminut asianmukaisella tavalla yleisen edun mukaisesti.
- 360.21 A1 Lisätoimenpiteitä, joihin tilintarkastusammattilainen saattaa ryhtyä, ovat esimerkiksi:
- asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaisille, vaikkei tästä olisi säädökseen tai määräykseen perustuvaa vaatimusta.
 - luopuminen toimeksiannosta ja ammatillisesta suhteesta, jos tämä on säädöksen tai määräyksen mukaan sallittua.
- 360.21 A2 Toimeksiannosta ja ammatillisesta suhteesta luopuminen ei korvaa ryhtymistä muihin toimenpiteisiin, jotka saattavat olla tarpeen tilintarkastusammattilaisen tämän luvun mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla saattaa kuitenkin olla rajoitteita tilintarkastusammattilaisen käytettävissä oleville lisätoimenpiteille. Tällaisissa olosuhteissa luopuminen saattaa olla ainoa käytettävissä oleva tapa toimia.
- R360.22** Silloin kun tilintarkastusammattilainen on luopunut ammatillisesta suhteesta kappaleiden R360.20 ja 360.21 A1 perusteella, hänen on ehdolla olevan tilintarkastajan pyynnöstä annettava tälle kappaleen R320.8 nojalla tiedoksi kaikki tunnistettua tai epäiltyä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä koskevat relevantit tosiseikat ja muut tiedot. Edellisen tilintarkastajan on tehtävä näin myös kappaleessa R320.8(b) tarkoitetuissa olosuhteissa, joissa asiakas ei anna tai kieltäytyy antamasta edelliselle tilintarkastajalle lupaa keskustella asiakkaan asioista ehdolla olevan tilintarkastajan kanssa, ellei säädös tai määräys kiellä tätä.
- 360.22 A1 Tosiseikat ja muu annettava informaatio on sellaista, josta ehdolla olevan tilintarkastajan pitää edellisen tilintarkastajan mielestä olla tietoinen ennen kuin hän päättää, hyväksyykö hän tilintarkastustoimeksiannon. Luvussa 320 käsitellään ehdolla olevien tilintarkastajien taholta tulevaa kommunikaatiota.
- R360.23** Jos ehdolla oleva tilintarkastaja ei pysty kommunikoimaan edellisen tilintarkastajan kanssa, hänen on ryhdyttävä kohtuullisiksi katsottaviin toimenpiteisiin hankkiakseen tietoa toimeksiannon vaihtumiseen liittyvistä olosuhteista muilla tavoin.
- 360.23 A1 Muita tapoja hankkia tietoa toimeksiannon vaihtumiseen liittyvistä olosuhteista ovat kolmansille osapuolille osoitettavat tiedustelut taikka johtoa tai hallintoelimiä koskevat taustaselvitykset.

- 360.24 A1 Koska asian arvioimiseen saattaa kuulua monimutkaisia analyyseja ja harkintaan perustuvia ratkaisuja, tilintarkastusammattilainen saattaa harkita:
- sisäistä konsultointia.
 - juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen käytettävissä olevista vaihtoehtoista sekä tietyn toimintatavan valitsemisesta aiheutuvista ammatillisista tai oikeudellisista vaikutuksista.
 - luottamuksellista konsultointia sääntelytahon tai ammatillisen tahon kanssa.

Sen ratkaiseminen, ilmoitetaanko asiasta asiaankuuluvalla viranomaiselle

- 360.25 A1 Asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle estyisi, jos se olisi vastoin säädöstä tai määräystä. Muutoin ilmoituksen tarkoituksena on, että asiaankuuluva viranomainen pystyy saattamaan asian tutkittavaksi ja voidaan ryhtyä toimenpiteisiin yleisen edun mukaisesti.

- 360.25 A2 Päätös siitä, tehdäänkö tällainen ilmoitus, riippuu erityisesti kyseisestä asiasta sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille ja yleisölle aiheutuvan todellisen tai mahdollisen haitan luonteesta ja laajuudesta. Tilintarkastusammattilainen saattaa päätyä siihen, että asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle on asianmukainen tapa toimia, esimerkiksi jos:

- yhteisö osallistuu lahjontaan (esim. paikallisten tai ulkomaisten virkamiesten lahjontaan suurten sopimusten varmistamiseksi).
- yhteisö on sääntelyn kohteena ja asia on niin merkittävä, että yhteisön toimilupa on vaarassa.
- yhteisö on listattu pörssissä ja asialla voisi olla haitallisia vaikutuksia yhteisön osakkeilla tapahtuvaan tasapuoliseen ja asianmukaiseen kaupankäyntiin tai siitä voi aiheutua rahoitusmarkkinoita koskeva järjestelmäriski.
- yhteisö todennäköisesti myisi tuotteita, jotka ovat yleisen terveyden ja turvallisuuden kannalta haitallisia.
- yhteisö mainostaa asiakkailleen järjestelyjä auttaakseen näitä verojen kiertämisessä.

- 360.20 A3 Päätös siitä, tehdäänkö tällainen ilmoitus, riippuu myös ulkoisista tekijöistä kuten:

- siitä, onko olemassa asiaankuuluva viranomainen, joka pystyy vastaanottamaan informaation sekä saamaan aikaan sen, että asia tutkitaan ja ryhdytään toimenpiteisiin. Se, mikä on asiaankuuluva viranomainen, riippuu asian luonteesta. Asiaankuuluva viranomainen olisi esimerkiksi arvopaperimarkkinaviranomainen, jos on kyse vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista, tai ympäristöviranomainen, jos on kyse ympäristösäädösten tai -määräysten rikkomisesta.

- siitä, onko olemassa säädökseen tai määräykseen perustuva tehokas ja luotettava suoja siviili- tai rikosoikeudellista vastuuta, ammatillista vastuuta tai kostotoimia vastaan esim. ilmiantoja koskevien säädösten tai määräysten perusteella.
- siitä, kohdistuuko tilintarkastusammattilaisen tai muiden henkilöiden fyysiseen turvallisuuteen todellisia tai mahdollisia uhkia.

R360.26 Jos tilintarkastusammattilainen päätyy siihen, että säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen tapa toimia, tämä ilmoittaminen on sallittua näiden sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella. Tällaista ilmoitusta tehdessään tilintarkastusammattilaisen on toimittava hyvässä uskossa ja noudatettava varovaisuutta esittäessään näkemyksiä ja kannanottoja. Tilintarkastusammattilaisen on myös harkittava, onko hänen aikeistaan asianmukaista tiedottaa asiakkaalle ennen asian ilmoittamista.

Rikkomisen uhka

R360.27 Tilintarkastusammattilaisen tietoon saattaa poikkeuksellisissa olosuhteissa tulla sellainen toteutunut tai aiottu menettely, jonka hänellä on syytä uskoa olevan uhka säädöksen tai määräyksen rikkomisesta, josta aiheutuisi tuntuva haittaa sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille tai yleisölle. Harkittuaan ensin, olisiko asiasta asianmukaista keskustella yhteisön johdon tai hallintoelinten kanssa, tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa ja ratkaistava, ilmoitetaanko asiasta heti asiaankuuluvalla viranomaiselle tällaisen rikkomisen estämiseksi tai sen vaikutusten lieventämiseksi. Jos ilmoitus tehdään, se on sallittu sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella.

Dokumentointi

R360.28 Tilintarkastusammattilaisen on dokumentoitava tämän luvun soveltamisalaan kuuluvasta säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä:

- kuinka johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen.
- tilintarkastusammattilaisen harkitsemat toimintatavat sekä tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset ottamalla huomioon järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testi.
- kuinka tilintarkastusammattilainen on varmistunut siitä, että hän on täyttänyt kappaleessa R360.20 määrätyn velvollisuuden.

360.28 A1 Tämä dokumentointi tehdään sen lisäksi, että noudatetaan sovellettavien tilintarkastusstandardien mukaisia dokumentointivaatimuksia. ISA-standardit edellyttävät esimerkiksi, että tilinpäätöksen tilintarkastusta suorittava tilintarkastusammattilainen:

- laatii riittävän dokumentaation, jotta on mahdollista saada käsitys tilintarkastuksessa esiin tulleista merkittävistä seikoista, tehdyistä johtopäätöksistä ja näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista;
- dokumentoi merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin; ja
- dokumentoi säädösten ja määräysten tunnistetut tai epäillyt noudattamatta jättämiset ja tulokset keskustelusta, jota on käyty johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten sekä yhteisön ulkopuolisten muiden tahojen kanssa.

Muut ammatilliset palvelut kuin tilinpäätöksen tilintarkastus

Käsityksen muodostaminen asiasta ja sen käsitteleminen johdon ja hallintoelinten kanssa

- R360.29** Jos tilintarkastusammattilaisen, joka on saanut toimeksiannon muun ammatillisen palvelun kuin tilinpäätöksen tilintarkastuksen tuottamisesta, tietoon tulee säädösten ja määräysten toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen, hänen on pyrittävä muodostamaan käsitys asiasta. Tämän käsityksen tulee sisältää toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen luonne ja olosuhteet, joissa se on tapahtunut tai saattaa olla tapahtumassa.
- 360.29 A1 Tilintarkastusammattilaisen odotetaan soveltavan tietämystään ja asiantuntemustaan sekä noudattavan ammatillista harkintaa. Häneltä ei kuitenkaan odoteta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin mitä tarvitaan sitä ammatillista palvelua varten, josta hän on saanut toimeksiannon. Se, onko jossakin teossa todella kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on lopulta tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.
- 360.29 A2 Asian luonteesta ja merkittävydestä riippuen tilintarkastusammattilainen saattaa konsultoida luottamuksellisesti muita tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä toimivia taikka ammatillista tahoa tai juridista neuvonantajaa.
- R360.30** Jos tilintarkastusammattilainen havaitsee tai epäilee, että säädöksiä tai määräyksiä on jätetty tai saatetaan jättää noudattamatta, hänen on keskusteltava asiasta johdon asianmukaisen tason kanssa. Jos tilintarkastusammattilaisella on mahdollisuus keskustella hallintoelinten kanssa, hänen on keskusteltava niiden kanssa, jos se on asianmukaista.
- 360.30 A1 Tällaisen keskustelun tarkoituksena on selkeyttää tilintarkastusammattilaisen käsitystä kyseisen asian kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista ja sen mahdollisista seurauksista. Keskustelu saattaa myös saada johdon tai hallintoelimet tutkimaan asiaa.

360.30 A2 Johdon asianmukainen taso, jonka kanssa asiasta keskustellaan, perustuu ammatilliseen harkintaan. Relevantteja huomioon otettavia tekijöitä ovat esimerkiksi:

- asian luonne ja siihen liittyvät olosuhteet.
- henkilöt, jotka todella tai mahdollisesti ovat osallisina asiassa.
- vilpillisen yhteistoiminnan todennäköisyys.
- asian mahdolliset seuraukset.
- se, pystytäänkö kyseisellä johdon tasolla selvittämään asia ja ryhtymään asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Tiedottaminen asiasta yhteisön ulkoiselle tilintarkastajalle

R360.31 Jos tilintarkastusammattilainen suorittaa muuta kuin tilintarkastuspalvelua:

- (a) tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaalle; tai
- (b) tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaan konsernin osalle,

hänen on kommunikoitava säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastusyhteisössä, ellei säädös tai määräys estä tätä. Kommunikoinnin on tapahduttava tilintarkastusyhteisön toimintaohjeiden tai menettelytapojen mukaisesti. Jos tällaisia toimintaohjeita ja menettelytapoja ei ole, kommunikointi tapahtuu suoraan tilintarkastustoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle.

R360.32 Jos tilintarkastusammattilainen suorittaa muuta kuin tilintarkastuspalvelua:

- (a) samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tilintarkastusasiakkaalle; tai
- (b) samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tilintarkastusasiakkaan konsernin osalle,

Hänen on harkittava, kommunikoidaanko säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä ketjuun kuuluvalla yhteisölle. Silloin kun kommunikointi tapahtuu, se on tehtävä ketjun toimintaohjeiden tai menettelytapojen mukaisesti. Jos tällaisia toimintaohjeita ja menettelytapoja ei ole, kommunikointi tapahtuu suoraan tilintarkastustoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle.

R360.33 Jos tilintarkastusammattilainen suorittaa muuta kuin tilintarkastuspalvelua asiakkaalle, joka ei ole:

- (a) tilintarkastusyhteisön eikä samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tilintarkastusasiakas; eikä
- (b) tilintarkastusyhteisön eikä samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tilintarkastusasiakkaan konsernin osa,

tilintarkastusammattilaisen on harkittava, kommunikoiako hän säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä sille tilintarkastusyhteisölle, joka on asiakkaan tilintarkastaja, jos tällaista on.

Relevantteja huomioon otettavia tekijöitä

360.34 A1 Relevantteja tekijöitä kappaleiden R360.31–R360.33 mukaista kommunikointia harkittaessa ovat esimerkiksi seuraavat:

- olisiko se vastoin säädöstä tai määräystä.
- onko olemassa tietojen antamista koskevia rajoituksia, jotka on asetanut sääntelytaho tai syyttäjä säädösten ja määräysten toteutunutta tai epäilyä noudattamatta jättämistä koskevassa meneillään olevassa tutkinnassa.
- onko toimeksiannon tarkoituksena tutkia mahdollista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisön sisällä asianmukaisten toimenpiteiden mahdollistamiseksi.
- ovatko johto tai hallintoelimet jo tiedottaneet asiasta yhteisön tilintarkastajalle.
- asian todennäköinen olennaisuus asiakkaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen kannalta tai, silloin kun asia liittyy konsernin osaan, sen todennäköinen olennaisuus konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen kannalta.

Kommunikoinnin tarkoitus

360.35 A1 Kommunikoinnin tarkoituksena kappaleiden R360.31–R360.33 mukaisissa olosuhteissa on mahdollistaa se, että tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tiedon säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä ja voi ratkaista, onko asiaa käsiteltävä ja jos niin kuinka sitä on käsiteltävä tämän luvun vaatimusten mukaisesti.

Sen harkitseminen, tarvitaanko lisätoimenpiteitä

R360.36 Tilintarkastusammattilaisen on myös harkittava, tarvitaanko yleisen edun kannalta lisätoimenpiteitä.

360.36 A1 Se, tarvitaanko lisätoimenpiteitä ja millaisia ne ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan, riippuu sellaisista tekijöistä kuin:

- oikeus- ja sääntelynormisto.
- se, kuinka asianmukaisesti ja oikea-aikaisesti johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen.
- tilanteen kiireellisyys.
- johdon ja hallintoelinten osallisuus asiaan.

- asiakkaan, sijoittajien, luotonantajien, työntekijöiden tai yleisön intressiin kohdistuvan tuntevan haitan todennäköisyys.

360.36 A2 Tilintarkastusammattilaisten lisätoimenpiteisiin voi kuulua:

- asian ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle, vaikkei tästä olisi säädökseen tai määräykseen perustuvaa vaatimusta.
- luopuminen toimeksiannosta ja ammatillisesta suhteesta, jos tämä on säädöksen tai määräyksen mukaan sallittua.

360.36 A3 Relevantteja huomioon otettavia seikkoja harkittaessa, ilmoitetaanko asiaa asiaankuuluvalla viranomaiselle, ovat esimerkiksi seuraavat:

- olisiko se vastoin säädöstä tai määräystä.
- onko olemassa tietojen antamista koskevia rajoituksia, jotka on asettanut sääntelytaho tai syyttäjä säädösten ja määräysten toteutumatta tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevassa meneillään olevassa tutkinnassa.
- onko toimeksiannon tarkoituksena tutkia mahdollista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisön sisällä asianmukaisten toimenpiteiden mahdollistamiseksi.

R360.37 Jos tilintarkastusammattilainen päätyy siihen, että säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn noudattamatta jättämisen ilmoittaminen asiaankuuluvalla viranomaiselle on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen tapa toimia, tämä ilmoittaminen on sallittua näiden sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella. Tällaista ilmoitusta tehdessään tilintarkastusammattilaisen on toimittava hyvässä uskossa ja noudatettava varovaisuutta esittäessään näkemyksiä ja kannanottoja. Tilintarkastusammattilaisen on myös harkittava, onko hänen aikeistaan asianmukaista tiedottaa asiakkaalle ennen asian ilmoittamista.

Rikkomisen uhka

R360.38 Tilintarkastusammattilaisen tietoon saattaa poikkeuksellisissa olosuhteissa tulla sellainen toteutunut tai aiottu menettely, jonka hänellä on syytä uskoa olevan uhka säädöksen tai määräyksen rikkomisesta, josta aiheutuisi tuntuva haittaa sijoittajille, luotonantajille, työntekijöille tai yleisölle. Harkittuaan ensin, olisiko asiasta asianmukaista keskustella yhteisön johdon tai hallintoelinten kanssa, tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa ja ratkaistava, ilmoitetaanko asiasta heti asiaankuuluvalla viranomaiselle tällaisen rikkomisen estämiseksi tai sen vaikutusten lieventämiseksi. Jos ilmoitus tehdään, se on sallittu sääntöjen kappaleen R114.1(d) perusteella.

Neuvojen pyytäminen

360.39 A1 Tilintarkastusammattilainen saattaa harkita:

- sisäistä konsultointia.
- juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen tietyn toimintatavan valitsemisesta aiheutuvista ammatillisista tai oikeudellisista vaikutuksista.
- luottamuksellista konsultointia sääntely- tai valvontatahon tai ammatillisen tahon kanssa.

Dokumentointi

360.40 A1 Tilintarkastusammattilaisen on suositeltavaa dokumentoida tämän luvun soveltamisalaan kuuluvasta säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä:

- mistä asiassa on kyse.
- tulokset keskustelusta, jota on käyty johdon ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelinten sekä muiden tahojen kanssa.
- kuinka johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen.
- tilintarkastusammattilaisen harkitsemat toimintatavat sekä tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset.
- kuinka tilintarkastusammattilainen on varmistunut siitä, että hän on täyttänyt kappaleessa R360.20 määrätyn velvollisuuden.

**OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN JA
YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA**

	sivu
Luku 400 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen . . . tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	119
Luku 410 Palkkiot	134
Luku 411 Palkitsemis- ja arviointiperiaatteet	138
Luku 420 Lahjat ja vieraanvaraisuus	139
Luku 430 Oikeudenkäynti tai sen uhka	140
Luku 510 Taloudelliset intressit	141
Luku 511 Lainat ja takaukset	146
Luku 520 Liikesuhteet	148
Luku 521 Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	150
Luku 522 Viimeaikainen työskentely tilintarkastusasiakkaan palveluksessa .	154
Luku 523 Toimiminen tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	156
Luku 524 Työskenteleminen tilintarkastusasiakkaan palveluksessa	157
Luku 525 Tilapäiset henkilöstökomennukset	161
Luku 540 Henkilöstön pitkäaikainen yhteys tilintarkastusasiakkaaseen (mukaan lukien partnereiden rotaatio)	162
Luku 600 Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle	168
Alaluku 601 – Laskenta- ja kirjanpitoalvelut	173
Alaluku 602 – Hallinnolliset palvelut	176
Alaluku 603 – Arvonmäärittämispalvelut	177
Alaluku 604 – Veropalvelut	179
Alaluku 605 – Sisäisen tarkastuksen palvelut	185
Alaluku 606 – IT-järjestelmäpalvelut	188
Alaluku 607 – Oikeudenkäyntiin liittyvät tukipalvelut	190
Alaluku 608 – Lakipalvelut	191

Alaluku 609 – Rekrytointipalvelut	193
Alaluku 610 – yritysjärjestelypalvelut	195
Luku 800 Eritystä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevat raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot) .	197

**KANSAINVÄLISET
RIIPPUMATTOMUUTTOMUUSTANDARDIT
(OSAT 4A JA 4B)**

**OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN
JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN
TOIMEKSIANNOISSA**

LUKU 400

**KÄSITTEELLISEN VIITEKEHYKSEN SOVELTAMINEN
RIIPPUMATTOMUUTEEN TILINTARKASTUKSEN JA
YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA**

Johdanto

Yleistä

- 400.1 On yleisen edun mukaista ja eettisten sääntöjen mukaan vaadittavaa, että ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset ovat riippumattomia suorittaessaan tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.
- 400.2 Tätä osaa sovelletaan sekä tilintarkastuksen että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoihin. Termit ”tilintarkastus”, ”tilintarkastustiimi”, ”tilintarkastustoimeksianto”, ”tilintarkastusasiakas” ja ”tilintarkastuskertomus” käsittävät yhtä lailla myös yleisluonteisen tarkastuksen, yleisluonteisen tarkastuksen tiimin, yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, yleisluonteisen tarkastuksen asiakkaan ja yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin.
- 400.3 Tässä osassa termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa yksittäisiin ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.
- 400.4 ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön täytyy luoda toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö, sen henkilöstö ja soveltuissa tapauksissa muut riippumattomuusvaatimusten alaiset henkilöt (mukaan lukien samaan ketjuun kuuluvan yhteisön henkilöstö) pysyvät riippumattomina silloin, kun sitä edellytetään relevanttien eettisten vaatimusten mukaan. ISA- ja ISRE-standardeissa asetetaan velvollisuuksia toimeksiannoista vastuullisille henkilöille ja toimeksiantotiimeille tilintarkastustoimeksiannon ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tasolla. Velvollisuuksien jakautuminen tilintarkastusyhteisössä riippuu sen koosta, rakenteesta ja organisaatiosta. Useissa tämän osan kohdissa ei määrätä riippumattomuuteen liittyvien toimenpiteiden osalta nimenomaisia velvollisuuksia tilintarkastusyhteisössä toimiville henkilöille vaan sen sijaan viitataan yksinkertaisuuden vuoksi ”tilintarkastusyhteisöön”. Tilintarkastusyhteisöt osoittavat vastuun tietystä toimenpiteestä jollekin henkilölle tai ryhmälle (kuten tilintarkastustiimille)

ISQC 1:n mukaisesti. Lisäksi yksittäinen tilintarkastusammattilainen vastaa omaa toimintaansa, intressejään tai suhteistaan koskevien vaatimusten noudattamisesta.

400.5 Riippumattomuus on yhteydessä objektiivisuuden ja rehellisyyden periaatteisiin. Siihen kuuluvat:

- (a) mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa johtopäätöksen esittämisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaihtokuituksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.
- (b) näkyvä riippumattomuus – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti tekisi sen johtopäätöksen, että tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastustiimin jäsenen rehellisyys, objektiivisuus tai ammatillinen skeptisyys on vaarantunut.

Tässä osassa henkilön tai tilintarkastusyhteisön ”riippumattomuudella” tarkoitetaan, että henkilö tai tilintarkastusyhteisö on noudattanut tähän osaan sisältyviä vaatimuksia.

400.6 Näiden sääntöjen mukaan tilintarkastusyhteisöjen täytyy tilintarkastustoimemksiä suorittaessaan noudattaa peruseriaatteita ja olla riippumattomia. Tämä osa sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta siitä, kuinka käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuuden säilyttämiseen tällaisissa toimeksiannoissa. Kappaleessa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuuteen samalla tavoin kuin luvussa 110 esitettyihin peruseriaatteisiin.

400.7 Tässä osassa kuvataan:

- (a) tosiseikkoja ja olosuhteita, mukaan lukien ammatillinen toiminta, intressit ja suhteet, joista aiheutuu tai saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia;
- (b) mahdollisia toimenpiteitä, mukaan lukien varotoimet, jotka saattavat olla asianmukaisia tällaisiin ughiin vastaamiseksi; ja
- (c) joitakin tilanteita, joissa uhkia ei pystytä poistamaan tai ei voi olla olemassa mitään varotoimia niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

400.8 Osa tähän osaan sisältyvistä vaatimuksista ja soveltamisohjeistuksesta kuvastaa tiettyihin – yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi määriteltyihin – yhteisöihin liittyvän yleisen edun laajuutta. Tilintarkastusyhteisöjä kannustetaan ratkaisemaan, käsitelläänkö myös muita yhteisöjä tai tiettyihin ryhmiin kuuluvia yhteisöjä yleisen edun kannalta merkittävinä yhteisöinä, koska niillä on suuri määrä erilaisia etutahoja. Huomioon otettaviin tekiöihin kuuluvat

- liiketoiminnan luonne, kuten omaisuudenhoitajan ominaisuudessa tapahtuva omaisuuserien hallussapito suurelle joukolla etutahoja. Esi-merkkejä voivat olla finanssilaitokset, kuten pankit ja vakuutusyhtiöt, sekä eläkerahastot.
- koko.
- henkilöstön määrä.

Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus

400.9 Tilintarkastuskertomukseen saattaa sisältyä käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus. Jos näin on ja luvussa 800 asetetut ehdot täyttyvät, tämän luvun mukaisia riippumattomuusvaatimuksia saadaan mukauttaa luvussa 800 kuvatulla tavalla.

Muut varmennustoimeksiannot kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot

400.10 Riippumattomuusstandardit sellaisia varmennustoimeksiantoja varten, jotka eivät ole tilintarkastuksen eivätkä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja, esitetään osassa 4B – *Riippumattomuus muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa.*

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

R400.11 Tilintarkastustoimeksiantoa suorittavan tilintarkastusyhteisön on oltava riippumaton.

R400.12 Tilintarkastusyhteisön on sovellettava kappaleen 120 mukaista käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen tilintarkastustoimeksiantoon liittyvät riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastatakseen niihin.

[Kappaleet 400.13–400.19 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Lähipiiriyhteisöt

R400.20 Tilintarkastusasiakkaaseen, joka on listayhteisö, luetaan määritelmän mukaan kaikki sen lähipiiriyhteisöt. Kun kyseessä on mikä tahansa muu yhteisö, viittaukset tilintarkastusasiakkaaseen käsittävät tässä osassa ne lähipiiriyhteisöt, joissa asiakkaalla on välitön tai välillinen määrääysvalta. Kun tilintarkastustiimi tietää tai sillä on syytä uskoa, että jokin suhde tai olosuhde, johon liittyy asiakkaan mikä tahansa muu lähipiiriyhteisö, on relevantti arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta asiakkaasta, tilintarkastustiimin on otettava kyseinen lähipiiriyhteisö huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin.

[Kappaleet 400.21–400.29 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]**Ajanjakso, jona riippumattomuutta edellytetään**

R400.30 Tämän osan mukaisesti vaadittava riippumattomuus on säilytettävä sekä:

- (a) toimeksiannon kestoajan; että
- (b) tilinpäätöksen kattaman ajanjakson.

400.30 A1 Toimeksiannon kestoaika alkaa, kun tilintarkastustiimi aloittaa tilintarkastuksen suorittamisen. Toimeksiannon kestoaika loppuu, kun tilintarkastuskertomus annetaan. Kun toimeksianto on luonteeltaan jatkuva, se päättyy, kun jompikumpi osapuoli ilmoittaa ammatillisen suhteen päättyneen tai kun viimeinen tilintarkastuskertomus on annettu, sen mukaan, kumpi näistä tapahtuu myöhemmin.

R400.31 Jos yhteisöstä tulee tilintarkastusasiakas sen ajanjakson kuluessa tai jälkeen, jota koskevasta tilinpäätöksestä tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, aiheutuuko riippumattomuutta vaarantavia uhkia:

- (a) taloudellisista suhteista tai liikesuhteista tilintarkastusasiakkaan kanssa tilinpäätöksen kattaman ajanjakson kuluessa tai jälkeen mutta ennen tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä; tai
- (b) tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tilintarkastusasiakkaalle aiemmin tuottamista palveluista.

400.31 A1 Riippumattomuutta vaarantavia uhkia syntyy, jos tilintarkastusasiakkaalle on tuotettu muuta kuin varmennuspalvelua tilinpäätöksen kattaman ajanjakson kuluessa tai sen jälkeen mutta ennen kuin tilintarkastustiimi aloittaa tilintarkastuksen suorittamisen, ja kyseinen palvelu ei olisi sallittu toimeksiannon kestoaikana.

400.31 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustyön ja muun kuin varmennustyön sen mukaan, kumpi on kyseessä.
- se, että ketjun ulkopuoliselle toiselle tilintarkastusyhteisölle annetaan toimeksianto muun kuin varmennuspalvelun tulosten arvioimisesta tai muun kuin varmennuspalvelun suorittamisesta uudelleen tarvittavassa laajuudessa, jotta tämä toinen tilintarkastusyhteisö voi ottaa vastuun kyseisestä palvelusta.

[Kappaleet 400.32–400.39 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

400.40 A1 Kappaleissa R300.9 ja R300.10 esitetään vaatimuksia kommunikoinnista hallintoelinten kanssa.

400.40 A2 Myös silloin, kun nämä säännöt, sovellettavat ammatilliset standardit, säädökset tai määräykset eivät sitä edellytä, on suositeltavaa, että tilintarkastusyhteisö ja asiakkaan hallintoelimet kommunikoivat säännöllisesti suhteista ja muista seikoista, jotka tilintarkastusyhteisön mielestä saattavat kohtuudella vaikuttaa riippumattomuuteen. Tällainen kommunikointi antaa hallintoelimille mahdollisuuden:

- (a) tarkastella tilintarkastusyhteisön harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka tämä on tehnyt uhkia tunnistaessaan ja arvioidessaan;
- (b) arvioida, kuinka uhkiin on vastattu, mukaan lukien varotoimien asianmukaisuus, kun niitä on käytettävissä ja niitä pystytään käyttämään; ja
- (c) ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Tällainen lähestymistapa saattaa olla erityisen hyödyllinen, kun on kysymys painostuksen ja läheisyyden uhasta.

[Kappaleet 400.41–400.49 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]**Ketjuun kuuluvat yhteisöt**

400.50 A1 Tilintarkastusyhteisöt muodostavat usein toisten tilintarkastusyhteisöjen ja muiden yhteisöjen kanssa laajempia kokonaisuuksia pystyäkseen paremmin tuottamaan ammatillisia palveluja. Se, muodostavatko nämä laajemmat kokonaisuudet ketjun, riippuu kulloisistakin tosiseikoista ja olosuhteista. Se ei riipu siitä, ovatko tilintarkastusyhteisöt ja muut yhteisöt juridisesti erillisiä ja erotettavissa toisistaan.

R400.51 Ketjuun kuuluvan yhteisön on oltava riippumaton muiden samaan ketjuun kuuluvien yhteisöjen tilintarkastusasiakkaista tässä osassa vaadittavalla tavalla.

400.51 A1 Tämän osan mukaisia ketjuun kuuluvaa yhteisöä koskevia riippumattomuusvaatimuksia sovelletaan mihin tahansa yhteisöön, joka vastaa ketjuun kuuluvan yhteisön määritelmää. Yhteisön ei tarvitse olla myös tilintarkastusyhteisön määritelmän mukainen. Esimerkiksi konsultointipraktiikka tai ammatillinen lakipraktiikka voi olla ketjuun kuuluva yhteisö mutta ei tilintarkastusyhteisö.

R400.52 Kun tilintarkastusyhteisö on yhteydessä muiden tilintarkastusyhteisöjen ja muiden yhteisöjen muodostamaan laajempaan kokonaisuuteen, sen on:

- (a) käytettävä ammatillista harkintaa sen määrittämiseen, muodostaako tällainen laajempi kokonaisuus ketjun;

- (b) harkittava, tekisikö järkevää ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti sen johtopäätöksen, että toiset suurempaan kokonaisuuteen kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ja muut yhteisöt ovat yhteydessä toisiinsa sillä tavoin, että muodostuu ketju; ja
- (c) käyttää tällaista harkintaa johdonmukaisesti koko tällaisessa laajemmassa kokonaisuudessa.

R400.53

Määrittäessään, muodostaako tilintarkastusyhteisöistä ja muista yhteisöistä koostuva laajempi kokonaisuus ketjun, tilintarkastusyhteisön on tehtävä johtopäätös, että kyseessä on ketju, kun tällaisen laajemman kokonaisuuden tarkoituksena on yhteistyö ja:

- (a) se tähtää selkeästi voiton tai kustannusten jakamiseen kokonaisuuteen kuuluvien yhteisöjen kesken (viittaus: kappale 400.53 A2);
- (b) kokonaisuuteen kuuluvat yhteisöt ovat saman tahon omistuksessa, määräysvallassa tai johdettavina (viittaus: kappale 400.53 A3);
- (c) kokonaisuuteen kuuluvilla yhteisöillä on yhteiset laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat (viittaus: kappale 400.53, A4);
- (d) kokonaisuuteen kuuluvilla yhteisöillä on yhteinen liiketoimintastrategia (viittaus: kappale 400.53 A5);
- (e) kokonaisuuteen kuuluvat yhteisöt käyttävät samaa brändinimeä (viittaus: kappaleet 400.53 A6, 400.53 A7); tai
- (f) merkittävä osa ammatillisista resursseista on yhteisöille yhteisiä (Viittaus: kappaleet 400.53 A8, 400.53 A9).

400.53 A1 Ketjun muodostavaan laajempaan kokonaisuuteen kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen ja muiden yhteisöjen välillä saattaa olla kappaleessa R400.53 kuvattujen järjestelyjen lisäksi myös muita järjestelyjä. Laajempi kokonaisuus saattaa kuitenkin olla tarkoitettu vain helpottamaan työn osoittamista osapuolelta toiselle, mikä ei sinänsä täytä ketjun muodostumisen kannalta välttämättömiä kriteerejä.

400.53 A2 Vähäisten kustannusten jakaminen ei yksinään johda ketjun muodostumiseen. Lisäksi jos kustannusten jakaminen rajoittuu vain tilintarkastusmetodologioiden kehittämiseen, manuaaleihin tai koulutustilaisuuksiin, tämä ei yksinään johtaisi ketjun muodostumiseen. Myöskään tilintarkastusyhteisön ja siihen muutoin liittymättömän yhteisön välinen yhteys, jonka tarkoituksena on jonkin palvelun tuottaminen tai jonkin tuotteen kehittäminen yhdessä, ei sinänsä johda ketjun muodostumiseen. (Viittaus: kappaleet R400.53(a)).

400.53 A3 Yhteinen omistus, määräysvalta tai johtaminen saatetaan toteuttaa sopimuksella tai muulla tavoin. (Viittaus: kappale R400.53(b)).

- 400.53 A4 Yhteisillä laadunvalvonnan periaatteilla ja menettelytavoilla tarkoitetaan niitä periaatteita ja menettelytapoja, jotka on suunniteltu ja otettu käyttöön ja joiden noudattamista seurataan koko laajemmassa kokonaisuudessa. (Viittaus: kappale R400.53(c)).
- 400.53 A5 Yhteiseen liiketoimintastrategiaan kuuluu, että yhteisöt ovat sopineet yhteisten strategisten tavoitteiden saavuttamisesta. Yhteisö ei ole ketjuun kuuluva yhteisö vain sillä perusteella, että se tekee toisen yhteisön kanssa yhteistyötä, jonka tarkoituksena on ainoastaan vastata yhdessä ammatillista palvelua koskevaan tarjouspyyntöön. (Viittaus: kappale R400.53(d)).
- 400.53 A6 Yhteiseen brändinimeen kuuluu yhteinen kirjainyhdistelmä tai nimi. Tilintarkastusyhteisö käyttää yhteistä brändinimeä, jos se esimerkiksi sisällyttää yhteisen brändinimen osaksi tilintarkastusyhteisön nimeä tai käyttää sitä yhdessä tilintarkastusyhteisön nimen kanssa, kun tilintarkastusyhteisön partneri allekirjoittaa tilintarkastuskertomuksen. (Viittaus: kappale R400.53(e)).
- 400.53 A7 Vaikka tilintarkastusyhteisö ei kuuluisi ketjuun eikä käyttäisi yhteistä brändinimeä nimensä osana, saattaa vaikuttaa siltä, että se kuuluu ketjuun, jos sen kirjelomakkeissa tai myynninedistämisaineistossa viitataan siihen, että se on tilintarkastusyhteisöjen muodostaman yhteenliittymän jäsen. Näin ollen, jos ei olla varovaisia siinä, kuinka tilintarkastusyhteisö kuvaa tällaista jäsenyyttä, saatetaan antaa sellainen vaikutelma, että tilintarkastusyhteisö kuuluu ketjuun. (Viittaus: kappale R400.53(e)).
- 400.53 A8 Ammatillisiin resursseihin luetaan:
- yhteiset järjestelmät, joiden avulla tilintarkastusyhteisöjen on mahdollista vaihtaa esimerkiksi sellaista informaatiota kuin asiakastietoja, laskutustietoja ja työaikakirjapitoa.
 - partnerit ja muu henkilöstö.
 - tekniset osastot, joiden puoleen voidaan kääntyä varmennustoimeksiantoja koskevissa teknisissä tai toimialakohtaisissa asioissa taikka liiketoimiin tai tapahtumiin liittyvissä asioissa.
 - tilintarkastusmetodologia tai tilintarkastusmanuaalit.
 - koulutustilaisuudet ja -tilat. (Viittaus: kappale R400.53(f)).
- 400.53 A9 Se, ovatko yhteiset ammatilliset resurssit merkittäviä, riippuu olosuhteista. Esimerkiksi:
- Yhteiset resurssit saattavat rajoittaa yhteiseen tilintarkastusmetodologiaan tai yhteisiin tilintarkastusmanuaaleihin, ilman että vaihdetaan henkilöstöä taikka asiakas- tai markkinatietoa. Tällaisissa olosuhteissa on epätodennäköistä, että yhteiset resurssit olisivat merkittäviä. Sama koskee yhteisiä koulutuspyrkimyksiä.

- Yhteisiin resursseihin saattaa liittyä henkilöiden tai tietojen vaihtoa, esimerkiksi kun henkilöstö on kaikkien käytettävissä tai kun laajemman kokonaisuuden sisälle on perustettu yhteinen tekninen osasto, joka antaa järjestelyyn osallistuville tilintarkastusyhteisöille niitä sitovia teknisiä ohjeita. Tällaisissa olosuhteissa on todennäköisempää, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli tekisi sen johtopäätöksen, että yhteiset resurssit ovat merkittäviä. (Viittaus: kappale R400.53(f)).

R400.54 Jos tilintarkastusyhteisö tai ketju myy osan toiminnoistaan ja kyseinen osa jatkaa tilintarkastusyhteisön tai ketjun nimen tai se osan käyttämistä tietyn ajan, relevanttien yksikköjen on ratkaistava, kuinka ne ulkopuolisille osapuolille esittäytyessään ilmoittavat, etteivät ne ole ketjuun kuuluvia yhteisöjä.

400.54 A1 Toimintojen osan myymistä koskevassa sopimuksessa saatetaan määrätä, että myyty osa saa jatkaa tilintarkastusyhteisön tai ketjun nimen tai sen osan käyttämistä tietyn ajan, vaikkei se enää ole yhteydessä kyseiseen tilintarkastusyhteisöön tai ketjuun. Vaikka nämä kaksi yhteisöä saattavat tällaisissa olosuhteissa harjoittaa toimintaa samalla nimellä, ne eivät tosiasiaa kuulu laajempaan kokonaisuuteen, jonka tarkoituksena on yhteistyö. Näin ollen nämä kaksi yhteisöä eivät ole samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä.

[Kappaleet 400.455–400.59 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Riippumattomuuden dokumentoiminen tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa

R400.60 Tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava tämän osan noudattamista koskevat johtopäätökset sekä kyseisiä johtopäätöksiä tukevien relevanttien keskustelujen sisältö. Erityisesti:

- (a) kun käytetään varotoimia uhkaan vastaamiseksi, tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava uhan luonne ja olemassa olevat tai käytetyt varoitimet; ja
- (b) kun uhka on vaatinut merkittävää analysointia ja tilintarkastusyhteisö on todennut, että uhka jo oli hyväksyttävällä tasolla, tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava uhan luonne sekä johtopäätöksen perustelut.

400.60 A1 Dokumentointi tuottaa evidenssiä tilintarkastusyhteisön harkintaan perustuvista ratkaisuksista, jotka se on tehnyt tehdessään johtopäätöksiä tämän osan noudattamisesta. Dokumentoinnin puuttuminen ei kuitenkaan ratkaise sitä, onko tilintarkastusyhteisö harkinnut tiettyä seikkaa tai onko se riippumaton.

[Kappaleet 400.61–400.69 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Yhdistymiset ja yrityskaupat

Milloin asiakkaan yhdistymisestä aiheutuu uhka

400.70 A1 Jostakin yhteisöstä saattaa tulla tilintarkastusasiakkaan lähipiiriyhteisö yhdistymisestä tai yrityskaupasta johtuen. Uhka, joka vaarantaa riippumattomuutta ja samalla tilintarkastusyhteisön mahdollisuutta jatkaa tilintarkastustoimeksiannossa, saattaa aiheutua tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön ja tällaisen lähipiiriyhteisön välisistä aiemmista tai nykyisistä intresseistä tai suhteista.

R400.71 Kappaleen 400.70 A1 mukaisissa olosuhteissa

- (a) tilintarkastusyhteisön on tunnistettava ja arvioitava sellaiset lähipiiriyhteisön kanssa olevat aiemmat ja nykyiset intressit ja suhteet, jotka uhkaan vastaamiseksi suoritettujen toimenpiteiden huomioon ottaen saattavat vaikuttaa sen riippumattomuuteen ja näin ollen sen mahdollisuuteen jatkaa tilintarkastustoimeksiannossa yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumisen jälkeen; ja
- (b) ellei kappaleesta R400.72 muuta johdu, tilintarkastusyhteisön on ryhdyttävä toimenpiteisiin lopettaakseen sulautumisen tai yrityskaupan toteutumiseen mennessä sellaiset intressit tai suhteet, jotka eivät ole näiden sääntöjen mukaan sallittuja.

R400.72 Poikkeuksena kappaleeseen R400.71(b), jos intressiä tai suhdetta ei pystytä kohtuudella lopettamaan yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumiseen mennessä, tilintarkastusyhteisön on:

- (a) arvioitava intressistä tai suhteesta aiheutuva uhka; ja
- (b) keskusteltava hallintoelinten kanssa syistä, joiden vuoksi intressiä tai suhdetta ei pystytä kohtuudella lopettamaan toteutumiseen mennessä, sekä uhan tasoa koskevasta arviosta.

400.72 A1 Joissakin olosuhteissa ei ehkä ole kohtuudella mahdollista lopettaa uhan aiheuttavaa suhdetta tai intressiä yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumiseen mennessä. Tämä saattaa johtua siitä, että tilintarkastusyhteisö tuottaa lähipiiriyhteisölle muuta kuin varmennuspalvelua, jota yhteisö ei pysty siirtämään hallitusti toiselle palveluntuottajalle kyseiseen päivään mennessä.

400.72 A2 Relevantteja tekijöitä arvioitaessa yhdistymisistä ja yrityskaupoista aiheutuvan uhan tasoa, kun esiintyy intressejä ja suhteita, joita ei pystytä kohtuudella lopettamaan, ovat esimerkiksi:

- intressin tai suhteen luonne ja merkittävyys.
- lähipiirisuhteen luonne ja merkittävyys (esimerkiksi onko lähipiiriyhteisö tytär- tai emoyritys).
- sen ajan pituus, jona intressi tai suhde pystytään kohtuudella lopettamaan.

R400.73 Jos hallintoelimet kappaleen R400.72(b) mukaisen keskustelun jälkeen pyytävät tilintarkastusyhteisöä jatkamaan tilintarkastajana, tilintarkastusyhteisön on tehtävä niin vain, jos:

- (a) intressistä tai suhteesta luovutaan niin pian kuin kohtuudella on mahdollista mutta viimeistään kuuden kuukauden kuluessa yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumisesta;
- (b) henkilö, jolla on tällainen intressi tai suhde – mukaan lukien sellaista muuta kuin varmennuspalvelua suoritettaessa syntynyt intressi tai suhde, joka ei olisi luvun 600 ja sen alalukujen mukaan sallittu – ei ole tilintarkastuksessa toimeksiantotiimin jäsenenä eikä toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta vastuullisena henkilönä; ja
- (c) tarvittaessa käytetään asianmukaisia siirtymätoimenpiteitä ja niistä keskustellaan hallintoelinten kanssa.

400.73 A1 Esimerkkejä tällaisista siirtymätoimenpiteistä ovat:

- se, että joku tilintarkastusammattilainen käy läpi tilintarkastustyön tai muun kuin varmennustyön sen mukaan, kumpi on kyseessä.
- se, että joku tilintarkastusammattilainen, joka ei työskentele tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavassa tilintarkastusyhteisössä, toteuttaa toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta vastaavan läpikäynnin.
- se, että toiselle tilintarkastusyhteisölle annetaan toimeksianto muun kuin varmennuspalvelun tulosten arvioimisesta tai muun kuin varmennuspalvelun suorittamisesta uudelleen tarvittavassa laajuudessa, jotta tämä toinen tilintarkastusyhteisö voi ottaa vastuun kyseisestä palvelusta.

R400.74 Tilintarkastusyhteisö on mahdollisesti tehnyt tilintarkastuksessa merkittävän määrän työtä ennen yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumista ja saattaa pystyä saamaan jäljellä olevat tilintarkastustoimenpiteet valmiiksi lyhyessä ajassa. Jos hallintoelimet tällaisissa olosuhteissa pyytävät tilintarkastusyhteisöä saattamaan tilintarkastuksen päätökseen samalla, kun sillä edelleen on kappaleessa 400.70 A1 tarkoitettu intressi tai suhde, tilintarkastusyhteisön tulee tehdä niin vain, jos se:

- (a) on arvioinut uhan tason ja keskustellut tuloksista hallintoelinten kanssa;
- (b) noudattaa kappaleen R400.73 kohtien(a)–(c) vaatimuksia; ja
- (c) lopettaa tilintarkastajana viimeistään tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä.

Jos objektiivisuus edelleen vaarantuu

R400.75 Vaikka kaikki kappaleiden R400.71–R400.74 vaatimukset täytyisivät, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, aiheutuuko kappaleessa 400.70 A1 yksilöidystä olosuhteista sellainen uhka, johon ei pystytä vastaamaan ja joka vaarantaisi objektiivisuutta. Jos näin on, tilintarkastusyhteisön on lakattava toimimasta tilintarkastajana.

Dokumentointi

R400.76 Tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava:

- (a) mahdolliset kappaleessa 400.70 A1 yksilöidyt intressit tai suhteet, joista ei luovuta yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumiseen mennessä, sekä syyt, joiden vuoksi niistä ei luovuta;
- (b) sovelletut siirtymätoimenpiteet;
- (c) tulokset hallintoelinten kanssa käydyistä keskusteluista; ja
- (d) syyt siihen, miksi aiemmista ja nykyisistä suhteista ei aiheudu sellaista uhkaa, että objektiivisuus vaarantuisi.

[Kappaleet 400.77–400.79 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja koskevan riippumattomuusvaatimuksen rikkominen

Kun tilintarkastusyhteisö havaitsee rikkomuksen

R400.80 Jos tilintarkastusyhteisö tekee sen johtopäätöksen, että tähän osaan sisältyvää vaatimusta on rikottu, tilintarkastusyhteisön on:

- (a) lopetettava, keskeytettävä tai poistettava intressi tai suhde, josta rikkomus aiheutuu, ja toimittava rikkomuksen seurausten vaatimalla tavalla;
- (b) harkittava, onko rikkomusta koskevia säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, ja jos on:
 - (i) noudatettava kyseisiä vaatimuksia; ja
 - (ii) harkittava raportoivansa rikkomuksesta ammatilliselle taholle, sääntelytaholle tai valvontaviranomaiselle, jos tällainen raportointi on yleisenä käytäntönä tai jos sitä odotetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella;
- (c) viipymättä kommunikoitava rikkomuksesta toimintaperiaatteidensa ja menettelytapojensa mukaisesti:
 - (i) toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle;
 - (ii) riippumattomuutta koskevista toimintaperiaatteista ja menettelytavoista vastaaville henkilöille;

- (iii) muulle asiaankuuluvalla henkilöstöllä tilintarkastusyhteisössä ja soveltuviissa tapauksissa ketjussa; ja
- (iv) niille osan 4A mukaisten riippumattomuusvaatimusten alaisille henkilöille, joiden pitää ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin;
- (d) arvioitava rikkomuksen merkittävyys sekä sen vaikutus tilintarkastusyhteisön objektiivisuuteen ja sen mahdollisuuteen antaa tilintarkastuskertomus; ja
- (e) rikkomuksen merkittävydestä riippuen ratkaistava:
 - (i) lopetetaanko tilintarkastustoimeksianto; vai
 - (ii) onko mahdollista ryhtyä toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastataan tyydyttävällä tavalla, ja pystytäänkö tällaiset toimenpiteet toteuttamaan ja ovatko ne kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia.

Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastusyhteisön on käytettävä ammatillista harkintaa ja otettava huomioon se, tekisikö järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti sen johtopäätöksen, että tilintarkastusyhteisön objektiivisuus vaarantuisi eikä tilintarkastusyhteisö näin ollen pystyisi antamaan tilintarkastuskertomusta.

400.80 A1 Tähän osaan sisältyvää kohtaa saatetaan rikkoa siitä huolimatta, että tilintarkastusyhteisöllä on toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on antaa sille kohtuullinen varmuus riippumattomuuden säilyttämisestä. Tilintarkastustoimeksianto saatetaan joutua lopettamaan rikkomuksen vuoksi.

400.80 A2 Rikkomuksen merkittävyys ja vaikutus tilintarkastusyhteisön objektiivisuuteen ja sen mahdollisuuteen antaa tilintarkastuskertomus, riippuvat sellaisista seikoista kuin:

- rikkomuksen luonne ja kesto.
- nykyiseen tilintarkastustoimeksiantoon liittyvien aiempien rikkomusten lukumäärä ja luonne.
- se, onko joku tilintarkastustiimin jäsenistä ollut tietoinen rikkomuksen aiheuttaneesta intressistä tai suhteesta.
- onko rikkomuksen aikaansaanut henkilö tilintarkastustiimin jäsen tai joku muu henkilö, jota riippumattomuusvaatimukset koskevat.
- jos rikkomus liittyy tilintarkastustiimin jäseneseen, kyseisen henkilön rooli.
- jos rikkomus on aiheutunut ammatillisen palvelun tuottamisesta, kyseisen palvelun mahdollinen vaikutus kirjanpitoaineistoon tai sen tilinpäätöksen lukuihin, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

- rikkomuksesta johtuvan oman intressin, asian ajamisen tai painostuksen uhan taikka muun uhan suuruus.

400.80 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, joita tilintarkastusyhteisö saattaa harkita rikkomuksen merkittävydestä riippuen, ovat:

- kyseisen henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.
- eri henkilöiden käyttäminen vaikutuksen kohteena olleen tilintarkastustyön uuteen läpikäyntiin tai työn suorittamiseen tarvittavassa laajuudessa uudelleen.
- sen suositteleminen, että tilintarkastusasiakas antaa toiselle tilintarkastusyhteisölle toimeksiannon kyseisen tilintarkastustyön läpikäynnistä tai sen suorittamisesta tarvittavassa laajuudessa uudelleen.
- jos rikkomus liittyy sellaiseen muuhun kuin varmennuspalveluun, jolla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätöksessä esitettävään lukuun, toiselle tilintarkastusyhteisölle annettava toimeksianto kyseisen muun kuin varmennuspalvelun tulosten arvioimisesta tai kyseisen palvelun suorittamisesta uudelleen tarvittavassa laajuudessa, jotta tämä toinen tilintarkastusyhteisö voi ottaa vastuun kyseisestä palvelusta.

R400.81 Jos tilintarkastusyhteisö toteaa, ettei sen ole mahdollista ryhtyä toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastattaisiin tyydyttävällä tavalla, sen on mahdollisimman pian ilmoitettava asiasta hallintoelimille ja ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin lopettaakseen tilintarkastustoimeksiannon noudattaen sovellettavia säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia. Silloin kun toimeksiannon lopettaminen ei ole säädösten tai määräysten mukaan sallittua, tilintarkastusyhteisön on noudatettava raportointia tai esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia.

R400.82 Jos tilintarkastusyhteisö toteaa, että on mahdollista ryhtyä toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastataan tyydyttävällä tavalla, tilintarkastusyhteisön on keskusteltava hallintoelinten kanssa:

- (a) rikkomuksen merkittävydestä, mukaan lukien sen luonne ja kesto;
- (b) siitä, kuinka rikkomus on tapahtunut ja kuinka se on havaittu;
- (c) toimenpiteistä, joita ehdotetaan tai joihin on ryhdytty, ja siitä, miksi toimenpiteiden avulla vastataan rikkomuksen seurauksiin tyydyttävällä tavalla ja ne mahdollistavat tilintarkastusyhteisölle tilintarkastuskertomuksen antamisen;
- (d) johtopäätöksestä, joka mukaan tilintarkastusyhteisön ammatillisen harkinnan perusteella objektiivisuus ei ole vaarantunut, ja tämän johtopäätöksen perusteluista; ja
- (e) toimenpiteistä, joita tilintarkastusyhteisö ehdottaa tai joihin se on ryhtynyt vähentääkseen riskiä siitä, että rikkomuksia sattuu lisää, tai välttääkseen tämän riskin.

Tällainen keskustelu on käytävä mahdollisimman pian, elleivät hallintoelimet määrää toista ajankohtaa vähemmän merkittävien rikkomusten raportoiselle.

Rikkomusten kommunikoiminen hallintoelimille

400.83 A1 Kappaleissa R300.9 ja R300.10 esitetään vaatimuksia kommunikoinnista hallintoelinten kanssa.

R400.84 Kun on kyse rikkomuksista, tilintarkastusyhteisön on kommunikoitava hallintoelimille kirjallisesti:

- (a) kaikista kappaleen R400.82 mukaisesti keskustelluista seikoista ja saatava hallintoelimiltä hyväksyntä sille, että on mahdollista ryhtyä tai on ryhdytty toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastataan tyydyttävällä tavalla; ja
- (b) kuvauksesta, joka koskee:
 - (i) rikkomuksen kannalta relevantteja tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka on tarkoitettu tuottamaan sille kohtuullisen varmuuden riippumattomuuden säilyttämisestä; ja
 - (ii) toimenpiteitä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tai joihin se ehdottaa ryhtyvänsä vähentääkseen riskiä siitä, että rikkomuksia sattuu lisää, tai välttääkseen tämän riskin.

R400.85 Jos hallintoelimet eivät ole samaa mieltä siitä, että tilintarkastusyhteisön kappaleen R400.80(e)(ii) mukaisesti ehdottamien toimenpiteiden avulla vastataan rikkomuksen seurauksiin tyydyttävällä tavalla, tilintarkastusyhteisön on ryhdyttävä toimenpiteisiin lopettaakseen tilintarkastustoimeksiannon kappaleen R400.81 mukaisesti.

Rikkomukset ennen edellisen tilintarkastuskertomuksen antamista

R400.86 Jos rikkomus on tapahtunut ennen edellisen tilintarkastuskertomuksen antamista, tilintarkastusyhteisön on noudatettava osan 4A vaatimuksia arvioidessaan rikkomuksen merkittävyyttä ja sen vaikutusta tilintarkastusyhteisön objektiivisuuteen ja sen mahdollisuuteen antaa tilintarkastuskertomus tarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta.

R400.87 Tilintarkastusyhteisön on myös:

- (a) harkittava rikkomuksen mahdollista vaikutusta tilintarkastusyhteisön objektiivisuuteen aiemmin annettujen tilintarkastuskertomusten osalta ja mahdollisuutta vetää tällaiset tilintarkastuskertomukset takaisin; ja
- (b) keskusteltava asiasta hallintoelinten kanssa.

Dokumentointi

- R400.88** Kappaleiden R400.80-R400.87 vaatimuksia noudattaessaan tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava:
- (a) rikkomus;
 - (b) suoritettut toimenpiteet;
 - (c) keskeiset päätökset;
 - (d) kaikki seikat, joista on keskusteltu hallintoelinten kanssa; ja
 - (e) keskustelut, joita on käyty ammatillisen tahon, sääntelytahon tai valvontaviranomaisen kanssa.
- R400.89** Jos tilintarkastusyhteisö jatkaa tilintarkastustoimeksiannossa, sen on dokumentoitava:
- (a) johtopäätös, joka mukaan tilintarkastusyhteisön ammatillisen harkinnan perusteella objektiivisuus ei ole vaarantunut; ja
 - (b) perustelut sille, miksi suoritettujen toimenpiteiden avulla on vastattu rikkomuksen seurauksiin tyydyttävällä tavalla, niin että tilintarkastusyhteisö pystyisi antamaan tilintarkastuskertomuksen.

LUKU 410

PALKKIOT

Johdanto

- 410.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 410.2 Palkkioiden ja muuntyyppisten korvausten luonteesta ja tasosta saattaa aiheutua oman intressin tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palkkiot – suhteellinen suuruus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 410.3 A1 Silloin kun tilintarkastuslausunnon antavan tilintarkastusyhteisön yhdeltä tilintarkastusasiakkaalta saamat palkkiot muodostavat suuren osan kaikista kyseisen tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, riippuvuus kyseisestä asiakkaasta sekä huoli asiakkaan mahdollisesta menettämisestä aiheuttavat oman intressin tai painostuksen uhan.
- 410.3 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusyhteisön toiminnan rakenne.
 - se, onko tilintarkastusyhteisö vakiinnuttanut asemansa vai onko se uusi.
 - asiakkaan merkitys tilintarkastusyhteisölle laadullisesti ja/tai määrällisesti tarkasteltuna.
- 410.3 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla oman intressin tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastusyhteisön asiakaskunnan laajentaminen kyseisestä tilintarkastusasiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.
- 410.3 A4 Oman intressin tai painostuksen uhka syntyy myös silloin, kun yhdeltä tilintarkastusasiakkaalta tilintarkastusyhteisölle kertyvät palkkiot muodostavat suuren osan tilintarkastusyhteisön yksittäisen partnerin tai yksittäisen toimiston tuloista.
- 410.3 A5 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asiakkaan merkitys kyseiselle partnerille tai toimistolle laadullisesti ja/tai määrällisesti tarkasteltuna.

- se, missä määrin kyseisen partnerin tai kyseisen toimiston partnereiden saama kompensatio riippuu kyseiseltä asiakkaalta kertyvistä palkkioista.

410.3 A6 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- partnerin tai toimiston asiakaskunnan laajentaminen kyseisestä tilintarkastusasiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut tilintarkastustoimeksiantoon, käy läpi tehdyn työn.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R410.4 Silloin kuin tilintarkastusasiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö ja kyseiseltä asiakkaalta ja sen lähipiiriyhteisöiltä saadut yhteenlasketut palkkiot ovat kahtena peräkkäisenä vuotena enemmän kuin 15 % kaikista sen tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, joka antaa lausunnon asiakkaan tilinpäätöksestä, tilintarkastusyhteisön on:

- (a) ilmoitettava tilintarkastusasiakkaan hallintoelimille siitä tosiseikasta, että yhteenlasketut palkkiot ovat enemmän kuin 15 % kaikista tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista; ja
- (b) keskusteltava siitä, saattaako jompikumpi seuraavista toimenpiteistä olla varotoimi siihen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tilintarkastusyhteisön asiakkaalta saamista yhteenlasketuista palkkioista, ja jos näin on, käytettävä sitä:
 - (i) ennen kuin annetaan tilintarkastuslausunto toisen vuoden tilinpäätöksestä, tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavaan tilintarkastusyhteisöön nähden ulkopuolinen tilintarkastusammattilainen suorittaa kyseiseen toimeksiantoon kohdistuvan toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen tai ammatillinen taho suorittaa kyseiseen toimeksiantoon kohdistuvan läpikäynnin, joka vastaa toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta ("lausunnon antamista edeltävä läpikäynti"); tai
 - (ii) sen jälkeen, kun toisen vuoden tilinpäätöksestä on annettu tilintarkastuslausunto, ja ennen kuin kolmannen vuoden tilinpäätöksestä annetaan tilintarkastuslausunto, tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavaan tilintarkastusyhteisöön nähden ulkopuolinen tilintarkastusammattilainen tai ammatillinen taho kohdistaa toisen vuoden tilintarkastukseen läpikäynnin, joka vastaa toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta ("lausunnon antamisen jälkeinen läpikäynti").

R410.5 Kun kappaleessa R410.4 kuvatut yhteenlasketut palkkiot ovat merkittävästi enemmän kuin 15 %, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, onko uhka sel-laisella tasolla, ettei lausunnon antamisen jälkeinen läpikäynti vähentäisi uhkaa hyväksyttävälle tasolle. Jos näin on, tilintarkastusyhteisön on järjes-tettävä lausunnon antamista edeltävän läpikäynnin suorittaminen.

R410.6 Jos kappaleessa R410.4 kuvatut palkkiot ovat edelleen enemmän kuin 15 %, tilintarkastusyhteisön on kunakin vuonna:

- (a) ilmoitettava hallintoelimille kappaleessa R410.4 mainituista seikoista ja keskusteltava niistä näiden kanssa; ja
- (b) noudatettava kappaleita R410.4(b) ja R410.5.

Palkkiot – erääntyneet

410.7 A1 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos merkittävää osaa palkkioista ei ole maksettu ennen seuraavaa vuotta koskevan tilintarkastuskertomuksen antamista. Yleensä odotetaan, että tilintarkastusyhteisö vaatii tällaisten palkkioiden maksamista, ennen kuin tällainen tilintarkastuskertomus annetaan. Luvussa 511 esitettävät lainoja ja takauksia koskevat vaatimukset ja soveltamisohjeistus saattavat koskea myös tilanteita, joissa esiintyy tällaisia maksamattomia palkkioita.

410.7 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- osasuorituksen saaminen erääntyneistä palkkioista.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut tilintarkastustoimeksiintoon, käy läpi tehdyn työn.

R410.8 Kun merkittävä osa tilintarkastusasiakkaalta saatavista erääntyneistä palkkioista on pitkän aikaa maksamatta, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava:

- (a) saattavatko erääntyneet palkkiot olla verrattavissa asiakkaalle annettuun lainaan; ja
- (b) onko asianmukaista, että tilintarkastusyhteisö valitaan uudelleen tai se jatkaa tilintarkastustoimeksiannossa.

Ehdolliset palkkiot

410.9 A1 Ehdollisilla palkkioilla tarkoitetaan palkkioita, jotka lasketaan ennalta määrättyllä, liiketoimen lopputulemaan tai suoritettujen palvelujen tulokseen liittyvällä perusteella. Välikäden kautta veloittava ehdollinen palkkio on esimerkki epäsuorasta ehdollisesta palkkiosta. Tässä luvussa palkkion ei katsota olevan ehdollinen, jos sen on määrännyt tuomioistuim tai muu viranomainen.

R410.10 Tilintarkastusyhteisö ei saa veloittaa tilintarkastustoimeksiannosta ehdollista palkkiota suoraan eikä epäsuorasti.

- R410.11** Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa veloittaa suoraan eikä epäsuorasti ehdollista palkkiota tilintarkastusasiakkaalle tuotetusta muusta kuin varmennuspalvelusta, jos:
- (a) palkkion saa tilintarkastusyhteisö, joka antaa lausunnon tilinpäätöksestä, ja palkkio on olennainen tai sen odotetaan olevan olennainen kyseisen tilintarkastusyhteisön kannalta;
 - (b) palkkion saa samaan ketjuun kuuluva yhteisö, joka osallistuu merkittävään osaan tilintarkastusta, ja palkkio on olennainen tai sen odotetaan olevan olennainen kyseisen yhteisön kannalta;
 - (c) muun kuin varmennustoimeksiannon lopputulos ja näin ollen palkkion määrä riippuu tulevasta tai samanaikaisesta harkintaan perustuvasta ratkaisusta, joka liittyy tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen rahamäärän tilintarkastukseen.
- 410.12 A1 Kappaleissa R410.10 ja R410.11 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä tekemästä tiettyjä ehdollista palkkiota koskevia järjestelyjä tilintarkastusasiakkaan kanssa. Vaikka ehdollista palkkiota koskeva järjestely ei olisi kielletty tuotettaessa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, siitä voi kuitenkin aiheutua oman intressin uhka.
- 410.12 A2 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- mahdollisten palkkiomäärien vaihteluväli.
 - se, määrittääkö jokin asianmukaiset valtuudet omaava taho lopputuloksen, josta ehdollinen palkkio riippuu.
 - tiedottaminen suoritetusta työstä ja palkkion perusteesta aiotuille käyttäjille.
 - palvelun luonne.
 - tapahtuman tai liiketoimen vaikutus tilinpäätökseen.
- 410.12 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut kyseisen muun kuin varmennuspalvelun suorittamiseen, käy läpi tilintarkastusyhteisön suorittaman työn.
 - asiakkaan etukäteisen kirjallisen suostumuksen saaminen palkkion perusteesta.

LUKU 411**PALKITSEMIS- JA ARVIOINTIPERIAATTEET****Johdanto**

- 411.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 411.2 Tilintarkastusyhteisön arviointi- tai palkitsemisperiaateista saattaa aiheuttaa oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 411.3 A1 Kun tietyn tilintarkastusasiakkaan tilintarkastustiimin jäsentä arvioidaan tai palkitaan sen perusteella, että hän myy muita kuin varmennuspalveluja kyseiselle tilintarkastusasiakkaalle, oman intressin uhan taso riippuu:
- siitä, kuinka suuri osuus palkitsemisesta tai arvioinnista perustuu tällaisten palvelujen myyntiin;
 - kyseisen henkilön roolista tilintarkastustiimissä; ja
 - siitä, vaikuttaako tällaisten muiden kuin varmennuspalvelujen myynti ylennyspäättöksiin.
- 411.3 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen oman intressin uhan, ovat:
- kyseisen henkilön palkitsemissuunnitelman tai arviointiprosessin muuttaminen.
 - kyseisen henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.
- 411.3 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustiimin jäsenen tekemän työn.
- R411.4 Tilintarkastusyhteisö ei saa arvioida tai palkita keskeistä tilintarkastuspartneria perustuen kyseisen partnerin menestykseen muiden kuin varmennuspalvelujen myymisessä kyseisen partnerin tilintarkastusasiakkaalle. Tämä vaatimus ei estä tavanomaisia tilintarkastusyhteisön partnerien välisiä voitontajokjärjestelyjä.

LUKU 420

LAHJAT JA VIERAANVARAISUUS

Johdanto

- 420.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 420.2 Lahjojen tai vieraanvaraisuuden vastaanottamisesta tilintarkastusasiakkaalta saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka. Tässä luvussa esitetään erityinen vaatimus ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimus ja soveltamisohjeistus

- R420.3 Tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö tai tilintarkastustiimin jäsen ei saa vastaanottaa tilintarkastusasiakkaalta lahjoja eikä vieraanvaraisuutta, paitsi jos lahja tai vieraanvaraisuus on vähäpätöinen tai arvoltaan vähäinen.
- 420.3 A1 Silloin kun tilintarkastusasiakas tarjoaa tilintarkastusyhteisölle, samaan ketjuun kuuluvalle yhteisölle tai tilintarkastustiimin jäsenelle etua tai vastaanottaa tältä edun, sovelletaan lukuun 340 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, ja näiden vaatimusten noudattamatta jättämisestä saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia.
- 420.3 A2 Etujen tarjoamista ja vastaanottamista koskevien luvussa 340 esitettyjen vaatimusten mukaan tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tai tilintarkastustiimin jäsenen ei ole sallittua ottaa vastaan lahjoja eikä vieraanvaraisuutta, kun tarkoituksena on vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, vaikka arvo olisi vähäpätöinen tai merkitykseltään vähäinen.

LUKU 430**OIKEUDENKÄYNTI TAI SEN UHKA****Johdanto**

- 430.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa perusperiaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 430.2 Kun tilintarkastusasiakkaan kanssa on käynnissä oikeudenkäynti tai se vaikuttaa todennäköiseltä, syntyy oman intressin ja painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityistä soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 430.3 A1 Asiakkaan johdon ja tilintarkastustiimin jäsenten väliselle suhteelle täytyy olla luonteenomaista täydellinen suoruus ja kaikkia asiakkaan toiminnan osa-alueita koskevien tietojen antaminen. Toteutuneesta tai uhkaavasta oikeudenkäynnistä tilintarkastusasiakkaan ja tilintarkastusyhteisön, sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tai tilintarkastustiimin jäsenen välillä saattaa aiheutua vastakkainasettelu. Tällainen vastakkainasettelu saattaa vaikuttaa johdon halukkuuteen antaa kaikki tiedot, ja tästä saattaa aiheutua oman intressin ja painostuksen uhka.
- 430.3 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- oikeudenkäynnin olennaisuus.
 - se, liittyykö oikeudenkäynti aikaisempaan tilintarkastustoimeksiantoon.
- 430.3 A3 Jos tilintarkastustiimin jäsen on osallisena oikeudenkäynnissä, esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin ja painostuksen uhan on henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.
- 430.3 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin ja painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi suoritettun työn.

LUKU 510

TALOUDELLISET INTRESSIT

Johdanto

- 510.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 510.2 Tilintarkastusasiakkaassa olevasta taloudellisesta intressistä saattaa aiheutua oman intessin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 510.3 A1 Taloudellinen intressi saattaa olla olemassa välittömästi tai välikäden kuten joukkosijoitusvälineen, kuolinpesän tai trustin kautta välillisesti. Kun edunsaavalla omistajalla on määräysvalta välikäteen nähden tai se pystyy vaikuttamaan sen sijoituspäätöksiin, taloudellinen intressi määritellään näissä säännöissä välittömäksi. Sitä vastoin silloin, kun edunsaavalla omistajalla ei ole määräysvaltaa välikäteen nähden eikä hän pysty vaikuttamaan sen sijoituspäätöksiin, kyseinen taloudellinen intressi määritellään näissä säännöissä välilliseksi.
- 510.3 A2 Tähän lukuun sisältyy viittauksia taloudellisen intessin ”olennaisuuteen”. Ratkaistaessa, onko tällainen intressi henkilölle olennainen, saadaan ottaa huomioon henkilön ja hänen perheenjäsentensä yhteenlaskettu nettovarallisuus.
- 510.3 A3 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaassa olevasta taloudellisesta intressistä aiheutuvan oman intessin uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- sen henkilön rooli, jolla on tällainen taloudellinen intressi.
 - se, onko taloudellinen intressi välitön vai välillinen.
 - taloudellisen intessin olennaisuus.

Tilintarkastusyhteisöllä, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä, tilintarkastustiimin jäsenellä ja muilla olevat taloudelliset intessit

- R510.4** Ellei kappaleesta R510.5 muuta johdu, seuraavilla ei saa olla välitöntä taloudellista intressiä tai olennaista välillistä taloudellista intressiä tilintarkastusasiakkaassa:
- (a) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö;
 - (b) tilintarkastustiimin jäsen tai kyseisen henkilön perheenjäsen;

- (c) kukaan muu partneri toimistossa, jossa toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastustoimeksiantoa suoritettaessa, tai kukaan tämän toisen partnerin perheenjäsen; tai
- (d) kukaan muu partneri tai manager-tason työntekijä, joka tuottaa muita kuin varmennuspalveluja tilintarkastusasiakkaalle, paitsi jos osallistuminen on erittäin vähäistä, tai kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen.

510.4 A1 Toimisto, jossa toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastustoimeksiantoa suoritettaessa, ei välttämättä ole kyseisen partnerin varsinaisen toimipaikka. Kun toimeksiannosta vastuullisen henkilön varsinaisena toimipaikkana on eri toimisto kuin muilla tilintarkastustiimin jäsenillä, tarvitaan ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi missä toimistossa partneri toimii kyseistä toimeksiantoa suoritettaessa.

R510.5 Kappaleesta R510.4 poiketen kappaleessa R510.4(c) tai (d) yksilöidyllä perheenjäsenellä saa olla välitön taloudellinen intressi tai olennainen välillinen taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa edellyttäen, että:

- (a) perheenjäsen on saanut taloudellisen intressin työsuhteeseen liittyvien oikeuksien, esimerkiksi eläke- tai osakeoptiojärjestelyjen, perusteella ja tarvittaessa tilintarkastusyhteisö vastaa taloudellisesta intressistä aiheutuvaan uhkaan; ja
- (b) perheenjäsen luopuu taloudellisesta intressistä niin pian kuin käytännössä on mahdollista, kun hänellä on oikeus tai hän saa oikeuden tehdä niin, tai jos kyseessä on osakeoptio, kun hän saa oikeuden option toteuttamiseen.

Taloudelliset intressit tilintarkastusasiakkaassa määräysvaltaa käyttävässä yhteisössä

R510.6 Kun jollakin yhteisöllä on määräysvalta tilintarkastusasiakkaassa ja asiakas on olennainen yhteisön kannalta, sen paremmin tilintarkastusyhteisöllä, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä, tilintarkastustiimin jäsenellä kuin kyseisen henkilön perheenjäsenellä ei saa olla välitöntä taloudellista intressiä eikä olennaista välillistä taloudellista intressiä kyseisessä yhteisössä.

Omaisuudenhoitajana hallussa pidettävät taloudelliset intressit

R510.7 Kappaletta R510.4 on sovellettava myös tilintarkastusasiakkaassa olevaan taloudelliseen intressiin sellaisessa hallinnoitavassa omaisuudessa (trust), jossa tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö tai henkilö toimii omaisuudenhoitajana (trustee), paitsi jos:

- (a) kukaan seuraavista ei ole hallinnoitavan omaisuuden edunsaaja: omaisuudenhoitaja, tilintarkastustiimin jäsen eikä kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen, tilintarkastusyhteisö eikä samaan ketjuun kuuluva yhteisö;
- (b) hallinnoitavaan omaisuuteen sisältyvä intressi tilintarkastusasiakkaassa ei ole hallinnoitavan omaisuuden kannalta olennainen;

- (c) hallinnoitavan omaisuuden kautta ei pystytä käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa tilintarkastusasiakkaassa; ja
- (d) kukaan seuraavista ei pysty vaikuttamaan merkittävästi sijoituspäätökseen, joka liittyy tilintarkastusasiakkaassa olevaan taloudelliseen intressiin: omaisuudenhoitaja, tilintarkastustiimin jäsen eikä kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen, tilintarkastusyhteisö eikä samaan ketjuun kuuluva yhteisö.

Tilintarkastusasiakkaan kanssa yhteiset taloudelliset intressit

- R510.8**
- (a) Tilintarkastusyhteisöllä, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä, tilintarkastustiimin jäsenellä eikä kenelläkään kyseisen henkilön perheenjäsenellä ei saa olla taloudellista intressiä yhteisössä, jos myös tilintarkastusasiakkaalla on taloudellinen intressi kyseisessä yhteisössä, paitsi jos:
 - (i) taloudelliset intressit ovat epäolennaisia tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön, tilintarkastustiimin jäsenen ja kyseisen henkilön perheenjäsenen sekä tilintarkastusasiakkaan kannalta, sen mukaan kenestä on kyse; tai
 - (ii) tilintarkastusasiakas ei pysty käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa yhteisössä.
 - (b) Ennen kuin henkilöstä, jolla on kappaleessa R510.8(a) kuvattu taloudellinen intressi, voi tulla tilintarkastustiimin jäsen, henkilön tai hänen perheenjäsenensä on joko:
 - (i) luovuttava intressistä; tai
 - (ii) luovuttava niin suuresta osasta intressiä, ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen.

Tahattomasti saadut taloudelliset intressit

- R510.9**
- Jos tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö taikka tilintarkastusyhteisön partneri tai työntekijä tai kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen saa välittömän taloudellisen intressin tai olennaisen välillisen taloudellisen intressin tilintarkastusasiakkaassa esimerkiksi perintönä, lahjana, yhdistymisen seurauksena tai vastaavanlaisissa olosuhteissa ja intressin pitäminen ei muutoin olisi tämän luvun mukaan sallittua, niin:
- (a) jos intressin saajana on tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö taikka tilintarkastustiimin jäsen tai kyseisen henkilön perheenjäsen, taloudellisesta intressistä on heti luovuttava, tai on luovuttava riittävän suuresta osasta välillistä taloudellista intressiä, niin ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen; tai
 - (b) (i) jos intressin saajana on henkilö, joka ei ole tilintarkastustiimin jäsen, tai sen saajana on kyseisen henkilön perheenjäsen, taloudellisesta intressistä on luovuttava niin pian kuin mahdollista

tai on luovuttava riittävän suuresta osasta välillistä taloudellista intressiä, niin ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen; ja

- (ii) siihen asti, kunnes taloudellisesta intressistä luovutaan, tilintarkastusyhteisön on vastattava syntyneeseen uhkaan.

Taloudelliset intressit – muut olosuhteet

Perheenjäsenet

- 510.10 A1 Oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastustiimin jäsenellä tai kenelläkään tämän perheenjäsenellä taikka tilintarkastusyhteisöllä tai samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä on taloudellinen intressi jossakin yhteisössä ja myös tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenellä, ylimpään johtoon kuuluvalla henkilöllä tai määräysvaltaa käyttävällä omistajalla tiedetään olevan taloudellinen intressi tässä samassa yhteisössä.
- 510.10 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- henkilön rooli tilintarkastustiimissä.
 - se, onko yhteisö suppeamisteinen vai laajaomisteinen.
 - se, tuottaako intressi sijoittajalle oikeuden käyttää yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa.
 - taloudellisen intressin olennaisuus.
- 510.10 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan, on että tilintarkastustiimin jäsen, jolla on taloudellinen intressi, siirretään pois tilintarkastustiimistä.
- 510.10 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustiimin jäsenen tekemän työn.

Lähisukulaiset

- 510.10 A5 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastustiimin jäsen tietää, että hänen lähisukulaisellaan on välitön taloudellinen intressi tai olennainen välillinen taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa.
- 510.10 A6 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastustiimin jäsenen ja kyseisen lähisukulaisen välisen suhteen luonne.
 - se, onko taloudellinen intressi välitön vai välillinen.
 - taloudellisen intressin olennaisuus kyseiselle lähisukulaiselle.
- 510.10 A7 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen oman intressin uhan, ovat:

- se, että lähisukulainen luopuu taloudellisesta intressistä kokonaisuudessaan tai riittävän suuresta osasta välillistä taloudellista intressiä niin pian kuin käytännössä on mahdollista, niin ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen.
- henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.

510.10 A8 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustiimin jäsenen tekemän työn.

Muut henkilöt

510.10 A9 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastustiimin jäsen tietää, että taloudellinen intressi asiakkaassa on sellaisilla henkilöillä kuin:

- tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partnerit tai ammatilliseen henkilöstöön kuuluvat, lukuun ottamatta henkilöitä, joiden on kappaleen R510.4 mukaan nimenomaisesti ei ole sallittua pitää tällaista taloudellista intressiä, tai heidän perheenjäsenensä.
- henkilöt, joilla on läheinen henkilökohtainen suhde tilintarkastustiimin jäseneseen.

510.10 A10 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- tilintarkastusyhteisön organisaation sekä toiminnan ja raportoinnin rakenne.
- kyseisen henkilön ja tilintarkastustiimin jäsenen välisen suhteen luonne.

510.10 A11 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin uhan, on että tilintarkastustiimin jäsen, jolla on henkilökohtainen suhde, siirretään pois tilintarkastustiimistä.

510.10 A12 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimin jäsenen sulkeminen pois tilintarkastustoimeksiantoa koskevasta merkittävästä päätöksenteosta.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustiimin jäsenen tekemän työn.

Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön eläke-etuusjärjestely

510.10 A13 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön eläke-etuusjärjestelyllä on välitön taloudellinen intressi tai olennainen välillinen taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa.

LUKU 511

LAINAT JA TAKAUKSET

Johdanto

- 511.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 511.2 Tilintarkastusasiakkaalta saadusta lainasta tai lainan takauksesta saattaa aiheutua oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 511.3 A1 Tähän lukuun sisältyy viittauksia lainan tai takauksen ”olennaisuuteen”. Ratkaistaessa, onko tällainen laina tai takaus henkilölle olennainen, saadaan ottaa huomioon henkilön ja hänen perheenjäsentensä yhteenlaskettu nettovarallisuus.

Tilintarkastusasiakkaalle annetut lainat ja takaukset

- R511.4** Tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö, tilintarkastustiimin jäsen tai kukaan hänen perheenjäsenensä ei saa antaa tai taata lainaa tilintarkastusasiakkaalle, paitsi jos laina tai takaus on epäolennainen:
- (a) lainan tai takauksen antavan tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tai henkilön kannalta, sen mukaan mistä tai kenestä on kyse; ja
 - (b) asiakkaan kannalta.

Lainat ja takaukset tilintarkastusasiakkaalta, joka on pankki tai vastaavanlainen laitos

- R511.5** Tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö, tilintarkastustiimin jäsen tai kukaan hänen perheenjäsenensä ei saa ottaa lainaa tai lainan taakasta tilintarkastusasiakkaalta, joka on pankki tai vastaavanlainen laitos, paitsi jos laina tai takaus myönnetään tavanomaisia luotonantomenettelyjä noudattaen ja tavanomaisin ehdoin.
- 511.5 A1 Esimerkkejä lainoista ovat asuntolainat, luottolliset pankkitilit, autolainat ja luottokorttisaldot.

- 511.5 A2 Vaikka tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saisi lainan tilintarkastusasiakkaalta, joka on pankki tai vastaavanlainen laitos, tavanomaisia luotonantomenettelyjä noudattaen ja tavanomaisin ehdoin, lainasta saattaa aiheutua oman intressin uhka, jos se on olennainen tilintarkastusasiakkaan tai lainan saavan tilintarkastusyhteisön kannalta.
- 511.5 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaava varotoimi, on että tehdyn työn käy läpi asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole tilintarkastustiimin jäsen ja toimii samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä, joka ei ole lainan edunsaaja.

Talletukset tai sijoitusvaratilit

- R511.6** Tilintarkastusyhteisöllä, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä, tilintarkastustiimin jäsenellä tai kellaan hänen perheenjäsenellään ei saa olla talletuksia tai sijoitusvaratiliä tilintarkastusasiakkaassa, joka on pankki, välittäjä tai vastaavanlainen laitos, paitsi jos talletukseen tai tiliin sovelletaan tavanomaisia kaupallisia ehtoja.

Lainat ja takaukset tilintarkastusasiakkaalta, joka ei ole pankki tai vastaavanlainen laitos

- R511.7** Tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö, tilintarkastustiimin jäsen tai kukaan hänen perheenjäsenensä ei saa ottaa lainaa tai lainan takausta tilintarkastusasiakkaalta, joka ei ole pankki tai vastaavanlainen laitos, paitsi jos laina tai takaus on epäolennainen:
- (a) lainan tai takauksen saavan tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tai henkilön kannalta, sen mukaan mistä tai kenestä on kyse; ja
 - (b) asiakkaan kannalta.

LUKU 520

LIIKESUHTEET

Johdanto

- 520.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 520.2 Läheisestä liikesuhteesta tilintarkastusasiakkaan tai sen johdon kanssa saattaa aiheutua oman intressin tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevanteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 520.3 A1 Tähän lukuun sisältyy viittauksia taloudellisen intressin ”olennaisuuteen” ja liikesuhteen ”merkittävyyteen”. Ratkaistaessa, onko tällainen taloudellinen intressi henkilölle olennainen, saadaan ottaa huomioon henkilön ja hänen perheenjäsentensä yhteenlaskettu nettovarallisuus.
- 520.3 A2 Esimerkkejä kaupallisesta suhteesta tai yhteisestä taloudellisesta intressistä aiheutuvasta läheisestä liikesuhteesta ovat:
- taloudellinen intressi yhteisyriyksessä joko asiakkaan tai siinä määräysvaltaa käyttävän omistajan, asiakkaan hallituksen jäsenen tai sen ylimpään johtoon kuuluvan henkilön kanssa tai muun sellaisen henkilön kanssa, joka hoitaa ylempiä johtotehtäviä kyseisellä asiakkaalla.
 - järjestelyt, joilla tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön yksi tai useampi palvelu tai tuote yhdistetään asiakkaan yhteen tai useampaan palveluun tai tuotteeseen ja pakettia markkinoidaan molempien osapuolten nimissä.
 - sellaiset jakelu- tai markkinointijärjestelyt, joiden mukaan tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö jakelee tai markkinoi asiakkaan tuotteita tai palveluja tai asiakas jakelee tai markkinoi tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuotteita tai palveluja.

Tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön, tilintarkastustiimin jäsenen tai perheenjäsenen liikesuhteet

- R520.4** Tilintarkastusyhteisöllä, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä tai tilintarkastustiimin jäsenellä ei saa olla läheistä liikesuhdetta tilintarkastusasiakkaan tai sen johdon kanssa, paitsi jos taloudellinen intressi on epäolennai-

nen ja liikesuhde on merkitykseltään vähäinen asiakkaan tai sen johdon sekä tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tai tilintarkastustiimin jäsenen kannalta, sen mukaan mistä tai kenestä on kyse.

- 520.4 A1 Oman intressin tai painostuksen uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastusasiakkaan tai sen johdon ja tilintarkastustiimin jäsenen perheenjäsenen välillä on läheinen liikesuhde.

Yhteiset intressit suppeamisteisissa yhteisöissä

R520.5 Tilintarkastusyhteisöllä, samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä, tilintarkastustiimin jäsenellä tai kenelläkään hänen perheenjäsenellään ei saa olla liikesuhdetta, johon liittyy intressi suppeamisteisessä yhteisössä, kun myös tilintarkastusasiakkaalla tai sen hallituksen jäsenellä tai ylimpään johtoon kuuluvalla henkilöllä tai näistä muodostuvalla ryhmällä on intressi kyseisessä yhteisössä, paitsi jos:

- (a) liikesuhde on merkitykseltään vähäinen tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tai henkilön kannalta, sen mukaan mistä tai kenestä on kyse, sekä asiakkaan kannalta;
- (b) taloudellinen intressi on epäolennainen sijoittajan tai sijoittajaryhmän kannalta; ja
- (c) taloudellinen intressi ei tuota sijoittajalle tai sijoittajaryhmälle määräysvaltaa suppeamisteisessä yhteisössä.

Tavaroiden tai palvelujen ostaminen

520.6 A1 Se, että tilintarkastusyhteisö, samaan ketjuun kuuluva yhteisö, tilintarkastustiimin jäsen tai henkilön perheenjäsen ostaa tavaroita ja palveluja tilintarkastusasiakkaalta, ei tavallisesti aiheuta riippumattomuutta vaarantavaa uhkaa, jos liiketoimi kuuluu tavanomaiseen liiketoimintaan ja siinä noudatetaan samoja ehtoja kuin toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. Tällaiset liiketoimet saattavat kuitenkin olla sen luonteisia tai volyymitaan sellaisia, että niistä aiheutuu oman intressin uhka.

520.6 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen oman intressin uhan, ovat:

- pidättyminen liiketoimesta tai sen volyymin pienentäminen; tai
- henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.

LUKU 521**PERHESUHTEET JA HENKILÖKOHTAISET SUHTEET****Johdanto**

- 521.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 521.2 Perhesuhteista tai henkilökohtaisista suhteista asiakkaan henkilöstön kanssa saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 521.3 A1 Tilintarkastustiimin jäsenen ja tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenen, ylimpään johtoon kuuluvan henkilön tai tehtävistä riippuen tiettyjen työntekijöiden välisistä perhesuhteista ja henkilökohtaisista suhteista saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.
- 521.3 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- henkilön tehtävät tilintarkastustiimissä.
 - lähisukulaisen tai muun henkilön rooli asiakkaalla sekä suhteen läheisyys.

Tilintarkastustiimin jäsenen perheenjäsenet

- 521.4 A1 Oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka syntyy, kun tilintarkastustiimin jäsenen perheenjäsen on työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin.
- 521.4 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asema, joka perheenjäsenellä on.
 - tilintarkastustiimin jäsenen rooli
- 521.4 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan, on että henkilö siirretään pois tilintarkastustiimistä.

521.4 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimin tehtävien järjestäminen siten, ettei kyseinen tilintarkastustiimin jäsen käsittele perheenjäsenen tehtäviin kuuluvia asioita.

R521.5 Henkilö ei saa toimia tilintarkastustiimin jäsenenä, jos kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen:

- (a) on tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon;
- (b) on työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon; tai
- (c) on ollut tällaisessa asemassa toimeksiannon tai tilinpäätöksen kattaman ajanjakson aikana.

Tilintarkastustiimin jäsenen lähisukulaiset

521.6 A1 Oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka syntyy, kun tilintarkastustiimin jäsenen lähisukulainen on:

- (a) tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon; tai
- (b) työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

521.6 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- tilintarkastustiimin jäsenen ja kyseisen lähisukulaisen välisen suhteen luonne.
- asema, joka lähisukulaisella on.
- tilintarkastustiimin jäsenen rooli.

521.6 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin uhan, läheisyyden uhan tai painostuksen uhan, on henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.

521.6 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimin tehtävien järjestäminen siten, ettei kyseinen tilintarkastustiimin jäsen käsittele lähisukulaisen tehtäviin kuuluvia asioita.

Tilintarkastustiimin jäsenen muut läheiset suhteet

- R521.7** Tilintarkastustiimin jäsenen on konsultoitava tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti, jos hänellä on läheinen suhde henkilöön, joka ei ole perheenjäsen eikä lähisukulainen, mutta joka on:
- (a) tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- 521.7 A1 Tällaisesta suhteesta aiheutuvan oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- kyseisen henkilön ja tilintarkastustiimin jäsenen välisen suhteen luonne.
 - asema, joka henkilöllä on asiakkaassa.
 - tilintarkastustiimin jäsenen rooli.
- 521.7 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan, on henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.
- 521.7 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimin tehtävien järjestäminen siten, ettei kyseinen tilintarkastustiimin jäsen käsittele sen henkilön, johon hänellä on läheinen suhde, tehtäviin kuuluvia asioita.

Tilintarkastusyhteisön partnereiden ja työntekijöiden suhteet

- R521.8** Tilintarkastusyhteisön partnereiden ja työntekijöiden on konsultoitava tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti, jos heidän tiedossaan on henkilökohtainen suhde tai perhesuhde seuraavien välillä:
- (a) tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri tai työntekijä, joka ei ole tilintarkastustiimin jäsen; ja
 - (b) tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsen tai ylimpään johtoon kuuluva henkilö tai työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- 521.8 A1 Tällaisesta suhteesta aiheutuvan oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusyhteisön partnerin tai työntekijän ja asiakkaan hallituksen jäsenen, sen ylimpään johtoon kuuluvan henkilön tai sen työntekijän välisen suhteen luonne.

- tilintarkastusyhteisön partnerin tai työntekijän ja tilintarkastustiimin välinen vuorovaikutus.
- kyseisen partnerin tai työntekijän asema tilintarkastusyhteisössä.
- asema, joka henkilöllä on asiakkaassa.

521.8 A2

Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- kyseisen partnerin tai työntekijän tehtävien järjestäminen siten, että mahdollista vaikutusta kyseiseen tilintarkastustoimeksiantoon vähennetään.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi suoritettun relevantin tilintarkastustyön.

LUKU 522**VIIMEAIKAINEN TYÖSKENTELY
TILINTARKASTUSASIAKKAAN PALVELUKSESSA****Johdanto**

- 522.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 522.2 Jos tilintarkastustiimin jäsen on viime aikoina toiminut tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä, sen ylimmässä johdossa tai sen työntekijänä, saattaa syntyä oman intressin, oman työn tarkastamisen tai läheisyyden uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Työskentely tilintarkastuskertomuksen kattaman ajanjakson kuluessa**

- R522.3** Tilintarkastustiimissä ei saa olla henkilöä, joka on tilintarkastuskertomuksen kattaman ajanjakson kuluessa:
- (a) toiminut tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai kuulunut sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) ollut työntekijänä sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Työskentely ennen tilintarkastuskertomuksen kattamaa ajanjaksoa

- 522.4 A1 Oman intressin, oman työn tarkastamisen tai läheisyyden uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastustiimin jäsen on ennen tilintarkastuskertomuksen kattamaa ajanjaksoa:
- (a) toiminut tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai kuulunut sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) ollut työntekijänä sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Tällainen uhka syntyy esimerkiksi, jos henkilön aiemmalla kaudella asiakkaan palveluksessa ollessaan tekemä päätös tai suorittama työ tulee arvioitavaksi kuluvalle kaudella osana nykyistä tilintarkastustoimeksiantoa.

522.4 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- asema, joka henkilöllä on ollut asiakkaassa.
- se, miten kauan aikaa on kulunut siitä, kun henkilö on lähtenyt asiakkaan palveluksesta.
- tilintarkastustiimin jäsenen rooli.

522.4 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, oman työn tarkastamisen tai läheisyyden uhkaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustiimin jäsenen tekemän työn.

LUKU 523**TOIMIMINEN TILINTARKASTUSASIAKKAAN
HALLITUKSEN JÄSENEENÄ TAI YLIMMÄSSÄ JOHDOSSA****Johdanto**

- 523.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 523.2 Tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa toimimisesta aiheutuu oman työn tarkastamisen ja oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Toimiminen hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa**

- R523.3** Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri tai työntekijä ei saa toimia tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa.

Toimiminen Company Secretary -tehtävässä

- R523.4** Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri tai työntekijä ei saa toimia Company Secretary -tehtävässä tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaassa, paitsi jos:

- (a) tämä menettely on nimenomaisesti sallittu paikallisen lainsäädännön, ammatillisten sääntöjen tai käytännön mukaan;
- (b) johto tekee kaikki relevantit päätökset; ja
- (c) velvollisuudet ja tehtävät rajoittuvat luonteeltaan rutiininomaisiin ja hallinnollisiin tehtäviin, kuten pöytäkirjojen laatimiseen ja viranomaisilmoitusten tekemiseen.

- 523.4 A1 Company Secretary -nimellä tunnettua tehtävää hoitavan henkilön asemalla on eri maissa ja eri oikeudenkäyttöalueilla erilainen vaikutus. Tehtävät saattavat vaihdella hallinnollisista tehtävistä (kuten henkilöstöhallinnosta ja yhtiön virallisten asiakirjojen ja rekisterien hoitamisesta) hyvinkin monipuolisiin tehtäviin, kuten määräysten noudattamisen valvomiseen tai neuvontaan hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvissä asioissa. Tavallisesti tämän aseman katsotaan tarkoittavan hyvin läheistä yhteyttä yhteisöön. Tämän vuoksi syntyy uhka, jos tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri tai työntekijä toimii Company Secretary -tehtävässä tilintarkastusasiakkaassa. (Lisätietoja muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle on luvussa 600 *Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle.*)

LUKU 524**TYÖSKENTELEMINEEN TILINTARKASTUSASIAKKAAN PALVELUKSESSA****Johdanto**

- 524.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 521.2 Työsuhteesta tilintarkastusasiakkaan kanssa saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Kaikki tilintarkastusasiakkaat**

- 524.3 A1 Läheisyyden tai painostuksen uhka voi syntyä, jos joku seuraavista henkilöistä on ollut tilintarkastustiimin jäsen taikka tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri:
- tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsen tai sen ylimpään johtoon kuuluva henkilö.
 - työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Entisiä partnereita tai tilintarkastustiimin jäseniä koskevat rajoitukset

R524.4 Tilintarkastusyhteisön on varmistuttava siitä, ettei tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön ja seuraavien henkilöiden välille jää mitään merkittävää yhteyttä:

- (a) entinen partneri, joka on ryhtynyt työskentelemään tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaan palveluksessa; tai
- (b) entinen tilintarkastustiimin jäsen, joka on ryhtynyt työskentelemään tilintarkastusasiakkaan palveluksessa,

jos kumpi tahansa työskentelee tilintarkastusasiakkaassa:

- (i) hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa; tai
- (ii) työntekijänä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön ja henkilön välille jää merkittävä yhteys, paitsi jos:

- (a) henkilöllä ei ole oikeutta saada tilintarkastusyhteisöltä tai samaan ketjuun kuuluvalta yhteisöltä mitään etuuksia tai maksusuorituksia, jotka eivät perustu ennalta määrättyihin järjestelyihin;
- (b) henkilölle oleva velan määrä ei ole olennainen tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön kannalta; ja
- (c) henkilö ei jatka osallistumista eikä enää vaikuta osallistuvan tilintarkastusyhteisön eikä samaan ketjuun kuuluvan yhteisön liiketoimintaan tai ammatilliseen toimintaan.

524.4 A1 Vaikka kappaleen R524.4 vaatimukset täyttyisivät, saattaa kuitenkin syntyä läheisyyden tai painostuksen uhka.

524.4 A2 Läheisyyden tai painostuksen uhka saattaa syntyä myös, jos tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön entinen partneri on ryhtynyt työskentelemään jossakin yhteisössä jossakin kappaleessa 524.3 A1 kuvatussa tehtävässä ja kyseisestä yhteisöstä tulee myöhemmin tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakas.

524.4 A3 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- asema, jonka henkilö on saanut asiakkaassa.
- se, onko henkilö tekemisissä tilintarkastustiimin kanssa.
- se, miten kauan aikaa on kulunut siitä, kun henkilö on ollut tilintarkastustiimin jäsenenä taikka tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partnerina.
- henkilön aiempi asema tilintarkastustiimissä, tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä. Esimerkki tästä on, onko henkilö vastannut säännöllisestä yhteydenpidosta asiakkaan johdon tai hallintoelinten kanssa.

524.4 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastussuunnitelman muuttaminen.
- sellaisten henkilöiden osoittaminen tilintarkastustiimiin, joilla on riittävästi kokemusta verrattuna asiakkaan palvelukseen siirtyneen henkilön kokemukseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi entisen tilintarkastustiimin jäsenen tekemän työn.

Tilintarkastustiimin jäsenten siirtyminen työskentelemään asiakkaan palveluksessa

- R524.5** Tilintarkastusyhteisöllä tai ketjuun kuuluvalla yhteisöllä tulee olla toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan tilintarkastustiimin jäseniä vaaditaan ilmoittamaan tilintarkastusyhteisölle tai ketjuun kuuluvalle yhteisölle, kun he ryhtyvät neuvottelemaan työsuhteesta tilintarkastusasiakkaan kanssa.
- 524.5 A1 Oman intressin uhka syntyy, kun tilintarkastustiimin jäsen osallistuu tilintarkastustoimeksiantoon, vaikka hän tietää, että hän siirtyy tai saattaa siirtyä asiakkaan palvelukseen jonakin ajankohtana tulevaisuudessa.
- 524.5 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin uhan, on henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.
- 524.5 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka henkilö on tehnyt tiimiin kuuluessaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Keskeiset tilintarkastuspartnerit

- R524.6** Ellei kappaleesta R524.8 muuta johdu, jos henkilö, joka on ollut keskeinen tilintarkastuspartneri tilintarkastusasiakkaana olevassa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, ryhtyy työskentelemään asiakkaan palveluksessa:
- (a) hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa; tai
 - (b) työntekijänä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon,
- riippumattomuus vaarantuu, paitsi jos sen jälkeen, kun henkilö on lakannut olemasta keskeinen tilintarkastuspartneri:
- (i) tilintarkastusasiakas on julkaissut tilintarkastetun tilinpäätöksen vähintään 12 kuukautta kattavalta ajanjaksolta; ja
 - (ii) henkilö ei ole ollut tilintarkastustiimin jäsen kyseisen tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.

Tilintarkastusyhteisön korkeimmassa tai johtavassa asemassa oleva partneri (Senior or Managing Partner) (toimitusjohtaja tai vastaava)

- R524.7** Ellei kappaleesta R524.8 muuta johdu, jos henkilö, joka on ollut tilintarkastusyhteisön korkeimmassa asemassa oleva tai johtava partneri (toimitusjohtaja tai vastaava), ryhtyy työskentelemään tilintarkastusasiakkaan olevassa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä:

- (a) hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa; tai
- (b) työntekijänä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon,

riippumattomuus vaarantuu, paitsi jos on kulunut kaksitoista kuukautta siitä, kun henkilö on ollut tilintarkastusyhteisön korkeimmassa asemassa oleva tai johtava partneri (toimitusjohtaja tai vastaava).

Liiketoimintojen yhdistämiset

R524.8 Kappaleista R524.6 ja R524.7 poiketen riippumattomuus ei vaarannu, jos kyseisissä kappaleissa mainitut olosuhteet toteutuvat liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena ja:

- (a) asemaan ei ole hakeuduttu liiketoimintojen yhdistämistä ajatellen;
- (b) kaikki entiselle partnerille kuuluvat etuudet tai maksut on suoritettu tilintarkastusyhteisöstä tai samaan ketjuun kuuluvasta yhteisöstä kokonaisuudessaan, paitsi jos ne perustuvat kiinteisiin ennalta määrättyihin järjestelyihin ja tilintarkastusyhteisön velka partnerille ei ole tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön kannalta olennainen;
- (c) entinen partneri ei jatka osallistumista eikä enää vaikuta osallistuvan tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön liiketoimintaan tai ammatilliseen toimintaan; ja
- (d) tilintarkastusyhteisö keskustelee hallintoelinten kanssa entisen partnerin asemasta tilintarkastusasiakkaassa.

LUKU 525**TILAPÄISET HENKILÖSTÖKOMENNUKSET****Johdanto**

- 525.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 525.2 Henkilöstön lainaamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen, asian ajamisen tai läheisyyden uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 525.3 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia niihin uhkiin vastaamiseksi, joita syntyy tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön lainatessa henkilöstöään tilintarkastusasiakkaalle, ovat:
- lainatun henkilöstön tekemän työn ylimääräinen läpikäynti saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.
 - se, että lainattua henkilöstöä ei oteta tilintarkastustiimin jäseneksi, saattaa vastata läheisyyden tai asian ajamisen uhkaan.
 - se, että lainatun henkilöstön tehtäväksi ei anneta tilintarkastuksessa mitään sellaista toimintoa tai tehtävää, jota he ovat itse hoitaneet toimiessaan lainattuna henkilönä, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.
- 525.3 A2 Kun tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön henkilöstön lainaamisesta tilintarkastusasiakkaalle aiheutuu sellainen läheisyyden ja asian ajamisen uhka, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tulee liian läheisesti liitetyksi johdon näkemyksiin ja intresseihin, ei useinkaan ole käytettävissä varotoimia.
- R525.4** Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa lainata henkilöstöä tilintarkastusasiakkaalle, paitsi jos:
- (a) tällaista apua annetaan vain lyhyen aikaa;
 - (b) henkilöstö ei osallistu sellaisten muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamiseen, jotka eivät olisi sallittuja luvun 600 ja sen alalukujen mukaan; ja
 - (c) henkilöstö ei ota hoitaakseen johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä ja tilintarkastusasiakas vastaa henkilöstön tehtävien ohjauksesta ja valvonnasta.

LUKU 540**HENKILÖSTÖN PITKÄAIKAINEN YHTEYS
TILINTARKASTUS-ASIAKKAASEEN (MUKAAN LUKIEN
PARTNEREIDEN ROTAATIO)****Johdanto**

- 540.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 540.2 Kun henkilö osallistuu tilintarkastustoimeksiantoon pitkäaikaisesti, tästä saattaa aiheutua läheisyyden ja oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Kaikki tilintarkastusasiakkaat**

- 540.3 A1 Vaikka tilintarkastusasiakkaasta ja sen toimintaympäristöstä muodostetulla käsityksellä on oleellinen merkitys tilintarkastuksen laadun kannalta, saattaa syntyä läheisyyden uhka henkilön ollessa pitkän aikaa tilintarkastustiimin jäsenenä tekemisissä:
- (a) tilintarkastusasiakkaan ja sen toiminnan kanssa;
 - (b) tilintarkastusasiakkaan ylemmän johdon kanssa; tai
 - (c) sen tilinpäätöksen kanssa, josta tilintarkastusyhteisö antaa tilintarkastuskertomuksen, tai sen taloudellisen informaation kanssa, johon tilinpäätös perustuu.
- 540.3 A2 Oman intressin uhka voi syntyä sen seurauksena, että henkilö on huolissaan pitkäaikaisen asiakkaan menettämisestä tai hänellä on intressi säilyttää läheinen henkilökohtainen suhde ylempään johtoon tai hallintoelimeen kuuluvaan henkilöön. Tällainen uhka saattaa vaikuttaa henkilön harkintakykyyn epäasianmukaisella tavalla.
- 540.3 A3 Tällaisen läheisyyden uhan ja oman intressin uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- (a) kyseisen henkilön osalta:
 - se, kuinka pitkän ajan henkilön suhde asiakkaaseen on kaiken kaikkiaan kestänyt, mukaan lukien aika, jolloin henkilö oli edellisessä tilintarkastusyhteisössä.

- se, kuinka kauan henkilö on ollut toimeksiantotiimin jäsenenä ja minkä luonteisissa rooleissa hän on toiminut.
- se, missä määrin vastuullisemmassa asemassa oleva henkilöstö ohjaa, läpikäy ja valvoo henkilön tekemää työtä.
- se, missä määrin henkilö pystyy vastuullisen asemansa ansiosta vaikuttamaan tilintarkastuksen lopputulokseen esimerkiksi tekemällä keskeisiä päätöksiä tai ohjaamalla toimeksiantotiimin muiden jäsenten työtä.
- henkilön ja ylemmän johdon tai hallintoelimen jäsenten välisen henkilökohtaisen suhteen läheisyys.
- henkilön ja ylemmän johdon tai hallintoelinten välisen vuoro-vaikutuksen luonne, toistuvuus ja laajuus.

(b) tilintarkastusasiakkaan osalta:

- asiakkaan kirjanpitoa ja taloudellista raportointia koskevien asioiden luonne tai monimutkaisuus ja se, onko niissä tapahtunut muutoksia.
- se, onko ylemmässä johdossa tai hallintoelimissä tapahtunut viime aikoina vaihdoksia.
- se, onko asiakkaan organisaatiossa tapahtunut rakenteellisia muutoksia, jotka vaikuttavat niiden yhteyksien luonteeseen, toistuvuuteen ja laajuuteen, joita henkilöllä saattaa olla ylemmän johdon tai hallintoelinten kanssa.

540.3 A4 Kaksi tai useampi tekijä saattavat yhdessä nostaa tai alentaa uhkien tasoa. Esimerkiksi läheisyyden uhat, jotka ovat syntyneet ajan kuluessa henkilön ja asiakkaan ylempään johtoon kuuluvan henkilön välisen suhteen lähentyessä, vähentyisivät, jos kyseinen asiakkaan ylempään johtoon kuuluva henkilö lähtisi pois.

540.3 A5 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa läheisyyden ja oman intressin uhan, joka aiheutuu henkilön pitkäaikaisesta osallistumisesta tilintarkastustoimeksiantoon, olisi henkilön vaihtaminen toiseen rotaatiolla ja siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.

540.3 A6 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen läheisyyden tai oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- henkilön roolin muuttaminen tilintarkastustiimissä tai henkilön suorittamien tehtävien luonteen ja laajuuden muuttaminen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole ollut tilintarkastustiimin jäsen, käy läpi henkilön tekemän työn.
- toimeksiantoon kohdistettavat säännölliset riippumattomat sisäiset tai ulkoiset laaduntarkastukset.

R540.4

Jos tilintarkastusyhteisö päättää, että syntyneet uhat ovat sellaisella tasolla, että niihin on mahdollista vastata vain vaihtamalla henkilö toiseen rotaatiolla ja siirtämällä hänet pois tilintarkastustiimistä, tilintarkastusyhteisön on määritettävä asianmukainen ajanjakso, jonka kuluessa henkilö ei saa:

- (a) olla toimeksiantotiimin jäsenenä tilintarkastustoimeksiannossa;
- (b) suorittaa tilintarkastustoimeksiannon laadunvalvontaa; eikä
- (c) suoraan vaikuttaa tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen.

Ajanjakson tulee olla riittävän pitkä, jotta tullaan vastanneeksi läheisyyden uhkaan ja oman intressin uhkaan. Jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sovelletaan myös kappaleita R540.5–R540.20.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R540.5

Ellei kappaleista R540.7–R540.9 muuta johdu, henkilö ei saa toimia yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksessa missään seuraavassa roolissa tai niiden yhdistelmässä kauemmin kuin seitsemän kertynyttä vuotta (”tehtävässä toimimisaika”):

- (a) toimeksiannosta vastuullinen henkilö;
- (b) henkilö, joka on nimetty vastaamaan toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta; tai
- (c) mikään muu keskeisen tilintarkastuspartnerin rooli.

Tehtävässä toimimisajan jälkeen henkilön on pidettävä ”jäähdyttelyaika” kappaleiden R540.11–R540.19 vaatimusten mukaisesti.

R540.6

Tehtävässä toimimisaikaa laskettaessa vuosien laskemista ei saa aloittaa alusta, paitsi jos henkilö on ollut vähimmäisajan toimimatta missään kappaleiden R540.5(a)–(c) mukaisessa roolissa. Tämä vähimmäisaika on vähintään yhtä pitkä yhtäjaksoinen aika kuin kappaleiden R540.11–R540.13 mukaisesti määritetty jäähdyttelyaika sen mukaan, missä roolissa henkilö on toiminut tällaisen osallistumisen päättymistä välittömästi edeltävänä vuotena.

540.6 A1

Esimerkiksi henkilö, joka on toiminut toimeksiannosta vastuullisena henkilönä neljän vuoden ajan ja ollut poissa siitä kolmen vuoden ajan, voi sen jälkeen toimia keskeisenä tilintarkastuspartnerina samassa tilintarkastustoimeksiannossa vain kolmen vuoden ajan (yhteensä seitsemän kertynyttä vuotta). Sen jälkeen kyseisen henkilön täytyy jäähdyttellä kappaleen R540.14 mukaisesti.

R540.7

Kappaleesta R540.5 poiketen keskeisten tilintarkastuspartnerien, joiden jatkaminen on erityisen tärkeää tilintarkastuksen laadun kannalta, saattaa olla harvoissa, tilintarkastusyhteisön määräysvallan ulkopuolella olevista ennalta arvaamattomista olosuhteista johtuvissa tapauksissa ja hallintoelin-ten suostumuksella sallittua toimia keskeisenä tilintarkastuspartnerina enintään yhden lisävuoden ajan edellyttäen, että riippumattomuutta vaarantava uhka pystytään poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle.

540.7 A1 Keskeinen tilintarkastuspartneri saa pysyä tilintarkastustiimissä kyseisessä roolissa vielä enintään yhden lisävuoden esimerkiksi olosuhteissa, joissa vaadittava rotaatio ei ole ollut ennalta arvaamattomien tapahtumien johdosta mahdollinen esimerkiksi aiotun toimeksiannosta vastuullisen henkilön vakavasta sairaudesta johtuen. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastusyhteisö keskustelee hallintoelinten kanssa syistä, joiden vuoksi suunniteltua rotaatiota ei pystytä toteuttamaan, ja siitä, tarvitaanko varotoimia mahdollisesti syntyvän uhan pienentämiseksi.

R540.8 Jos tilintarkastusasiakkaasta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, tilintarkastusyhteisön on otettava rotaation ajankohtaa määrittäessään huomioon se aika, jonka henkilö on palvellut kyseistä tilintarkastusasiakasta keskeisen tilintarkastuspartnerin ominaisuudessa, ennen kuin asiakkaasta on tullut yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Jos henkilö on palvellut tilintarkastusasiakasta keskeisen tilintarkastuspartnerin ominaisuudessa enintään viiden vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, kun asiakkaasta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, henkilö saa edelleen palvella asiakasta tässä ominaisuudessa seitsemän vuotta vähennettynä niiden vuosien määrällä, jotka hän jo on toiminut tässä tehtävässä, ennen kuin hän siirtyy pois toimeksiannosta rotaatiolla. Kappaleesta R540.5 poiketen, jos henkilö on palvellut tilintarkastusasiakasta keskeisen tilintarkastuspartnerin ominaisuudessa vähintään kuuden vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, kun asiakkaasta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, henkilö saa jatkaa tässä ominaisuudessa hallintoelinten suostumuksella vielä enintään kaksi vuotta, ennen kuin hän siirtyy pois toimeksiannosta rotaatiolla.

R540.9 Kun tilintarkastusyhteisössä on vain muutamia henkilöitä, joilla on tarvittava tietämys ja kokemus toimiakseen keskeisenä tilintarkastuspartnerina yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, keskeisten tilintarkastuspartnerien vaihtaminen toisiin rotaatiolla ei ehkä ole mahdollista. Kappaleesta R540.5 poiketen, jos riippumaton sääntely- tai valvontataho asianomaisessa maassa tai asianomaisella oikeudenkäyttöalueella on antanut vapautuksen partnerin rotaatiosta tällaisissa olosuhteissa, henkilö voi tällaisen vapautuksen mukaisesti toimia keskeisenä tilintarkastuspartnerina kauemmin kuin seitsemän vuotta. Näin on edellyttäen, että riippumaton sääntely- tai valvontataho on täsmentänyt muita vaatimuksia, joita on sovellettava, kuten kuinka pitkäksi aikaa keskeinen tilintarkastuspartneri voidaan vapauttaa rotaatiosta, tai säännöllinen riippumaton ulkopuolinen laaduntarkastus.

Muita tehtävässä toimimisaikaan liittyviä huomioita otettavia seikkoja

R540.10 Arvioitaessa uhkia, jotka aiheutuvat henkilön pitkäaikaisesta osallistumisesta tilintarkastustoimeksiantoon, tilintarkastusyhteisön on kiinnitettävä erityistä huomiota rooleihin, joissa henkilö on toiminut, ja siihen, kuinka kauan henkilö on ollut tekemisissä tilintarkastustoimeksiannon kanssa, ennen kuin hänestä tuli keskeinen tilintarkastuspartneri.

540.10 A1 Saattaa olla tilanteita, joissa tilintarkastusyhteisö tekee käsitteellistä viitekehystä soveltaessaan johtopäätöksen, ettei keskeisenä tilintarkastuspartnerina toimivan henkilön ole asianmukaista jatkaa kyseisessä roolissa, vaikka hän on toiminut keskeisenä tilintarkastuspartnerina lyhyemmän ajan kuin seitsemän vuotta.

Jäähdyttelyaika

R540.11 Jos henkilö on toiminut toimeksiannosta vastuullisena henkilönä seitsemän vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, jäähdyttelyajan on oltava viisi peräkkäistä vuotta.

R540.12 Silloin kun henkilö on nimetty vastaamaan toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta ja hän on toiminut tässä tehtävässä seitsemän vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, jäähdyttelyajan on oltava kolme peräkkäistä vuotta.

R540.13 Jos henkilö on toiminut keskeisenä tilintarkastuspartnerina muussa kuin kappaleissa R540.11 ja R540.12 tarkoitetussa ominaisuudessa, jäähdyttelyajan on oltava kaksi peräkkäistä vuotta.

Toimiminen keskeisenä tilintarkastuspartnerina eri rooleissa

R540.14 Jos henkilö on toiminut keskeisenä tilintarkastuspartnerina eri rooleissa ja ollut toimeksiannosta vastuullisena henkilönä vähintään neljän vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, jäähdyttelyajan on oltava viisi peräkkäistä vuotta.

R540.15 Ellei kappaleesta R540.16(a) muuta johdu, jos henkilö on toiminut keskeisenä tilintarkastuspartnerina eri rooleissa ja ollut toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta vastaavana henkilönä vähintään neljän vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, jäähdyttelyajan on oltava kolme peräkkäistä vuotta.

R540.16 Jos henkilö on toiminut toimeksiannosta vastuullisena henkilönä ja toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen tehtävissä yhteensä vähintään neljän vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, jäähdyttelyajan on:

- (a) oltava kappaleesta R540.15 poiketen viisi peräkkäistä vuotta, silloin kun henkilö on ollut toimeksiannosta vastuullinen henkilö vähintään kolmen vuoden ajan; tai
- (b) oltava kolme peräkkäistä vuotta, jos kyseessä on mikä tahansa muu yhdistelmä.

R540.17 Jos henkilö on toiminut keskeisenä tilintarkastuspartnerina minkä tahansa muun kuin kappaleissa R540.14–R540.16 käsitellyn yhdistelmän muodostavissa rooleissa, jäähdyttelyajan on oltava kaksi peräkkäistä vuotta.

Toimiminen aiemmassa tilintarkastusyhteisössä

R540.18 Määritettäessä kappaleen R540.5 mukaisesti, kuinka monta vuotta henkilö on ollut keskeisenä tilintarkastuspartnerina, suhteen kestoajaksi on relevanteissa tapauksissa luettava aika, jonka henkilö on ollut kyseisellä tilintarkastusasiakkaalla keskeisenä tilintarkastuspartnerina edellisessä tilintarkastusyhteisössä.

Säädöksellä tai määräyksellä annettu lyhyempi jäähdyttelyaika

R540.19 Silloin kun säädöksiä tai määräyksiä antava taho (tai tällaisen tahon valtuuttama organisaatio) on asettanut toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle lyhyemmän jäähdyttelyajan kuin viisi peräkkäistä vuotta, kappaleissa R540.11, R540.14 ja R540.16(a) määrätyn viiden peräkkäisen vuoden jäähdyttelyajan sijaan saadaan jäähdyttelyaikana käyttää tätä asetettua aikaa tai kolmea vuotta sen mukaan, kumpi niistä on pidempi, edellyttäen, ettei sovellettava tehtävässä toimimisaika ylitä seitsemää vuotta.

Toimintaa koskevat rajoitukset jäähdyttelyaikana

R540.20 Henkilö ei saa relevantin jäähdyttelyajan kuluessa:

- (a) olla tilintarkastustoimeksiannon toimeksiantotiimissä eikä tehdä sen laadunvalvontaa;
- (b) keskustella toimeksiantotiimin eikä asiakkaan kanssa tilintarkastustoimeksiantoon vaikuttavista teknisistä tai toimialakohtaisista kysymyksistä, liiketoimista tai tapahtumista (lukuun ottamatta toimeksiantotiimin kanssa käytäviä keskusteluja, jotka rajoittuvat henkilön tehtävässä toimimisaajan viimeisenä vuotena suoritettuun työhön tai tehtyihin johtopäätöksiin, silloin kun tämä on tilintarkastuksen kannalta edelleen relevanttia);
- (c) olla vastuussa sellaisten ammatillisten palvelujen johtamisesta tai koordinoimisesta, joita tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle, eikä valvoa tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön suhdetta tilintarkastusasiakkaaseen; eikä
- (d) toimia missään edellä mainitsemattomassa muussa roolissa tai tehtävässä tilintarkastusasiakkaaseen nähden, mukaan lukien sellaisten muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen, joiden seurauksena henkilö:
 - (i) on merkittäväällä tavalla tai usein yhteydessä ylemmän johdon tai hallintoelinten kanssa; tai
 - (ii) suoraan vaikuttaa tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen.

540.20 A1 Kappaleen R540.20 vaatimusten ei ole tarkoitus estää henkilöä toimimasta johtavassa tehtävässä (Senior or Managing Partner) (toimitusjohtaja tai vastaava) tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä.

LUKU 600**MUIDEN KUIN VARMENNUSPALVELUJEN TUOTTAMINEN
TILINTARKASTUSASIAKKAALLE****Johdanto**

- 600.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 600.2 Tilintarkastusyhteisöt ja samaan ketjuun kuuluvat yhteisöt saattavat tuottaa tilintarkastusasiakkailleen monenlaisia muita kuin varmennuspalveluja osaamisensa ja erityisasiantuntemuksensa mukaisesti. Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja riippumattomuutta vaarantavia uhkia.
- 600.3 Tämä luku sisältää vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi, kun tilintarkastusasiakkaille tuotetaan muita kuin varmennuspalveluja. Seuraavissa alaluvuissa esitetään erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja, kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja tilintarkastusasiakkaille, ja osoitetaan, minkä tyyppisiä uhkia saattaa syntyä sen seurauksena. Osa alaluvuista sisältää vaatimuksia, joissa nimenomaisesti kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä palveluja tietyissä olosuhteissa, koska syntyviin uhkiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- R600.4 Ennen kuin tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hyväksyy toimeksiannon muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, saattaako tällaisen palvelun tuottamisesta aiheutua riippumattomuutta vaarantava uhka.
- 600.4 A1 Tähän lukuun sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus auttavat tilintarkastusyhteisöä tämän analysoidessa tietyn tyyppisiä muita kuin varmennuspalveluja ja niihin liittyviä uhkia, joita saattaa syntyä, jos tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muita kuin varmennuspalveluja.

600.4 A2 Uudet liiketoimintakäytännöt, rahoitusmarkkinoiden kehittyminen ja tietotekniikan muutokset kuuluvat sellaisiin kehityssuuntiin, joista johtuen on mahdollonta laatia kaiken kattavaa luetteloa kaikista niistä muista kuin varmennuspalveluista, joita tilintarkastusasiakkaalle saatettaisiin tuottaa. Tämän vuoksi näihin sääntöihin ei sisälly kattavaa luetteloa kaikista muista kuin varmennuspalveluista, joita tilintarkastusasiakkaalle saatetaan tuottaa.

Uhkien arvioiminen

600.5 A1 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavasta muusta kuin varmennuspalvelusta aiheutuvien uhkien tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne, laajuus ja tarkoitus.
- se, missä määrin palvelun lopputulokseen turvaudutaan osana tilintarkastusta.
- oikeudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa palvelu tuotetaan.
- se, vaikuttaako palvelun lopputulos seikkoihin, jotka kuvastuvat tilinpäätöksessä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, ja jos vaikuttaa niin:
 - se, missä määrin palvelun lopputuloksella on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
 - subjektiivisuuden aste määritettäessä tilinpäätöksessä kuvastuvien seikkojen asianmukaisia rahamääriä ja tai niiden käsitteilyä.
- asiakkaan johdon ja työntekijöiden erityisasiantuntemuksen taso tuotettavan palvelutyyppin osalta.
- se, missä määrin asiakas osallistuu merkittävien harkintaa edellyttävien seikkojen määrittämiseen.
- sen vaikutuksen luonne ja laajuus, joka palvelulla mahdollisesti on sellaista informaatiota tuottaviin järjestelmiin, joka muodostaa merkittävän osan asiakkaan:
 - kirjanpitoaineistosta tai tilinpäätöksestä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
 - taloudellista raportointia koskevista sisäisistä kontrolleista.
- se, onko asiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Esimerkiksi muun kuin varmennuspalvelun tuottamisen tilintarkastusasiakkaalle, joka on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, saatetaan mieltää johtavan korkeamman tasoiseen uhkaan.

- 600.5 A2 Esimerkkejä lisätekijöistä, jotka ovat relevantteja arvioitaessa niiden uhkien tasoa, joita aiheutuu alaluvuissa 601–610 käsiteltävien muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta, esitetään kyseisissä alaluvuissa.

Tilinpäätökseen liittyvä olennaisuus

- 600.5 A3 Alaluvuissa 601–610 viitataan tilintarkastusasiakkaan tilinpäätökseen liittyvään olennaisuuteen. Tilintarkastukseen liittyvää olennaisuuden käsitettä käsitellään ISA 320:ssa *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, ja yleisluonteiseen tarkastukseen liittyvää olennaisuuden käsitettä käsitellään ISRE 2400:ssa (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot*. Olennaisuuden määrittämiseen liittyy ammatillisen harkinnan käyttämistä, ja siihen vaikuttavat sekä määrälliset että laadulliset tekijät. Siihen vaikuttavat myös käsitkset käyttäjien taloudellisen informaation tarpeesta.

Useat samalle tilintarkastusasiakkaalle tuotettavat muut kuin varmennuspalvelut

- 600.5 A4 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saattaa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle useita muita kuin varmennuspalveluja. Tällaisissa olosuhteissa näiden palvelujen tuottamisesta aiheutuvien uhkien yhteisvaikutuksen huomioon ottaminen on relevanttia tilintarkastusyhteisön tekemän uhkien arvioinnin kannalta.

Uhkiin vastaaminen

- 600.6 A1 Alaluvuissa 601–610 on esimerkkejä toimenpiteistä, varotoimet mukaan lukien, joiden avulla saatetaan vastata kyseisten muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta aiheutuviin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin, kun uhat eivät ole hyväksyttävällä tasolla. Nämä esimerkit eivät ole tyhjentäviä.
- 600.6 A2 Osa alaluvuista sisältää vaatimuksia, joissa nimenomaisesti kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä tuottamasta tilintarkastusasiakkaalle tiettyjä palveluja tietyissä olosuhteissa, koska syntyviin uhkiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.
- 600.6 A3 Kappaleessa 120.10 A2 on kuvaus varotoimista. Kun on kyse muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaille, varotoimet ovat tilintarkastusyhteisön toteuttamia yksittäisiä toimenpiteitä tai niiden yhdistelmiä, jotka tehokkaasti vähentävät riippumattomuutta vaarantavat uhat hyväksyttävälle tasolle. Joissakin tilanteissa, joissa uhka aiheutuu muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, varotoimia ei ehkä ole käytettävissä. Tällaisissa tilanteissa luvussa 120 esitetyn käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen edellyttää, että tilintarkastusyhteisö kieltäytyy kyseisestä muusta kuin varmennuspalvelusta tai tilintarkastustoimeksiannosta tai lopettaa sen.

Johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamista koskeva kielto

- R600.7** Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa hoitaa tilintarkastusasiakkaan johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää.
- 600.7 A1 Johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä ovat yhteisön valvonta, johtaminen ja ohjaaminen, mukaan lukien päätösten tekeminen henkilöresurssien, rahoituksen sekä teknisten, aineellisten ja aineettomien resurssien hankkimisesta, käyttämisestä ja valvonnasta.
- 600.7 A2 Muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle aiheutuu oman työn tarkastamisen ja oman intressin uhka, jos tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää palvelua tuottaessaan. Johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta aiheutuu myös läheisyyden uhka, ja siitä saattaa aiheutua asian ajamisen uhka, koska tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tulee liian läheisesti liitetyksi johdon intresseihin ja näkemyksiin.
- 600.7 A3 Sen ratkaiseminen, onko tietty toimenpide johdon vastuulle kuuluva tehtävä, riippuu olosuhteista ja edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä. Esi-merkkejä toimenpiteistä, joiden katsottaisiin olevan johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä, ovat:
- toimintaperiaatteiden ja strategisen suunnan määrääminen.
 - työntekijöiden rekrytoiminen ja erottaminen.
 - työntekijöiden ohjaaminen ja vastuun ottaminen työntekijöiden toimenpiteistä, jotka liittyvät näiden yhteisölle tekemään työhön.
 - liiketoimien hyväksyminen.
 - pankkitilien tai sijoitusten valvonta tai hallinnointi.
 - päättäminen siitä, mitkä tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön taikka muiden kolmansien osapuolten tekemistä suosituksista toteutetaan.
 - raportointi hallintoelimille johdon puolesta.
 - vastuun ottaminen:
 - tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan.
 - sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönnotosta, seurannasta tai ylläpidosta.
- 600.7 A4 Neuvojen ja suositusten antaminen tilintarkastusasiakkaan johdon auttami-
seksi tehtäviensä hoitamisessa ei ole johdon vastuulle kuuluvan tehtävän
hoitamista. (Viittaus: kappaleet R600.7–600.7 A3).

R600.8

Jotta vältettäisiin johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitaminen tuotettaessa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, tilintarkastusyhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että asiakkaan johto tekee kaikki harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset, jotka oikeasti kuuluvat johdon vastuulle. Tähän kuuluu varmistuminen siitä, että asiakkaan johto:

- (a) määrää henkilön, jolla on sopivat taidot, tiedot ja kokemus, vastamaan jatkuvasti asiakkaalle kuuluvista päätöksistä ja valvomaan palveluja. Tällainen henkilö, joka mieluiten kuuluu ylempään johtoon, ymmärtää:
 - (i) palvelujen tavoitteet, luonteen ja tulokset; ja
 - (ii) asiakkaan ja tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön velvollisuudet.

Henkilöllä ei kuitenkaan tarvitse olla palvelujen suorittamiseen tai uudelleensoorittamiseen tarvittavaa erityisasiantuntemusta.
- (b) valvoo palveluja ja arvioi tuotetun palvelun tulosten sopivuutta asiakkaan tarkoituksiin.
- (c) ottaa vastuun mahdollisista toimenpiteistä, joihin ryhdytään palvelun tuloksien perusteella.

Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle, josta myöhemmin tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö

R600.9

Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön sillä hetkellä tai aiemmin tilintarkastusasiakkaalle tuottama muu kuin varmennuspalvelu vaarantaa tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden, kun asiakkaasta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, paitsi jos:

- (a) aiempi muu kuin varmennuspalvelu on tämän luvun niiden vaatimusten mukainen, jotka koskevat muita tilintarkastusasiakkaita kuin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä;
- (b) käynnissä olevat muut kuin varmennuspalvelut, joita ei tämän luvun mukaan ole sallittua tuottaa tilintarkastusasiakkaina oleville yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, lopetetaan ennen kuin tai niin pian kuin käytännössä on mahdollista sen jälkeen, kun asiakkaasta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; ja
- (c) tilintarkastusyhteisö vastaa syntyviin uuhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

Tiettyjen lähipiiriyhteisöjen suhteen huomioon otettavia seikkoja

R600.10

Tämä luku sisältää vaatimuksia, joiden mukaan tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään hoitamasta johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä tai tuottamasta tiettyjä muista kuin varmennuspalveluja tilintarkastusasiakkaille. Näistä vaatimuksista poiketen tilintarkastusyhteisö-

sö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa hoitaa johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä tai tuottaa tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja, jotka muutoin olisivat kiellettyjä, seuraaville sen asiakkaan lähipiiriyhteisöille, jonka tilinpäätöksestä tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon:

- (a) yhteisö, jolla on välitön tai välillinen määräysvalta asiakkaassa;
- (b) yhteisö, jolla on asiakkaassa välitön taloudellinen intressi, jos kyseisellä yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta asiakkaassa ja intressi asiakkaassa on tällaisen yhteisön kannalta olennainen; tai
- (c) yhteisö, joka on asiakkaan kanssa saman määräysvallan alainen, edellyttäen, että kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:
 - (i) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei anna lausuntoa lähipiiriyhteisön tilinpäätöksestä;
 - (ii) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei hoida välittömästi eikä välillisesti sen yhteisön johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä, jonka tilinpäätöksestä tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon;
 - (iii) palvelusta ei aiheudu oman työn tarkastamisen uhkaa, koska palvelujen tuloksiin ei kohdisteta tilintarkastustoimenpiteitä; ja
 - (iv) tilintarkastusyhteisö vastaa muihin tällaisten palvelujen tuottamisesta aiheutuviin ughiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

ALALUKU 601 – LASKENTA- JA KIRJANPITOPALVELUT

Johdanto

- 601.1 Laskenta- ja kirjanpitopalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka.
- 601.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan laskenta- ja kirjanpitopalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa kielletään tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä laskenta- ja kirjanpitopalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin ughiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 601.3 A1 Laskenta- ja kirjanpitopalvelut kattavat laajan valikoiman erilaisia palveluja, kuten:

- kirjanpidon hoitaminen ja tilinpäätöksen laatiminen.
- liiketapahtumien kirjaaminen.
- palkanlaskentapalvelut.

601.3 A2 Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan. Näihin velvollisuuksiin kuuluvat:

- päättäminen tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja niiden mukaisesta kirjanpitokäsittelystä.
- liiketoimen toteutumista todentavien sähköisessä tai muussa muodossa olevien lähdedokumenttien laatiminen tai muuttaminen tai tietojen alkuun saattaminen. Esimerkkejä ovat:
 - ostotilaukset.
 - työaikaraportit.
 - asiakkaiden tilaukset.
- pääkirjanpitoventien alkuun saattaminen tai muuttaminen.
- liiketapahtumien tiliöinnin määrittäminen tai hyväksyminen.

601.3 A3 Tilintarkastusprosessissa tarvitaan tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastusasiakkaan johdon välistä dialogia, johon saattaa liittyä:

- tilinpäätösstandardien tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden sekä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten soveltamista.
- rahoitusta ja kirjanpitoa koskevien kontrollien sekä esitettävien varojen ja velkojen määrittämiseen käytettävien menetelmien asianmukaisuuden arviointia.
- ehdotuksia oikaiseviksi pääkirjanpitovienneiksi.

Näiden toimenpiteiden katsotaan olevan tavanomainen osa tilintarkastusprosessia, eikä niistä tavallisesti aiheudu uhkia, kunhan asiakas vastaa kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista koskevasta päätöksenteosta.

601.3 A4 Vastaavasti asiakas saattaa pyytää teknistä apua sellaisissa asioissa kuin tilien täsmäytysongelmien ratkaiseminen tai viranomaisraportointiin tarvittavan tiedon analysointi ja kokoaminen. Lisäksi asiakas saattaa pyytää teknisiä neuvoja laskentatoimeen liittyvissä asioissa, kuten olemassa olevan tilinpäätöksen muuttamisessa jonkin toisen tilinpäätösnormiston mukaisesti. Esimerkkejä ovat:

- konsernissa sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden noudattaminen.
- siirtyminen toiseen tilinpäätösnormistoon, kuten IFRS-standardeihin.

Tällaisista palveluista ei yleensä aiheudu uhkia edellyttäen, ettei tilintarkastusyhteisö eikä samaan ketjuun kuuluva yhteisö hoida asiakkaan johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä.

Luonteeltaan rutiininomaiset tai mekaaniset laskenta- ja kirjanpito palvelut

601.4 A1 Luonteeltaan rutiininomaiset tai mekaaniset laskenta- ja kirjanpito palvelut vaativat vain vähän tai ei lainkaan ammatillista harkintaa. Joitakin esimerkkejä näistä palveluista ovat:

- palkkalaskelmien tai -raporttien laatiminen asiakkaalta saatavien tietojen perusteella asiakkaan hyväksyttäväksi ja maksettavaksi.
- sellaisten toistuvien liiketapahtumien kirjaaminen, joiden rahamäärät ovat helposti todettavissa lähdedokumenteista tai tapahtumien alkuun saattamiseen liittyvistä tiedoista, esimerkiksi sähkö- tai vesilasku, jonka asianmukainen tiliöinti on asiakkaan määräämä tai hyväksymä.
- käyttömaisyshyödykkeiden poistojen laskenta, kun asiakas määrää tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja tekee arviot taloudellisesta vaikutusajasta ja jäännösarvoista.
- asiakkaan tiliöimien tapahtumien vieminen pääkirjanpitoon.
- asiakkaan hyväksymien vientien kirjaaminen alustavaan tilikohtaiseen tuloslaskelmaan ja taseeseen.
- tilinpäätöksen laatiminen asiakkaan hyväksymän alustavan tilikohtaisen tuloslaskelman ja taseen tietojen pohjalta sekä liitetietojen laatiminen asiakkaan hyväksymän aineiston perusteella.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R601.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, laskenta- ja kirjanpito palveluja, mukaan lukien laatia tilinpäätöstä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, eikä tuottaa tilinpäätöksen perustana olevaa taloudellista informaatiota, paitsi jos:

- (a) palvelut ovat luonteeltaan rutiininomaisia tai mekaanisia; ja
- (b) tilintarkastusyhteisö vastaa mahdollisiin tällaisten palvelujen tuottamisesta syntyviin uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

601.5 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaiseen oman intressin uhkaan vastaamiseksi, joka syntyy tuotettaessa tilintarkastusasiakkaalle luonteeltaan rutiininomaisia tai mekaanisia laskenta- ja kirjanpito palveluja, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai tuotetun palvelun.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R601.6 Ellei kappaleesta R601.7 muuta johdu, tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle laskenta- ja kirjanpito palveluja, ei myöskään laatia tilinpäätöstä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, eikä tuottaa tilinpäätöksen perustana olevaa taloudellista informaatiota.

R601.7 Kappaleesta R601.6 poiketen tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa tuottaa luonteeltaan rutiininomaisia tai mekaanisia laskenta- tai kirjanpito palveluja tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön divisioonille tai lähipiiriyhteisöille, jos palveluja tuottavat henkilöt eivät ole tilintarkastustiimin jäseniä ja:

- (a) divisioonat tai lähipiiriyhteisöt, joille palvelua tuotetaan, ovat yhdessä tarkasteltuina epäolennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon; tai
- (b) palvelut koskevat seikkoja, jotka ovat yhdessä tarkasteltuina epäolennaisia kyseisen divisioonan tai lähipiiriyhteisön tilinpäätöksen kannalta.

ALALUKU 602 – HALLINNOLLISET PALVELUT

Johdanto

602.1 Hallinnollisten palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle ei tavallisesti aiheudu uhkaa.

602.2 Tähän alalukuun sisältyvän erityisen soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tuotetaan hallinnollisia palveluja.

Soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

602.3 A1 Hallinnollisiin palveluihin kuuluu asiakkaiden avustamista näiden rutiininomaisissa tai mekaanisissa tehtävissä tavanomaisessa liiketoiminnassa. Tällaiset palvelut edellyttävät vain vähän tai ei lainkaan ammatillista harkintaa ja ovat toimistotyön luonteisia.

602.3 A2 Esimerkkejä hallinnollisista palveluista ovat:

- tekstinkäsittelypalvelut.
- hallinnollisten tai lakiin perustuvien lomakkeiden täyttäminen asiakkaan hyväksyttäväksi.

- tällaisten lomakkeiden toimittaminen vastaanottajalle asiakkaan antamien ohjeiden mukaisesti.
- lakiin perustuvien tietojen toimittamispäivien seuraaminen ja niistä tiedottaminen tilintarkastusasiakkaalle.

ALALUKU 603 – ARVONMÄÄRITYSPALVELUT

Johdanto

- 603.1 Arvonmäärityspalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.
- 603.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan arvonmäärityspalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä arvonmäärityspalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin uhkiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 603.3 A1 Arvonmääritykseen kuuluu tulevaa kehitystä koskevien oletusten tekemistä, asianmukaisten menetelmien ja tekniikkojen soveltamista sekä näitä molempia yhdessä tietyn arvon tai arvojen vaihtelualueen määrittämiseksi omaisuuserälle, velalle tai koko liiketoiminnalle.
- 603.3 A2 Jos tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä pyydetään tekemään arvonmääritys tilintarkastusasiakkaan avustamiseksi verotukseen liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämiseksi tai verosuunnittelua varten eikä arvonmäärityksen tuloksilla ole välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen, sovelletaan tällaisiin palveluihin liittyvää kappaleisiin 604.9 A1–604.9 A5 sisältyvää soveltamisohjeistusta.
- 603.3 A3 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista arvonmäärityspalveluista aiheutuvan oman intressin tai asian ajamisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- arvonmääritysraportin käyttö ja tarkoitus.
 - se, tuleeko arvonmääritysraportista julkinen.
 - se, missä määrin asiakas osallistuu arvonmääritysmetodologiasta päättämiseen ja sen hyväksymiseen sekä muihin merkittäviin harkinnanvaraisiin seikkoihin.

- erään liittyvä subjektiivisuuden aste, jos kyseessä on arvonmääritys, jossa käytetään standardoituja tai yleisesti tunnettuja metodologioita.
- se, onko arvonmäärityksellä olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- arvonmääritykseen liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laajuus ja selkeys.
- se, missä määrin ollaan riippuvaisia tulevaisuuden tapahtumista, jotka ovat sen luonteisia, että ne saattavat aiheuttaa merkittävää volatiliiteettiä kyseessä oleviin lukuihin.

603.3 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai tuotetun palvelun, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R603.4 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa arvonmäärityspalvelua tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, jos:

- (a) arvonmääritykseen sisältyy merkittävästi subjektiivisuutta; ja
- (b) arvonmäärityksellä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

603.4 A1 Tiettyihin arvonmäärityksiin ei liity merkittävästi subjektiivisuutta. Näin on todennäköisesti, kun taustaoletuksista on joko määrätty säädöksessä tai määräyksessä tai ne ovat yleisesti hyväksytyjä ja kun käytettävät tekniikat ja metodologiat perustuvat yleisesti hyväksytyihin standardeihin tai niistä on määrätty säädöksessä tai määräyksessä. Tällaisissa olosuhteissa kahden tai useamman osapuolen tekemien arvonmääritysten tulokset eivät todennäköisesti poikkeaisi olennaisesti toisistaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R603.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa arvonmäärityspalvelua tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittäväälle yhteisölle, jos arvonmäärityspalvelulla olisi erikseen tai yhdessä tarkasteltuna olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

ALALUKU 604 – VEROPALVELUT

Johdanto

- 604.1 Veropalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.
- 604.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan veropalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä veropalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin ughiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 604.3 A1 Veropalvelut kattavat laajan valikoiman erilaisia palveluja, joihin kuuluu sellaisia toimenpiteitä kuin:
- veroilmoituksen laatiminen.
 - verolaskelmat kirjanpitoventejä varten.
 - verosuunnittelupalvelut ja muut veroneuvontapalvelut.
 - arvonmäärittämiä sisältävät veropalvelut.
 - avustaminen veroihin liittyvien erimielisyyksien ratkaisemisessa.
- Vaikka kutakin yllä lueteltua veropalvelutyyppeä käsitellään tässä alaluvussa erillisen otsikon alla, veropalveluihin liittyvät toimenpiteet ovat käytännössä usein yhteydessä toisiinsa.
- 604.3 A2 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavasta veropalvelusta aiheutuvien uhkien tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- toimeksiannon erityiset piirteet.
 - asiakkaan henkilökunnan veroasiantuntemuksen taso.
 - järjestelmä, jonka avulla veroviranomaiset arvioivat ja hallinnoivat kyseistä veroa, sekä tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön rooli tässä prosessissa.
 - relevantin verosäännösten monimutkaisuus ja sen soveltamisessa tarvittavan harkinnan aste.

Veroilmoituksen laatiminen*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

604.4 A1 Veroilmoituksen laatimispalvelun tuottamisesta ei tavallisesti aiheudu uhkaa.

604.4 A2 Veroilmoituksen laatimispalveluihin kuuluu:

- asiakkaiden avustamista verotukseen liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämässä luonnostelemalla ja kokoamalla informaatiota, maksettavan veron määrä mukaan lukien (tavallisesti standardimuotoisia lomakkeita käyttäen), joka on toimitettava asiaankuuluville veroviranomaisille.
- neuvontaa, joka koskee aiemmin toteutuneiden liiketapahtumien käsitteilyä veroilmoituksessa, sekä vastaamista veroviranomaisten lisätieto- ja -analyysipyynnöihin tilintarkastusasiakkaan puolesta (esimerkiksi valitua lähestymistapaa koskevien selvitysten ja teknisen tuen antaminen).

604.4 A3 Veroilmoituksen laatimispalvelut perustuvat tavallisesti menneyttä aikaa koskevaan informaatioon, ja niihin kuuluu pääasiassa tällaisen menneyttä aikaa koskevan informaation analysointia ja esittämistä voimassa olevien verosäädösten mukaisesti, ennakkotapaukset ja vakiintunut käytäntö huomioon ottaen. Lisäksi veroilmoituksiin kohdistuu veroviranomaisten asianmukaiseksi katsoma läpikäynti- tai hyväksyntäprosessi.

Verolaskelmat kirjanpitovalvontajien varten*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

604.5 A1 Kauden verotettavaan tuloon perustuvia verovelkoja ja laskennallisia verovelkoja (tai -saamisia) koskevien laskelmien laatiminen tilintarkastusasiakkaalle sellaisia kirjanpitovalvontajien varten, jotka tilintarkastusyhteisö myöhemmin tilintarkastaa, aiheuttaa oman työn tarkastamisen uhan.

604.5 A2 Arvioitaessa sen uhan tasoa, joka aiheutuu tällaisten laskelmien laatimisesta tilintarkastusasiakkaalle, relevantti tekijä on kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi se, saattaako laskelmalla olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

604.5 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaavia varotoimia, kun tilintarkastusasiakas ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritettua palvelua.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

- R604.6** Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa laatia kauden verotettavaan tuloon perustuvia verovelkoja ja laskennallisia verovelkoja (tai -saamisia) koskevia laskelmia sellaisia kirjanpitovientejä varten, jotka ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- 604.6 A1 Kappaleen 604.5 A3 mukaiset esimerkit toimenpiteistä, jotka saattavat olla oman työn tarkastamisen uhkiin vastaavia varotoimia, ovat sovellettavissa myös laadittaessa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle kauden verotettavaan tuloon perustuvia verovelkoja ja laskennallisia verovelkoja (tai -saamisia) koskevia laskelmia, jotka ovat epäolennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Verosuunnittelupalvelut ja muut veroneuvontapalvelut

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 604.7 A1 Verosuunnittelupalvelujen ja muiden veroneuvontapalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.
- 604.7 A2 Verosuunnittelupalveluihin tai muihin veroneuvontapalveluihin kuuluu laaja valikoima erilaisia palveluja, kuten asiakkaan neuvomista toiminnan organisoimisessa verotehokkaalla tavalla tai neuvontaa uuden verosäädöksen tai -määräyksen soveltamisessa.
- 604.7 A3 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista verosuunnittelupalveluista ja muista veroneuvontapalveluista aiheutuvan oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhan tasoa relevantteja tekijöitä, ovat kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi esimerkiksi:

- subjektiivisuuden aste ratkaistaessa veroneuvonnan tulosten asianmukaista käsittelyä tilinpäätöksessä.
- se, onko verotuskäsittelyn tukena kyseisestä asiasta annettu ennakkopäätös tai onko veroviranomainen muutoin selvittänyt asian ennen tilinpäätöksen laatimista.

Esimerkiksi ovatko verosuunnittelupalvelujen ja muiden veroneuvontapalvelujen tuloksena annetut neuvot:

- veroviranomaisen päätöksen tai toisen ennakkotapauksen selkeästi tukemia.
- vakiintuneen käytännön mukaisia.
- sellaisen verolainsäädäntöön pohjautuvan perusteen mukaisia, joka todennäköisesti pitää.

- se, missä määrin veroneuvonnan lopputuloksella on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- se, riippuko veroneuvonnan tehokkuus kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä ja onko epäilyjä siitä, onko kirjanpitokäsittely tai esittämistapa relevantin tilinpäätösnormiston mukaan asianmukainen.

604.7 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritettua palvelua, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.
- etukäteisen päätöksen hankkiminen veroviranomaisilta saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.

Kun veroneuvonnan tehokkuus riippuu tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä

R604.8 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle verosuunnittelupalveluita eikä muita veroneuvontapalveluja, kun veroneuvonnan tehokkuus riippuu tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä ja:

- (a) tilintarkastustiimillä on perusteltu epäily siitä, onko asiaan liittyvä kirjanpitokäsittely tai esittämistapa relevantin tilinpäätösnormiston mukaan asianmukainen; ja
- (b) veroneuvonnan lopputuloksella tai seurauksilla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Arvonmäärityksiä sisältävät veropalvelut

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

604.9 A1 Verotukseen liittyvien arvonmäärityspalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.

604.9 A2 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saattaa suorittaa arvonmäärityksen pelkästään verotusta varten, jolloin arvonmäärityksellä ei ole välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen (ts. tilinpäätökseen vaikuttavat vain veroihin liittyvät kirjanpitoviennit). Tästä ei tavallisesti aiheudu uhkia, jos vaikutus tilinpäätökseen on epäolennainen tai jos arvonmäärityksen käy läpi ulkopuolinen taho kuten veroviranomainen tai vastaavanlainen sääntelyviranomainen.

- 604.9 A3 Jos verotusta varten tehtävä arvonmääritys ei ole ulkopuolisen läpikäynnin kohteena ja sen vaikutus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, seuraavat tekijät ovat kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi relevantteja arvioitaessa näistä tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista palveluista aiheutuvien oman työn tarkastamisen ja asian ajamisen uhan tasoa:
- se, missä määrin arvonmääritysmetodologian tukena on verosäädös tai -määräys, toinen ennakkotapaus tai vakiintunut käytäntö.
 - arvonmääritykseen sisältyvän subjektiivisuuden aste.
 - taustatietojen luotettavuus ja laajuus.
- 604.9 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritetun palvelun, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.
 - etukäteisen päätöksen hankkiminen veroviranomaisilta saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
- 604.9 A5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saattaa myös tehdä arvonmäärityksen avustukseen tilintarkastusasiakasta verotukseen liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämässä tai verosuunnittelua varten, jolloin arvonmäärityksen tuloksella on välitön vaikutus tilinpäätökseen. Tällaisissa tilanteissa sovelletaan alalukuun 603 sisältyviä, arvonmäärityspalveluja koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

Avustaminen veroihin liittyvien erimielisyyksien ratkaisemisessa

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 604.10 A1 Tilintarkastusasiakkaan avustaminen veroihin liittyvien erimielisyyksien ratkaisemisessa saattaa aiheuttaa oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhan.
- 604.10 A2 Veroihin liittyvä erimielisyys saattaa päätyä tilanteeseen, jolloin veroviranomaiset ovat ilmoittaneet tilintarkastusasiakkaalle, että tämän tiettyä asiaa koskevat argumentit on hylätty ja joko veronviranomainen tai asiakas on viemässä asian virallisesti ratkaistavaksi esimerkiksi oikeudessa tai tuomioistuimessa.
- 604.10 A3 Arvioitaessa sen oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhan tasoa, joka aiheutuu tilintarkastusasiakkaan avustamisesta veroihin liittyvien erimielisyyksien ratkaisemisessa, relevantteja tekijöitä ovat kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi esimerkiksi:

- johdon rooli erimielisyyttä ratkaistaessa.
- se, missä määrin erimielisyyden lopputuloksella on olennaista vaikutusta tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- se, ovatko annetut neuvot veroihin liittyvän erimielisyyden aiheena.
- se, missä määrin kyseisen seikan tukena on verosäädös tai -määräys, toinen ennakkotapaus tai vakiintunut käytäntö.
- se, onko asian käsittely julkinen.

604.10 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritettua palvelua, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.

Verotukseen liittyvien erimielisyyksien ratkaiseminen, johon kuuluu toimimista asian ajajana

R604.11 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle veropalveluja, joihin kuuluu avustamista veroihin liittyvän erimielisyyden ratkaisemisessa, jos:

- palveluihin kuuluu toimiminen tilintarkastusasiakkaan asian ajajana julkisessa oikeudessa tai tuomioistuimessa veroihin liittyvää erimielisyyttä ratkaistaessa; ja
- asiaan liittyvät rahamäärät ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

604.11 A1 Kappaleessa R604.11 ei kielletä tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä toimimasta edelleen neuvonantajan roolissa julkisessa oikeudessa tai tuomioistuimessa käsiteltävän asian suhteen, esimerkiksi:

- vastaamista yksilöityihin tietopyyntöihin.
- antamasta suoritettua työtä koskevia selvityksiä tai todistajanlausuntoja.
- avustamasta asiakasta asiaan liittyvien verokysymysten analysoimisessa.

604.11 A2 Se, mitä tarkoitetaan ”julkisella oikeudella tai tuomioistuimella” riippuu siitä, kuinka verotukseen liittyvät oikeuskäsittelyt toteutetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella.

ALALUKU 605 – SISÄISEN TARKASTUKSEN PALVELUT

Johdanto

- 605.1 Sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka.
- 605.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan sisäisen tarkastuksen palveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan kettuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä sisäisen tarkastuksen palveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin ughiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 605.3 A1 Sisäisen tarkastuksen palveluihin kuuluu tilintarkastusasiakkaan avustamisesta sen sisäisen tarkastuksen toimintojen suorittamisessa. Sisäisen tarkastuksen toimintoihin voi kuulua seuraavaa:
- sisäisen valvonnan seuranta – kontrollien tarkastelu, niiden toiminnan seuranta ja niitä koskevien parannussuosituksen tekeminen.
 - taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tutkiminen:
 - niiden keinojen tarkasteleminen, joita käytetään taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tunnistamisessa, mittaamisessa, luokittelemisessa ja raportoisessa.
 - yksittäisiin eriin kohdistuvat erityiset tiedustelut, mukaan lukien liiketapahtumien, saldojen ja menettelytapojen yksityiskohmainen tarkastus.
 - yhteisön toimintojen, mukaan lukien muut kuin taloudelliset toiminnot, taloudellisuuden, tehokkuuden ja toimivuuden tarkasteleminen.
 - seuraavien noudattamisen tarkasteleminen:
 - säädökset, määräykset ja muut ulkoiset vaatimukset.
 - johdon asettamat toimintaperiaatteet, ohjeet ja muut sisäiset vaatimukset.
- 605.3 A2 Sisäisen tarkastuksen toimintojen laajuus ja tavoitteet vaihtelevat suuresti ja riippuvat yhteisön koosta ja rakenteesta sekä johdon ja hallintoelinten vaatimuksista.

R605.4

Tuottaessaan tilintarkastusasiakkaalle sisäisen tarkastuksen palvelua tilintarkastusyhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että:

- (a) asiakas osoittaa mieluiten ylempään johtoon kuuluvan asianmukaisen ja pätevän henkilön:
 - (i) vastaamaan jatkuvasti sisäisen tarkastuksen toiminnoista; ja
 - (ii) ottamaan vastuun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöön-otosta, seurannasta ja ylläpidosta.
- (b) asiakkaan johto tai hallintoelimet läpikäyvät ja arvioivat ja hyväksyvät sisäisen tarkastuksen palvelujen laajuuden, riskin ja toistuvuuden;
- (c) asiakkaan johto arvioi sisäisen tarkastuksen palvelujen riittävyuden sekä palvelujen suorittamisen tuloksena tehtävät havainnot;
- (d) asiakkaan johto arvioi ja ratkaisee, mitkä sisäisen tarkastuksen palvelujen tuloksena annettavista suosituksista toteutetaan, ja johtaa niiden toteuttamisprosessia; ja
- (e) asiakkaan johto raportoi hallintoelimille merkittävistä havainnosta ja suosituksista, jotka annetaan sisäisen tarkastuksen palvelujen tuloksena.

605.4 A1

Kappaleessa R600.7 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Se, että suoritetaan merkittävä osa asiakkaan sisäisen tarkastuksen toiminnoista, lisää mahdollisuutta, että sisäisen tarkastuksen palveluja tuottavat tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön työntekijät hoitavat johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää.

605.4 A2

Esimerkkejä sisäisen tarkastuksen palveluista, joihin liittyy johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamista, ovat:

- sisäisen tarkastuksen toimintaperiaatteiden tai strategisen suunnan määrittäminen.
- yhteisön sisäisen tarkastuksen henkilöstön ohjaaminen ja vastuun ottaminen näiden toimista.
- päättäminen siitä, mitkä sisäisen tarkastuksen toimintojen tuloksena annettavista suosituksista toteutetaan.
- raportointi sisäisen tarkastuksen toimintojen tuloksista hallintoelimille johdon puolesta.
- sellaisten toimenpiteiden suorittaminen, jotka muodostavat osan sisäistä valvontaa, kuten tietoihin pääsyä koskevien henkilöstön käyttöoikeuksien muutosten läpikäynti ja hyväksyminen.
- vastuun ottaminen sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöön-otosta, seurannasta tai ylläpidosta.

- ulkoistettujen sisäisen tarkastuksen palvelujen suorittaminen kattaa kaikki sisäisen tarkastuksen tehtävät tai huomattavan osan niistä, silloin kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö vastaa sisäisen tarkastuksen työn laajuuden määrittämisestä ja saattaa vastata yhdestä tai useammasta edellä mainitusta seikasta.

605.4 A3 Kun tilintarkastusyhteisö käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastustoimeksiannossa, ISA-standardien mukaan on suoritettava toimenpiteitä tämän työn soveltuvuuden arvioimiseksi. Vastaavasti kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hyväksyy toimeksiannon sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, näiden palvelujen tuloksia saatetaan käyttää tilintarkastusta suoritettaessa. Tästä aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka, koska on mahdollista, että tilintarkastustiimi käyttää sisäisen tarkastuksen palvelun tuloksia tilintarkastustoimeksiannon tarkoituksiin, ilman että:

- (a) kyseiset tulokset arvioidaan asianmukaisesti; tai
- (b) noudatetaan saman tasoista ammatillista skeptisyyttä kuin noudatetaan silloin, kun sisäisen tarkastuksen työtä suorittavat tilintarkastusyhteisön ulkopuoliset henkilöt.

605.4 A4 Tällaisen oman työn tarkastamisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- asiaan liittyvien tilinpäätökseen sisältyvien kyseisten rahamäärien olennaisuus.
- tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä koskevien kannanottojen virheellisyden riski.
- se, missä määrin tilintarkastustiimi luottaa sisäisen tarkastuksen palvelua tuottaessa tehtyyn työhön, mukaan lukien siihen luottaminen ulkoista tilintarkastusta suoritettaessa.

605.4 A5 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R605.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa sisäisen tarkastuksen palvelua tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, jos palvelut koskevat:

- (a) merkittävää osaa taloudellista raportointia koskevista sisäisistä kontrolloista;
- (b) laskentajärjestelmiä, joiden tuottama tieto on yksin tai yhdessä tarkasteltuna olennainen asiakkaan kirjanpitoaineiston kannalta tai sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon; tai

- (c) lukuja tai esitettäviä tietoja, jotka yksin tai yhdessä ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

ALALUKU 606 – IT-JÄRJESTELMÄPALVELUT

Johdanto

- 606.1 Tietoteknisten (IT) järjestelmäpalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka.
- 606.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan IT-järjestelmäpalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä IT-järjestelmäpalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin uhkiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 606.3 A1 IT-järjestelmiin liittyvät palvelut sisältävät laitteistojen tai ohjelmistojen suunnittelua tai implementointia. IT-järjestelmät saattavat:
- yhdistellä lähdetietoa;
 - muodostaa osan taloudellista raportointia koskevasta sisäisestä valvonnasta; tai
 - tuottaa informaatiota, joka vaikuttaa kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, siinä esitettävät tiedot mukaan lukien

IT-järjestelmiin saattaa kuitenkin liittyä myös seikkoja, joilla ei ole yhteyttä tilintarkastusasiakkaan kirjanpitoaineistoon taikka taloudellista raportointia tai tilinpäätöstä koskevaan sisäiseen valvontaan.

- 606.3 A2 Kappaleessa R600.7 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Seuraavien IT-järjestelmäpalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle ei tavallisesti aiheudu uhkaa, kunhan tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön henkilöstö ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää:
- taloudellista raportointia koskevaan sisäiseen valvontaan liittymättömien tietojärjestelmien suunnitteleminen tai implementointi;
 - sellaisten tietojärjestelmien suunnitteleminen ja implementointi, joiden tuottama informaatio ei muodosta merkittävää osaa kirjanpitoaineistosta tai tilinpäätöksestä;

- (c) laskentatoimen hoitamiseen ja taloudellisen informaation raportoimiseen käytettävän valmiina pakettina hankitun ohjelmiston implementointi, jos tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei ole kehittänyt kyseistä järjestelmää eikä asiakkaan tarpeiden täyttämiseksi tarvittava räätälöinti ole merkittävää; ja
- (d) toisen palveluntuottajan tai asiakkaan itsensä suunnitteleman, implementoiman tai käyttämän IT-järjestelmän arvioiminen ja sitä koskevien suositusten antaminen.

R606.4 Tuottaessaan IT-järjestelmäpalvelua tilintarkastusasiakkaalle tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että:

- (a) asiakas hyväksyy vastuunsa sisäisen valvonnan järjestelmän luomisesta ja seurannasta;
- (b) asiakas osoittaa mieluiten ylempään johtoon kuuluvan pätevän henkilön vastaamaan kaikista johdon vastuulle kuuluvista päätöksistä, jotka koskevat laitteistojen tai ohjelmistojen suunnittelua ja implementointia;
- (c) asiakas tekee kaikki suunnittelu- ja implementointiprosessia koskevat johdon vastuulle kuuluvat päätökset;
- (d) asiakas arvioi järjestelmän suunnittelun ja implementoinnin asianmukaisuuden ja tulokset; ja
- (e) asiakas vastaa järjestelmän (laitteistojen tai ohjelmistojen) käyttämisestä sekä järjestelmän käyttämisestä tai tuottamasta tiedosta.

606.4 A1 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista IT-järjestelmäpalveluista aiheutuvan oman työn tarkastamisen uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne.
- IT-järjestelmien luonne ja se, missä määrin ne vaikuttavat tai ovat yhteydessä asiakkaan kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen.
- se, missä määrin kyseisiin IT-järjestelmiin luotetaan osana tilintarkastusta.

606.4 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R606.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle IT-järjestelmäpalveluja, jos palveluihin kuuluu sellaisten tietojärjestelmien suunnittelua tai implementointia, jotka:

- (a) muodostavat merkittävän osan taloudellista raportointia koskevasta sisäisestä valvonnasta; tai
- (b) tuottavat informaatiota, joka on merkittävää asiakkaan kirjanpitoaineiston kannalta tai sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

ALALUKU 607 – OIKEUDENKÄYNTIIN LIITTYVÄT TUKIPALVELUT

Johdanto

- 607.1 Tiettyjen oikeudenkäyntiin liittyvien tukipalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.
- 607.2 Tähän alalukuun sisältyvän erityisen soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viittekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan oikeudenkäyntiin liittyviä tukipalveluja.

Soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 607.3 A1 Oikeudenkäyntiin liittyviin tukipalveluihin voi liittyä sellaisia toimenpiteitä kuin:
- avustaminen asiakirjojen hallinnassa ja tietojen haussa.
 - toimiminen todistajana, mukaan lukien toimiminen asiantuntijatodistajana.
 - laskelmien tekeminen arvioituista korvauksista tai muista summista, jotka saattavat tulla saataviksi tai maksettaviksi oikeudenkäynnin tai muun oikeudellisen kiistan seurauksena.
- 607.3 A2 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista oikeudenkäyntiin liittyvistä tukipalveluista aiheutuvan oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- säädöksiin ja määräyksiin liittyvä ympäristö, jossa palvelua tuotetaan, esimerkiksi onko asiantuntijatodistaja oikeusistuimen valitsema ja nimittäjä.
 - palvelun luonne ja ominaispiirteet.
 - se, missä määrin oikeudenkäyntiin liittyvän tukipalvelun lopputuloksella on olennaista vaikutusta tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

- 607.3 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimiin kuulumattoman ammattilaisen käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- 607.3 A4 Jos tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle oikeudenkäyntiin liittyvää tukipalvelua ja tähän palveluun kuuluu sellaisten korvausten tai muiden rahamäärien arvioimista, jotka vaikuttavat siihen tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, sovelletaan alalukuun 603 sisältyviä arvonmäärittämispalvelua koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

ALALUKU 608 – LAKIPALVELUT

Johdanto

- 608.1 Lakipalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.
- 608.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan lakipalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä lakipalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin uhkiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 608.3 A1 Lakipalvelut määritellään palveluiksi, joita tuottavalta henkilöltä vaaditaan, että joko:
- hänellä on lakimiehenä toimimiseksi edellytettävä oikeustieteellinen koulutus; tai
 - hänellä on oikeus toimia sen maan tai oikeudenkäyttöalueen tuomioistuimessa, jossa palveluja tuotetaan.

Toimiminen neuvonantajan roolissa

- 608.4 A1 Oikeudellisiin neuvontapalveluihin saattaa maasta tai oikeudenkäyttöalueesta riippuen kuulua laaja ja monipuolinen joukko tilintarkastusasiakkaille tarjottavia sekä yhteisö- että kauppaoikeuteen kuuluvia palveluja, kuten:
- sopimusoikeudellinen tuki.
 - tilintarkastusasiakkaan tukeminen liiketoimen toteuttamisessa.
 - yhdistymiset ja yrityskaupat.

- asiakkaan oman lakiasianosaston tukeminen ja avustaminen.
- oikeudellinen due diligence ja uudelleenjärjestelyt.

608.4 A2 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista oikeudellisista neuvonpalveluista aiheutuvan oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- yksittäisen seikan olennaisuus suhteessa asiakkaan tilinpäätökseen.
- oikeudellisen seikan monimutkaisuus ja palvelun tuottamisessa tarvittavan harkinnan aste.

608.4 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritettun palvelun, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.

Toimiminen asiakkaan lakiasioista vastaavana henkilönä

R608.5 Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri tai työntekijä ei saa toimia tilintarkastusasiakkaan lakiasioista vastaavana henkilönä.

608.5 A1 Lakiasioista vastaava henkilö kuuluu yleensä ylempään johtoon ja vastaa laajasti yhtiön lakiasioista.

Toimiminen asian ajamisen luonteisessa roolissa

R608.6 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa toimia tilintarkastusasiakkaalla asian ajamisen luonteisessa roolissa erimielisyyden ratkaisemisessa tai oikeudenkäynnissä, kun kyseessä olevat rahamäärät ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

608.6 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaamiseksi, joka syntyy toimittaessa asian ajamisen luonteisessa roolissa tilintarkastusasiakkaalla, kun kyseessä olevat rahamäärät eivät ole olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai tuotettun palvelun.

ALALUKU 609 – REKRYTOINTIPALVELUT

Johdanto

- 609.1 Rekrytointipalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.
- 609.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan rekrytointipalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkaille tiettyjä rekrytointipalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin ughiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 609.3 A1 Rekrytointipalveluihin saattaa kuulua sellaisia toimenpiteitä kuin:
- toimenkuvan muodostaminen.
 - mahdollisten ehdokkaiden tunnistamiseen ja valitsemiseen käytettävän prosessin kehittäminen.
 - ehdokkaiden hakeminen tai etsiminen.
 - mahdollisten ehdokkaiden seulominen tehtävää varten:
 - tarkastelemalla hakijoiden ammatillista pätevyyttä ja osaamista ja määrittämällä heidän soveltuvuutensa tehtävään.
 - selvittämällä ehdolla olevien henkilöiden taustoja.
 - haastatteleamalla sopivia ehdokkaita ja antamalla ehdokkaiden pätevyyttä koskevia neuvoja.
 - työsuhteen ehtojen määrittäminen ja neuvottelemine yksityiskohdista, kuten palkasta, työajasta ja muusta kompensatiosta.
- 609.3 A2 Kappaleessa R600.7 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Seuraavien palvelujen tuottamisesta ei tavallisesti aiheudu uhkaa, kunhan tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön henkilöstö ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää:
- useamman hakijan ammatillisten pätevyyden ja osaamisen tarkasteleminen ja neuvojen antaminen heidän soveltuvuudestaan tehtävään.
 - ehdokkaiden haastatteleminen ja sellaisten neuvojen antaminen, jotka koskevat ehdokkaiden pätevyyttä kirjanpito-, hallinto- tai valvontatehtäviin.

R609.4 Tuottaessaan rekryointipalvelua tilintarkastusasiakkaalle tilintarkastusyhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että:

- (a) asiakas osoittaa mieluiten ylempään johtoon kuuluvan pätevän henkilön vastaamaan kaikista johdon vastuulle kuuluvista päätöksistä, jotka koskevat ehdokkaan valitsemista tehtävään; ja
- (b) asiakas tekee kaikki palkkaamisprosessia koskevat johdon vastuulle kuuluvat päätökset; kuten
 - mahdollisten ehdokkaiden määrittäminen ja sopivien ehdokkaiden valitseminen tehtävään.
 - työsuhteen ehtojen määrittäminen ja neuvottelemine yksityiskohdista, kuten palkasta, työajasta ja muusta kompensatiosta.

609.5 A1 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista rekryointipalveluista aiheutuvan oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- se, minkä luonteista avustamista pyydetään.
- rekrytoitavan henkilön rooli.
- mahdolliset eturistiriidat tai suhteet, joita saattaa esiintyä ehdokkaiden ja neuvontaa antavan tai palvelua tuottavan tilintarkastusyhteisön välillä.

609.5 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman työn tarkastamisen, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Kielletyt rekryointipalvelut

R609.6 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle rekryointipalveluja, se ei saa toimia neuvottelijana asiakkaan puolesta.

R609.7 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle rekryointipalvelua, jos palvelu koskee:

- (a) ehdokkaiden hakemista tai etsimistä; tai
- (b) ehdolla olevien henkilöiden taustojen selvittämistä.

seuraavia tehtäviä varten:

- (i) yhteisön hallituksen jäsen tai sen ylin johto; tai
- (ii) ylempään johtoon kuuluva henkilö sellaisessa asemassa, että hän pysyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa asiakkaan kirjanpidon hoitamiseen tai sen tilinpäätöksen laatimiseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

ALALUKU 610 – YRITYSJÄRJESTELYPALVELUT

Johdanto

- 610.1 Yritysjärjestelypalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka.
- 610.2 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–R600.10 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan yritysjärjestelypalveluja. Tämä alaluku sisältää vaatimuksia, joissa tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä kielletään tuottamasta tilintarkastusasiakkailla tiettyjä yritysjärjestelypalveluja joissakin olosuhteissa, koska syntyviin uhkiin ei ole mahdollista vastata varotoimia käyttämällä.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 610.3 A1 Esimerkkejä yritysjärjestelypalveluista, joista saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhka, ovat:
- tilintarkastusasiakkaan avustaminen yritysstrategioiden kehittämisessä.
 - mahdollisten hankittavien kohteiden tunnistaminen tilintarkastusasiakasta varten.
 - yritysmyyntejä koskeva neuvonta.
 - avustaminen rahoituksen hankkimiseen liittyvissä liiketoimissa.
 - yritysrakennetta koskeva neuvonta.
 - neuvonta sellaisen yritysjärjestelytapahtuman rakentamisessa tai sellaisessa rahoitusjärjestelyssä, jolla on välitön vaikutus siinä tilinpäätöksessä esitettäviin rahamääriin, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- 610.3 A2 Arvioitaessa tällaisten tilintarkastusasiakkaalle tuotettavasta yritysjärjestelypalvelusta aiheutuvien uhkien tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- subjektiivisuuden aste ratkaistaessa, mikä on yritysjärjestelyjä koskevan neuvonnan lopputuloksen tai seurausten asianmukainen käsitteilytapa tilinpäätöksessä.
 - se, missä määrin:
 - yritysjärjestelyjä koskevan neuvonnan lopputulos vaikuttaa välittömästi tilinpäätöksessä esitettäviin rahamääriin.
 - rahamäärät ovat olennaisia tilinpäätöksen kannalta.

- se, riippuko yritysjärjestelyä koskevan neuvonnan tehokkuus tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä ja onko epäilyjä siitä, onko asiaan liittyvä kirjanpitokäsittely tai esittämistapa relevantin tilinpäätösnormiston mukaan asianmukainen.

610.3 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritettua palvelua, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.

Kielletyt yritysjärjestelypalvelut

R610.4 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle yritysjärjestelypalveluja, joihin liittyy tilintarkastusasiakkaan osakkeiden myynnin edistämistä tai välittämistä taikka niiden markkinatakaajana toimimista.

R610.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa antaa tilintarkastusasiakkaalle yritysjärjestelyä koskevaa neuvontaa, jos tällaisen neuvonnan tehokkuus riippuu tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, ja:

- (a) tilintarkastustiimillä on perusteltu epäily siitä, onko asiaan liittyvä kirjanpitokäsittely tai esittämistapa relevantin tilinpäätösnormiston mukaan asianmukainen; ja
- (b) yritysjärjestelyä koskevan neuvonnan lopputuloksella tai seurauksilla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

LUKU 800**ERITYSTÄ TARKOITUSTA VARTEN LAADITTUA
TILINPÄÄTÖSTÄ KOSKEVAT KERTOMUKSET, JOIHIN
SISÄLTYY KÄYTTÖÄ JA LUOVUTTAMISTA KOSKEVA
RAJOITUS (TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN
TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOT)****Johdanto**

- 800.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 800.2 Tässä luvussa esitetään osaan 4A tiettyjä mukautuksia, jotka ovat sallittuja tietyissä olosuhteissa, joihin liittyy erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus ja annettavaan kertomukseen sisältyvä käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus. Tässä luvussa toimeksiannosta, josta annetaan käyttöä ja luovuttamista koskevan rajoituksen sisältävä kertomus kappaleessa R800.3 tarkoitetuissa olosuhteissa, nimitetään ”ehdot täyttäväksi tilintarkastustoimeksiannoksi”.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- R800.3** Kun tilintarkastusyhteisö aikoo antaa erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastuksesta kertomuksen, johon sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus, osaan 4A sisältyviä riippumattomuusvaatimuksia saadaan mukauttaa tässä luvussa kuvatulla tavalla, mutta vain jos:
- (a) tilintarkastusyhteisö kommunikoi kertomuksen aiottujen käyttäjien kanssa palvelua tuottaessa sovellettavista mukautetuista riippumattomuusvaatimuksista; ja
 - (b) kertomuksen aiottu käyttäjä ymmärtävät kertomuksen tarkoituksen ja rajoitteet ja antavat nimenomaisen suostumuksen mukautusten soveltamiseen.
- 800.3 A1 Kertomuksen aiottu käyttäjä saattaa saada käsityksen kertomuksen tarkoituksesta ja rajoitteista osallistumalla joko suoraan tai epäsuorasti heidän puolestaan toimimaan oikeutetun edustajan kautta toimeksiannon luonteen ja laajuuden määrittämiseen. Tällainen osallistuminen auttaa kummassakin tapauksessa tilintarkastusyhteisöä kommunikoimaan aiottujen käyttäjien kanssa riippumattomuuteen liittyvistä seikoista, mukaan lukien käsitteellisen viitekehysten soveltamisen kannalta relevantit olosuhteet. Se myös an-

taa tilintarkastusyhteisölle mahdollisuuden saada aiottujen käyttäjien suostumus mukautettuihin riippumattomuusvaatimuksiin.

- R800.4** Silloin kun aiottu käyttäjä muodostavat käyttäjäryhmän eivätkä ole erikseen nimettävissä ajankohtana, jona toimeksiannon ehdot asetetaan, tilintarkastusyhteisön on myöhemmin saatettava tällaisten käyttäjien tietoon riippumattomuusvaatimukset, joihin heidän edustajansa on suostunut.
- 800.4 A1 Esimerkiksi kun aiottu käyttäjä muodostavat sellaisen käyttäjäryhmän kuin lainanantajat syndikoidussa lainajärjestelyssä, tilintarkastusyhteisö saattaa kuvata mukautetut riippumattomuusvaatimukset lainanantajien edustajalle lähetettävässä toimeksiantokirjeessä. Edustaja saattaa sen jälkeen saattaa tilintarkastusyhteisön toimeksiantokirjeen lainanantajiryhmän jäsenten saataville, jotta täytetään vaatimus, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on saatettava edustajan kanssa sovitut mukautetut riippumattomuusvaatimukset kaikkien käyttäjien tietoon.
- R800.5** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, osaan 4A tehtävät mukautukset on rajoitettava kappaleissa R800.7–R800.14 mainittuihin. Tilintarkastusyhteisö ei saa soveltaa näitä mukautuksia, kun säädös tai määräys edellyttää tilinpäätöksen tilintarkastusta.
- R800.6** Jos tilintarkastusyhteisö antaa samalle asiakkaalle myös tilintarkastuskertomuksen, johon ei sisälly käyttöä ja luovuttamista koskevaa rajoitusta, kyseiseen tilintarkastustoimeksiantoon on sovellettava osaa 4A.

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

- R800.7** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, sen ei tarvitse soveltaa niitä osaan 4A sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vain yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastustoimeksiantoja.

Lähipiiriyhteisöt

- R800.8** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, osaan 4A sisältyvien viittausten ”tilintarkastusasiakkaaseen” ei tarvitse kattaa sen lähipiiriyhteisöjä. Kuitenkin kun tilintarkastustiimi tietää tai sillä on syytä uskoa, että jokin suhde tai olosuhde, johon liittyy asiakkaan lähipiiriyhteisö, on relevantti arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta asiakkaasta, tilintarkastustiimin on otettava kyseinen lähipiiriyhteisö huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin.

Ketjut ja ketjuun kuuluvat yhteisöt

- R800.9** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, sen ei tarvitse soveltaa osaan 4A sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä. Kuitenkin kun tilintarkastusyhteisö tietää tai sillä on syytä uskoa, että sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan yhtei-

sön intresseistä tai suhteista aiheutuu riippumattomuutta vaarantavia uhkia, tilintarkastusyhteisön on arvioitava tällainen uhka ja vastattava siihen.

Taloudelliset intressit, lainat ja takaukset, läheiset liikesuhteet sekä perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet

- R800.10** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon:
- (a) lukuihin 510, 511, 520, 521, 522, 524 ja 525 sisältyviä relevantteja kohtia tarvitsee soveltaa vain toimeksiantotiimin jäseniin, heidän perheenjäseniinsä ja soveltuviissa tapauksissa heidän lähisukulaisiinsa;
 - (b) tilintarkastusyhteisön on tunnistettava ja arvioitava tilintarkastusasiakkaan ja seuraavien tilintarkastustiimin jäsenten välisistä intresseistä ja suhteista aiheutuvat riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastattava niihin lukujen 510, 511, 520, 521, 522, 524 ja 525 mukaisesti:
 - (i) henkilöt, jotka antavat teknisiä tai toimialakohtaisia asioita taikka liiketoimia tai tapahtumia koskevaa neuvontaa; ja
 - (ii) henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen; ja
 - (c) tilintarkastusyhteisön on arvioitava uhat, joita toimeksiantotiimillä on syytä uskoa aiheutuvan intresseistä ja suhteista tilintarkastusasiakkaan ja sellaisten muiden tilintarkastusyhteisössä toimivien henkilöiden välillä, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen, ja vastattava näihin uhkiin.
- 800.10 A1 Muita tilintarkastusyhteisössä toimivia henkilöitä, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen, ovat henkilöt, jotka antavat suosituksen tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisen henkilön palkitsemisesta tai jotka välittömästi ohjaavat tai johtavat tai muulla tavoin valvovat häntä toimeksiannon suorittamisen yhteydessä; heihin kuuluvat kaikki suoraan toimeksiannosta vastuullisen henkilön yläpuolella organisaatiossa olevat henkilöt aina siihen henkilöön saakka, joka on tilintarkastusyhteisön johtava tai korkeimmassa asemassa oleva partneri (toimitusjohtaja tai vastaava).
- R800.11** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, sen on arvioitava uhat, joita toimeksiantotiimillä on syytä uskoa aiheutuvan kappaleissa R510.4(c) ja (d), R510.5, R510.7 and 510.10 A5 ja A9 tarkoitettujen henkilöiden taloudellisista intresseistä tilintarkastusasiakkaassa.
- R800.12** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, sillä ei saa olla olennaista välitöntä eikä olennaista välillistä taloudellista intressiä tilintarkastusasiakkaassa soveltaessaan kappaleita R510.4(a), R510.6 ja R510.7 tilintarkastusyhteisön intresseihin.

Työkenteleminen tilintarkastusasiakkaan palveluksessa

R800.13 Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksianton, sen on arvioitava mahdollisista työsuhteista aiheutuvat uhat ja vastattava niihin kappaleiden 524.3 A1-524.5 A3 mukaisesti.

Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen

R800.14 Jos tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksianton ja tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, sen on noudatettava lukuja 410-430 ja lukua 600 alalukuineen, ellei kappaleista R800.7-R800.9 muuta johdu.

**OSA 4B – RIIPPUMATTOMUUS MUISSA
VARMENNUSTOIMEKSIANNOISSA KUIN TILIN-
TARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN
TOIMEKSIANNOISSA**

	sivu
Luku 900 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen muissa varmennus-toimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja . . . yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	202
Luku 905 Palkkiot.	211
Luku 906 Lahjat ja vieraanvaraisuus	214
Luku 907 Oikeudenkäynti tai sen uhka	215
Luku 910 Taloudelliset intressit	216
Luku 911 Lainat ja takaukset	219
Luku 920 Liikesuhteet	221
Luku 921 Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	223
Luku 922 Viimeaikainen työskentely varmennusasiakkaan palveluksessa . .	226
Luku 923 Toimiminen varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	228
Luku 924 Työskenteleminen varmennusasiakkaan palveluksessa	229
Luku 940 Henkilöstön pitkäaikainen yhteys varmennusasiakkaaseen	231
Luku 950 Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen muille varmennusasiakkaille kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen asiakkaille	233
Luku 990 Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (muut varmennustoimeksiannot kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa).	237

OSA 4B – RIIPPUMATTOMUUS MUISSA VARMENNUS- TOIMEKSI-ANNOISSA KUIN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA

LUKU 900

KÄSITTEELLISEN VIITEKEHYKSEN SOVELTAMINEN RIIPPUMATTOMUUTEEN MUISSA VARMENNUSTOIMEK- SIANNOISSA KUIN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUON- TEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA

Johdanto

Yleistä

- 900.1 Tätä osaa sovelletaan muihin varmennustoimeksiantoihin kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoihin (nimitetään tässä osassa ”varmennustoimeksiannoiksi”). Esimerkkejä tällaisista toimeksiantoista:
- tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuva tilintarkastus.
 - yhtiön keskeisiä suorituskykykymittareita koskeva tuloksellisuuden varmennus.
- 900.2 Tässä osassa termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa yksittäisiin ammattissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.
- 900.3 ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön täytyy luoda toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö, sen henkilöstö ja soveltuviissa tapauksissa muut riippumattomuusvaatimusten alaiset henkilöt pysyvät riippumattomina silloin, kun sitä edellytetään relevanttien eettisten standardien mukaan. ISAE-standardeissa asetetaan velvollisuuksia toimeksiannoista vastuullisille henkilöille ja toimeksiantotiimeille toimeksiannon tasolla. Velvollisuuksien jakautuminen tilintarkastusyhteisössä riippuu sen koosta, rakenteesta ja organisaatiosta. Useissa osan 4B kohdissa ei määrätä riippumattomuuteen liittyvien toimenpiteiden osalta nimenomaisia velvollisuuksia tilintarkastusyhteisössä toimiville henkilöille vaan sen sijaan viitataan yksinkertaisuuden vuoksi ”tilintarkastusyhteisöön”. Tilintarkastusyhteisöt osoittavat vastuun tietystä toimenpiteestä jollekin henkilölle tai ryhmälle (kuten varmennustiimille) ISQC 1:n mukaisesti. Lisäksi yksittäinen tilintarkastusammattilainen vastaa omaa toimintaansa, intressejään tai suhteistaan koskeviin vaatimusten noudattamisesta.

900.4 Riippumattomuus on yhteydessä objektiivisuuden ja rehellisyyden periaatteisiin. Siihen kuuluvat:

- (a) mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa johtopäätöksen esittämisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.
- (b) näkyvä riippumattomuus – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti tekisi sen johtopäätöksen, että tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen rehellisyys, objektiivisuus tai ammatillinen skeptisyys on vaarantunut.

Tässä osassa henkilön tai tilintarkastusyhteisön ”riippumattomuudella” tarkoitetaan, että henkilö tai tilintarkastusyhteisö on noudattanut tähän osaan sisältyviä vaatimuksia.

900.5 Näiden sääntöjen mukaan tilintarkastusyhteisöjen täytyy varmennustoimeksiantoja suorittaessaan noudattaa peruseriaatteita ja olla riippumattomia. Tämä osa sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta siitä, kuinka käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuuden säilyttämiseen tällaisissa toimeksiannoissa. Luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuuteen samalla tavoin kuin luvussa 110 esitettyihin peruseriaatteisiin.

900.6 Tässä osassa kuvataan:

- (a) tosiseikkoja ja olosuhteita, mukaan lukien ammatillinen toiminta, intressit ja suhteet, joista aiheutuu tai saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia;
- (b) mahdollisia toimenpiteitä, mukaan lukien varotoimet, jotka saattavat olla asianmukaisia tällaisiin ughiin vastaamiseksi; ja
- (c) joitakin tilanteita, joissa uhkia ei pystytä poistamaan tai ei voi olla olemassa mitään varotoimia uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Muiden varmennustoimeksiantojen kuvaus

900.7 Varmennustoimeksiantojen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta lopputulokseen, joka on saatu arvioimalla kohdetta kriteerien perusteella tai mittaamalla se kriteerejä käyttäen. Varmennustoimeksiannossa tilintarkastusyhteisö esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien (muiden kuin vastuussa olevan osapuolen) luottamusta lopputulokseen, joka on saatu arvioimalla kohdetta kriteerien perusteella tai mittaamalla se kriteerejä käyttäen. Varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä kuvataan varmennustoimeksiannon osatekijät ja tavoitteet sekä yksilöidään toimeksiannot, joihin sovelletaan ISAE-standardeja. Varmennustoimeksiannon osatekijöitä ja tavoitteita koskeva kuvaus esitetään varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä.

- 900.8 Kohteen arvioimisen tai mittaamisen lopputuloksella tarkoitetaan tietoa, joka saadaan soveltamalla kriteerejä kohteeseen. Termiä ”kohdetta koskeva tieto” käytetään tarkoittamaan kohteen arvioimisen tai mittaamisen lopputulosta. Varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä todetaan esimerkiksi, että sisäisen valvonnan tehokkuutta koskeva kannanotto (kohdetta koskeva tieto) perustuu siihen, että sisäisen valvonnan tehokkuuden arviointiin tarkoitettua viitekehystä kuten COSO tai CoCo (kriteerit) sovelletaan sisäisen valvonnan prosessiin (kohde).
- 900.9 Varmennustoimeksiannot voivat olla kannanottooperusteisia tai suoran raportoinnin toimeksiantoja¹. Kummassakin tapauksessa niihin liittyy kolme eri osapuolta: tilintarkastusyhteisö, vastuussa oleva osapuoli ja aiotut käyttäjät.
- 900.10 Kannanottooperusteisessa varmennustoimeksiannossa vastuussa oleva osapuoli suorittaa kohteen arvioimisen tai mittaamisen. Kohdetta koskeva tieto esitetään vastuussa olevan osapuolen kannanottona, joka tulee aiottujen käyttäjien saataville.
- 900.11 Suoran raportoinnin toimeksiannossa tilintarkastusyhteisö:
- (a) suorittaa kohteen arvioimisen tai mittaamisen suoraan; tai
 - (b) saa arvioinnin tai mittaamisen suorittaneelta vastuussa olevalta osapuolelta vahvistuksen, joka ei ole aiottujen käyttäjien saatavissa. Kohdetta koskeva tieto annetaan aiotuille käyttäjille varmennusraportissa.

Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus

- 900.12 Varmennusraporttiin saattaa sisältyä käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus. Jos näin on ja luvussa 990 asetetut ehdot täyttyvät, tämän luvun mukaisia riippumattomuusvaatimuksia saadaan mukauttaa luvussa 990 kuvatulla tavalla.

Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot

- 900.13 Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja koskevat riippumattomuusstandardit asetetaan osassa 4A – *Riippumattomuus tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa*. Jos tilintarkastusyhteisö suorittaa samalle asiakkaalle sekä varmennustoimeksiannon että tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, osaa 4A sovelletaan edelleen tilintarkastusyhteisöön, samaan ketjuun kuuluvaan yhteisöön sekä toimeksiantotiimien jäseniin.

¹ [Näiden eettisten sääntöjen englanninkielisessä versiossa on käytetty ennen vuotta 2015 voimassa olleen viitekehysten terminologiaa, ja suomenkielinen versio vastaa tässäkin englanninkielistä. IESBA on käynnistänyt projektin termistön päivittämiseksi, ja suomenkielinen teksti muutetaan päivityksen valmistuttua.]

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- R900.14** Varmennustoimeksiantoa suorittavan tilintarkastusyhteisön on oltava riippumaton.
- R900.15** Tilintarkastusyhteisön on sovellettava luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen varmennustoimeksiantoon liittyvät riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastatakseen niihin.

Ketjuun kuuluvat yhteisöt

- R900.16** Kun tilintarkastusyhteisöllä on syytä uskoa, että jonkin samaan ketjuun kuuluvan yhteisön intresseistä ja suhteista aiheutuu tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta vaarantava uhka, tilintarkastusyhteisön on arvioitava tällainen uhka ja vastattava siihen.

900.16 A1 Ketjuun kuuluvia tilintarkastusyhteisöjä käsitellään kappaleissa 400.50 A1-400.54 A1.

Lähipiiriyhteisöt

- R900.17** Kun varmennustiimi tietää tai sillä on syytä uskoa, että jokin suhde tai olosuhde, johon liittyy varmennusasiakkaan lähipiiriyhteisö, on relevantti arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta asiakkaasta, varmennustiimin on otettava kyseinen lähipiiriyhteisö huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin.

Varmennustoimeksiantotyytit

Kannanottoperusteiset varmennustoimeksiannot

- R900.18** Kannanottoperusteista varmennustoimeksiantoa suoritettaessa:
- (a) varmennustiimin jäsenten ja tilintarkastusyhteisön on oltava riippumattomia varmennusasiakkaasta (osapuoli, joka on vastuussa kohdetta koskevasta tiedosta ja joka saattaa olla vastuussa kohteesta) tässä osassa esitettävällä tavalla. Tässä osassa asetettavat riippumattomuusvaatimukset estävät tietynlaiset suhteet (i) varmennustiimin jäsenten ja asiakkaan hallituksen jäsenten tai sen ylimpään johtoon kuuluvien henkilöiden välillä ja (ii) varmennustiimin jäsenten ja niiden asiakkaassa toimivien henkilöiden välillä, jotka ovat sellaisessa asemassa, että he pystyvät käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa kohdetta koskevaan tietoon;
 - (b) tilintarkastusyhteisön on sovellettava luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä suhteisiin sellaisten asiakkaassa toimivien henkilöiden kanssa, jotka ovat sellaisessa asemassa, että he pystyvät käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa toimeksiannon kohteeseen; ja

- (c) tilintarkastusyhteisön on arvioitava sellaisten uhkien merkittävyys, joita sillä on syytä uskoa aiheutuvan samaan ketjuun kuuluvan yhteisön intresseistä ja suhteista.

R900.19 Suorittaessa kannanottooperusteista varmennustoimeksiantoa, jossa vastuussa oleva osapuoli vastaa kohdetta koskevasta tiedosta mutta ei itse kohteesta:

- (a) varmennustiimin jäsenten ja tilintarkastusyhteisön on oltava riippumattomia osapuolesta, joka on vastuussa kohdetta koskevasta tiedosta (varmennusasiakas); ja
- (b) tilintarkastusyhteisön on arvioitava uhat, joita sillä on syytä uskoa aiheutuvan varmennustiimin jäsenen, tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön ja kohteesta vastuussa olevan osapuolen välisistä intresseistä ja suhteista.

900.19 A1 Useimmissa kannanottooperusteisissa varmennustoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli vastaa sekä kohdetta koskevasta tiedosta että itse kohteesta. Joissakin toimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli ei mahdollisesti kuitenkaan vastaa kohteesta. Esimerkkinä saattaa olla tilanne, jossa tilintarkastusyhteisö saa tehtäväkseen varmennustoimeksiannon, joka koskee ympäristökonsultin laatimaa, aiotuille käyttäjille jaettavaa raporttia yhtiön yritys vastuukäytännöistä. Tässä tapauksessa kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa oleva osapuoli on ympäristökonsultti mutta kohteesta (yritys vastuukäytännöt) vastaa yhtiö.

Suoran raportoinnin varmennustoimeksiannot

R900.20 Suoran raportoinnin varmennustoimeksiantoa suorittaessa:

- (a) varmennustiimin jäsenten ja tilintarkastusyhteisön on oltava riippumattomia varmennusasiakkaasta (kohteesta vastuussa oleva osapuoli); ja
- (b) tilintarkastusyhteisön on arvioitava sellaiset riippumattomuutta vaarantavat uhat, joita sillä on syytä uskoa aiheutuvan samaan ketjuun kuuluvan yhteisön intresseistä ja suhteista, ja vastattava näihin uhkiin.

Useampia vastuussa olevia osapuolia

900.21 A1 Joissakin varmennustoimeksiannoissa, joko kannanottooperusteisissa tai suoran raportoinnin toimeksiannoissa, saattaa olla useampia vastuussa olevia osapuolia. Ratkaistessaan, pitääkö tämän osan vaatimuksia soveltaa tällaisissa toimeksiannoissa jokaiseen vastuussa olevaan osapuoleen, tilintarkastusyhteisö saa ottaa huomioon tiettyjä seikkoja. Näihin seikkoihin kuuluu se, aiheutuisiko tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen ja tietyn vastuussa olevan osapuolen välisestä intressistä tai suhteesta sellainen riippumattomuutta vaarantava uhka, joka ei ole vähäpätöinen tai merkityksetön suhteessa kohdetta koskevaan tietoon. Tätä ratkaisua tehtäessä otetaan huomioon sellaisia tekijöitä kuin

- (a) sen kohdetta koskevan tiedon (tai kohteen) olennaisuus, josta kyseisen vastuussa oleva osapuoli vastaa; ja
- (b) se, missä määrin toimeksiantoon liittyy yleistä etua.

Jos tilintarkastusyhteisö toteaa, että riippumattomuutta vaarantava uhka, joka aiheutuu tällaisesta intressistä tai suhteesta tietyn vastuussa olevan osapuolen kanssa, olisi vähäpätöinen ja merkitykseltään vähäinen, ei kyseiseen vastuussa olevaan osapuoleen ehkä ole tarpeellista soveltaa tämän luvun kaikkia kohtia.

[Kappaleet 900.22–900.29 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Ajanjakso, jona riippumattomuutta edellytetään

R900.30 Tämän osan mukaisesti vaadittava riippumattomuus on säilytettävä sekä:

- (a) toimeksiannon kestoajan; että
- (b) kohdetta koskevan tiedon kattaman ajanjakson.

900.30 A1 Toimeksiannon kestoaika alkaa, kun varmennustiimi aloittaa kyseistä toimeksiantoa koskevien varmennuspalvelujen suorittamisen. Toimeksiannon kestoaika päättyy, kun varmennusraportti annetaan. Kun toimeksianto on luonteeltaan jatkuva, se päättyy, kun jompikumpi osapuoli ilmoittaa ammatillisen suhteen päättyneen tai kun viimeinen varmennusraportti on annettu, sen mukaan, kumpi näistä tapahtuu myöhemmin.

R900.31 Jos yhteisöstä tulee varmennusasiakas sen ajanjakson kuluessa tai jälkeen, jonka kattavasta kohdetta koskevasta tiedosta tilintarkastusyhteisö esittää johtopäätöksen, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, aiheutuuko riippumattomuutta vaarantavia uhkia:

- (a) taloudellisista suhteista tai liikesuhteista varmennusasiakkaan kanssa sen ajanjakson kuluessa tai jälkeen, jonka kohdetta koskeva tieto kattaa, mutta ennen varmennustoimeksiannon hyväksymistä; tai
- (b) varmennusasiakkaalle aiemmin tuotetuista palveluista.

R900.32 Riippumattomuutta vaarantavia uhkia syntyy, jos varmennusasiakkaalle on tuotettu muuta kuin varmennuspalvelua kohdetta koskevan tiedon kattaman ajanjakson kuluessa tai sen jälkeen mutta ennen kuin varmennustiimi aloittaa varmennuspalvelujen suorittamisen, ja kyseinen palvelu ei olisi sallittu toimeksiannon kestoaikana. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastusyhteisön on arvioitava palvelusta mahdollisesti aiheutuvat riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastattava niihin. Jos uhat eivät ole hyväksyttävällä tasolla, tilintarkastusyhteisö saa hyväksyä varmennustoimeksiannon vain, jos uhat vähennetään hyväksyttävälle tasolle.

900.32 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- varmennustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi varmennustyön tai muun kuin varmennustyön sen mukaan, kummasta on kyse.

R900.33

Jos muuta kuin varmennuspalvelua, joka ei olisi sallittu toimeksiannon kestoaikana, ei ole saatettu loppuun eikä sitä ole käytännössä mahdollista saattaa loppuun tai lopettaa ennen varmennustoimeksiannon liittyvien ammatillisten palvelujen aloittamista, tilintarkastusyhteisö saa hyväksyä varmennustoimeksiannon vain, jos:

- (a) tilintarkastusyhteisö on vakuuttunut siitä, että:
 - (i) muu kuin varmennuspalvelu saatetaan loppuun lyhyen ajan kuluessa; tai
 - (ii) asiakas on tehnyt järjestelyjä palvelun siirtämiseksi toiselle palveluntuottajalle lyhyen ajan kuluessa;
- (b) tilintarkastusyhteisö käyttää tarvittaessa varotoimia palvelun kestoaikana; ja
- (c) tilintarkastusyhteisö keskustelee asiasta hallintoelinten kanssa.

[Kappaleet 900.34–900.39 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Riippumattomuuden dokumentoiminen muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa

R900.40

Tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava tämän osan noudattamista koskevat johtopäätökset sekä kyseisiä johtopäätöksiä tukevien relevanttien keskustelujen sisältö. Erityisesti:

- (a) kun käytetään varotoimia uhkaan vastaamiseksi, tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava uhan luonne ja olemassa olevat tai käytetyt varoitimet; ja
- (b) kun uhka on vaatinut merkittävää analysointia ja tilintarkastusyhteisö on todennut, että uhka jo oli hyväksyttävällä tasolla, tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava uhan luonne sekä johtopäätöksen perusteet.

900.40 A1

Dokumentointi tuottaa evidenssiä tilintarkastusyhteisön harkintaan perustuvista ratkaisuksista, jotka se on tehnyt tehdessään johtopäätöksiä tämän osan noudattamisesta. Dokumentoinnin puuttuminen ei kuitenkaan ratkaise sitä, onko tilintarkastusyhteisö harkinnut tiettyä seikkaa tai onko se riippumaton.

[Kappaleet 900.41–900.49 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Riippumattomuusvaatimuksen rikkominen muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa

Kun tilintarkastusyhteisö havaitsee rikkomuksen

R900.50 Jos tilintarkastusyhteisö tekee sen johtopäätöksen, että tähän osaan sisältyvää vaatimusta on rikottu, tilintarkastusyhteisön on:

- (a) lopetettava, keskeytettävä tai poistettava intressi tai suhde, josta rikkomus on aiheutunut;
- (b) arvioitava rikkomuksen merkittävyys sekä sen vaikutus tilintarkastusyhteisön objektiivisuuteen ja sen mahdollisuuteen antaa varmennusraportti; ja
- (c) ratkaistava, onko mahdollista ryhtyä toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastataan tyydyttävällä tavalla.

Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastusyhteisön on käytettävä ammatillista harkintaa ja otettava huomioon se, tekisikö järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti sen johtopäätöksen, että tilintarkastusyhteisön objektiivisuus vaarantuisi eikä tilintarkastusyhteisö näin ollen pystyisi antamaan varmennusraporttia.

R900.51 Jos tilintarkastusyhteisö toteaa, ettei sen ole mahdollista ryhtyä toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastattaisiin tyydyttävällä tavalla, tilintarkastusyhteisön on mahdollisimman pian ilmoitettava asiasta toimeksiantajataholle tai hallintoelimille, sen mukaan kuin on asianmukaista. Tilintarkastusyhteisön on myös ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin varmennustoimeksiannon lopettamiseksi noudattaen mahdollisia säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja, varmennustoimeksiannon lopettamisen kannalta.

R900.52 Jos tilintarkastusyhteisö toteaa, että sen on mahdollista ryhtyä toimenpiteisiin, joiden avulla rikkomuksen seurauksiin vastataan tyydyttävällä tavalla, tilintarkastusyhteisön on keskusteltava toimeksiantajatahon tai hallintoelinten kanssa, sen mukaan kuin on asianmukaista, kyseisestä rikkomuksesta sekä toimenpiteistä, joihin se on ryhtynyt tai joihin se ehdottaa ryhtyvänsä. Tilintarkastusyhteisön on keskusteltava rikkomuksesta ja ehdotetuista toimenpiteistä oikea-aikaisesti ottaen huomioon toimeksiantoon ja rikkomukseen liittyvät olosuhteet.

R900.53 Jos toimeksiantajataho tai hallintoelimet eivät ole samaa mieltä siitä, että tilintarkastusyhteisön kappaleen R900.50(c) mukaisesti ehdottamien toimenpiteiden avulla vastataan rikkomuksen seurauksiin tyydyttävällä tavalla, tilintarkastusyhteisön on ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin varmennustoimeksiannon lopettamiseksi noudattaen säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja varmennustoimeksiannon lopettamisen kannalta.

Dokumentointi

- R900.54** Kappaleiden R900.50-R900.53 vaatimuksia noudattaessaan tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava:
- (a) rikkomus;
 - (b) suoritettujen toimenpiteet;
 - (c) keskeiset päätökset; ja
 - (d) kaikki seikat, joista on keskusteltu toimeksiantajatahon tai hallintoelinten kanssa.
- R900.55** Jos tilintarkastusyhteisö jatkaa varmennustoimeksiannossa, sen on dokumentoitava:
- (a) johtopäätös, joka mukaan tilintarkastusyhteisön ammatillisen harkinnan perusteella objektiivisuus ei ole vaarantunut; ja
 - (b) perustelut sille, miksi suoritettujen toimenpiteiden avulla on vastattu rikkomuksen seurauksiin tyydyttävällä tavalla, niin että tilintarkastusyhteisö pystyisi antamaan varmennusraportin.

LUKU 905

PALKKIOT

Johdanto

- 905.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 905.2 Palkkioiden ja muun tyyppisten korvausten luonteesta ja tasosta saattaa aiheutua oman intressin tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palkkiot – suhteellinen suuruus

- 905.3 A1 Silloin kun varmennustoimeksiannosta johtopäätöksen esittävän tilintarkastusyhteisön yhdeltä varmennusasiakkaalta saamat palkkiot muodostavat suuren osan kaikista kyseisen tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, riippuvuus kyseisestä asiakkaasta sekä huoli asiakkaan mahdollisesta menettämisestä aiheuttavat oman intressin tai painostuksen uhan.
- 905.3 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusyhteisön toiminnan rakenne.
 - se, onko tilintarkastusyhteisö vakiinnuttanut asemansa vai onko se uusi.
 - asiakkaan merkitys tilintarkastusyhteisölle laadullisesti ja/tai määrällisesti tarkasteltuna.
- 905.3 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastusyhteisön asiakaskunnan laajentaminen yhdestä varmennusasiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.
- 905.3 A4 Oman intressin uhka tai painostuksen uhka syntyy myös silloin, kun tilintarkastusyhteisön yhdeltä varmennusasiakkaalta saamat palkkiot muodostavat suuren osan yksittäisen partnerin asiakkailta saatavasta tulosta.
- 905.3 A5 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- partnerin asiakaskunnan laajentaminen yhdestä varmennusasiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole ollut varmennustiimin jäsen, käy läpi tehdyn työn.

Palkkiot – erääntyneet

905.4 A1 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos merkittävää osaa palkkioista ei ole maksettu ennen seuraavaa vuotta koskevan varmennusraportin antamista. Yleensä odotetaan, että tilintarkastusyhteisö vaatii tällaisten palkkioiden maksamista, ennen kuin tällainen raportti annetaan. Luvussa 911 esitettävät lainoja ja takauksia koskevat vaatimukset ja soveltamisohjeistus saattavat koskea myös tilanteita, joissa esiintyy tällaisia maksamattomia palkkiota.

905.4 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- osasuorituksen saaminen erääntyneistä palkkioista.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut varmennustoimeksiantoon, läpikäy tehdyn työn.

R905.5 Kun merkittävä osa varmennusasiakkaalta saatavista erääntyneistä palkkioista on pitkän aikaa maksamatta, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava:

- (a) saattavatko erääntyneet palkkiot olla verrattavissa asiakkaalle annettuun lainaan; ja
- (b) onko asianmukaista, että tilintarkastusyhteisö valitaan uudelleen tai se jatkaa varmennustoimeksiannossa.

Ehdolliset palkkiot

905.6 A1 Ehdollisilla palkkioilla tarkoitetaan palkkioita, jotka lasketaan ennalta määrättyllä liiketoimen lopputulemaan tai suoritettujen palvelujen tulokseen liitettävällä perusteella. Välikäden kautta veloittettava ehdollinen palkkio on esimerkki epäsuorasta ehdollisesta palkkiosta. Tässä luvussa palkkion ei katsota olevan ehdollinen, jos sen on määrännyt tuomioistuin tai muu viranomainen.

R905.7 Tilintarkastusyhteisö ei saa veloittaa varmennustoimeksiannosta ehdollista palkkiota suoraan eikä epäsuorasti.

R905.8 Tilintarkastusyhteisö ei saa veloittaa varmennusasiakkaalle tuotetusta muusta kuin varmennuspalvelusta ehdollista palkkiota suoraan eikä epäsuorasti, jos kyseisen muun kuin varmennuspalvelun lopputulos ja sen myötä palkkion määrä riippuu sellaisesta tulevaisuudesta tai sillä hetkellä tehtävästä harkintaan perustuvasta ratkaisusta, joka liittyy varmennustoimeksiannon kohdetta koskevan tiedon kannalta olennaiseen seikkaan.

905.9 A1 Kappaleissa R905.7 ja R905.81 kielletään tilintarkastusyhteisöä tekemästä tiettyjä ehdollista palkkiota koskevia järjestelyjä varmennusasiakkaan kanssa. Vaikka ehdollista palkkiota koskeva järjestely ei olisi kielletty tuotetessa varmennusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, siitä voi kuitenkin aiheutua oman intressin uhka.

905.9 A2 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- mahdollisten palkkiomäärien vaihteluväli.
- se, määrittääkö jokin asianmukaiset valtuudet omaava taho lopputuloksen, josta ehdollinen palkkio riippuu.
- tiedottaminen tilintarkastusyhteisön suorittamasta työstä ja palkkion perusteesta aiotuille käyttäjille.
- palvelun luonne.
- tapahtuman tai liiketoimen vaikutus kohdetta koskevaan tietoon.

905.9 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut kyseisen muun kuin varmennuspalvelun suorittamiseen, käy läpi relevantin varmennustyön.
- asiakkaan etukäteisen kirjallisen suostumuksen saaminen palkkion perusteesta.

LUKU 906

LAHJAT JA VIERAANVARAISUUS

Johdanto

- 906.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 906.2 Lahjojen tai vieraanvaraisuuden vastaanottamisesta varmennusasiakkaalta saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka. Tässä luvussa esitetään erityinen vaatimus ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimus ja soveltamisohjeistus

- R906.3** Tilintarkastusyhteisö tai varmennustiimin jäsen ei saa vastaanottaa varmennusasiakkaalta lahjoja eikä vieraanvaraisuutta, paitsi jos lahja tai vieraanvaraisuus on vähäpätöinen tai arvoltaan vähäinen.
- 906.3 A1 Silloin kun varmennusasiakas tarjoaa tilintarkastusyhteisölle, samaan ketjuun kuuluvalle yhteisölle tai tilintarkastustiimin jäsenelle etua tai vastaanottaa tältä edun, sovelletaan lukuun 340 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, ja näiden vaatimusten noudattamatta jättämisestä saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia.
- 906.3 A2 Etujen tarjoamista ja vastaanottamista koskevien luvussa 340 esitettyjen vaatimusten mukaan tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen ei ole sallittua ottaa vastaan lahjoja eikä vieraanvaraisuutta, kun tarkoituksena on vaikuttaa käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, vaikka arvo olisi vähäpätöinen tai merkitykseltään vähäinen.

LUKU 907**OIKEUDENKÄYNTI TAI SEN UHKA****Johdanto**

- 907.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa perusperiaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 907.2 Kun varmennusasiakkaan kanssa on käynnissä oikeudenkäynti tai se vaikuttaa todennäköiseltä, syntyy oman intressin ja painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityistä soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 907.3 A1 Asiakkaan johdon ja varmennustiimin jäsenten väliselle suhteelle täytyy olla luonteenomaista täydellinen suoruus ja kaikkia asiakkaan toiminnan osa-alueita koskevien tietojen antaminen. Toteutuneesta tai uhkaavasta oikeudenkäynnistä varmennusasiakkaan ja tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen välillä saattaa aiheutua vastakkainasettelu. Tällainen vastakkainasettelu saattaa vaikuttaa johdon halukkuuteen antaa kaikki tiedot, ja tästä aiheutuu oman intressin ja painostuksen uhka.
- 907.3 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- oikeudenkäynnin olennaisuus.
 - se, liittyykö oikeudenkäynti aikaisempaan varmennustoimeksiantoon.
- 907.3 A3 Jos varmennustiimin jäsen on osallisena oikeudenkäynnissä, esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin uhan ja painostuksen uhan, on henkilön siirtäminen pois varmennustiimistä.
- 907.3 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan ja painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tehdyn työn.

LUKU 910

TALOUDELLISET INTRESSIT

Johdanto

- 910.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 910.2 Varmennusasiakkaassa olevasta taloudellisesta intressistä saattaa aiheutua oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 910.3 A1 Taloudellinen intressi saattaa olla olemassa välittömästi tai välikäden kuten joukkosijoitusvälineen, kuolinpesän tai trustin kautta välillisesti. Kun edunsaavalla omistajalla on määräysvalta välikäteen nähden tai se pystyy vaikuttamaan sen sijoituspäätöksiin, taloudellinen intressi määritellään näissä säännöissä välittömäksi. Sitä vastoin silloin, kun edunsaavalla omistajalla ei ole määräysvaltaa välikäteen nähden eikä hän pysty vaikuttamaan sen sijoituspäätöksiin, kyseinen taloudellinen intressi määritellään näissä säännöissä välilliseksi.
- 910.3 A2 Tähän lukuun sisältyy viittauksia taloudellisen intressin ”olennaisuuteen”. Ratkaistaessa, onko tällainen intressi henkilölle olennainen, saadaan ottaa huomioon henkilön ja hänen perheenjäsentensä yhteenlaskettu nettovarallisuus.
- 910.3 A3 Arvioitaessa varmennusasiakkaassa olevasta taloudellisesta intressistä aiheutuvan oman intressin uhan tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- sen henkilön rooli, jolla on tällainen taloudellinen intressi.
 - se, onko taloudellinen intressi välitön vai välillinen.
 - taloudellisen intressin olennaisuus.

Tilintarkastusyhteisön, varmennustiimin jäsenten ja näiden perheenjäsenten taloudelliset intressit

- R910.4** Seuraavilla ei saa olla välitöntä taloudellista intressiä tai olennaista välillistä taloudellista intressiä varmennusasiakkaassa:
- (a) tilintarkastusyhteisö; tai
 - (b) varmennustiimin jäsen tai kyseisen henkilön perheenjäsen.

Taloudelliset intressit varmennusasiakkaassa määräysvaltaa käyttävässä yhteisössä

R910.5 Kun jollakin yhteisöllä on määräysvalta varmennusasiakkaassa ja asiakas on olennainen yhteisön kannalta, sen paremmin tilintarkastusyhteisöllä tai varmennustiimin jäsenellä kuin kyseisen henkilön perheenjäsenellä ei saa olla välitöntä eikä olennaista välillistä taloudellista intressiä kyseisessä yhteisössä.

Omaisuudenhoitajana hallussa pidettävät taloudelliset intressit

R910.6 Kappaletta R910.4 on sovellettava myös varmennusasiakkaassa olevaan taloudelliseen intressiin sellaisessa hallinnoitavassa omaisuudessa (trust), jossa tilintarkastusyhteisö tai henkilö toimii omaisuudenhoitajana (trustee), paitsi jos:

- (a) kukaan seuraavista ei ole hallinnoitavan omaisuuden edunsaaja: omaisuudenhoitaja, varmennustiimin jäsen, kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen eikä tilintarkastusyhteisö;
- (b) hallinnoitavaan omaisuuteen sisältyvä intressi varmennusasiakkaassa ei ole hallinnoitavan omaisuuden kannalta olennainen;
- (c) hallinnoitavan omaisuuden kautta ei pystytä käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennusasiakkaassa; ja
- (d) kukaan seuraavista ei pysty vaikuttamaan merkittävästi sijoituspäätökseen, joka liittyy varmennusasiakkaassa olevaan taloudelliseen intressiin: omaisuudenhoitaja, varmennustiimin jäsen, kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen eikä tilintarkastusyhteisö.

Tahattomasti saadut taloudelliset intressit

R910.7 Jos tilintarkastusyhteisö, varmennustiimin jäsen tai kyseisen henkilön perheenjäsen saa välittömän taloudellisen intressin tai olennaisen välillisen taloudellisen intressin varmennusasiakkaassa esimerkiksi perintönä, lahjana, yhdistymisen seurauksena tai vastaavanlaisissa olosuhteissa ja intressin pitäminen ei muutoin olisi tämän luvun mukaan sallittua, niin:

- (a) jos intressin saajana on tilintarkastusyhteisö, taloudellisesta intressistä on välittömästi luovuttava, tai on luovuttava riittävän suuresta osasta välillistä taloudellista intressiä, niin ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen; tai
- (b) jos intressin saajana on varmennustiimin jäsen tai hänen perheenjäsenensä, taloudellisen intressin saavan henkilön on välittömästi luovuttava taloudellisesta intressistä tai luovuttava riittävän suuresta osasta välillistä taloudellista intressiä, niin ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen.

Taloudelliset intressit – muut olosuhteet*Lähisukulaiset*

- 910.8 A1 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos varmennustiimin jäsen tietää, että hänen lähisukulaisellaan on välitön taloudellinen intressi tai olennainen välillinen taloudellinen intressi varmennusasiakkaassa.
- 910.8 A2 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- varmennustiimin jäsenen ja kyseisen lähisukulaisen välisen suhteen luonne.
 - se, onko taloudellinen intressi välitön vai välillinen.
 - taloudellisen intressin olennaisuus kyseiselle lähisukulaiselle.
- 910.8 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen oman intressin uhan, ovat:
- se, että lähisukulainen luopuu taloudellisesta intressistä kokonaisuudessaan tai riittävän suuresta osasta välillistä taloudellista intressiä niin pian kuin käytännössä on mahdollista, niin ettei jäljelle jäävä intressi enää ole olennainen.
 - henkilön siirtäminen pois varmennustiimistä.
- 910.8 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi varmennustiimin jäsenen tekemän työn.

Muut henkilöt

- 910.8 A5 Oman intressin uhka saattaa syntyä, jos varmennustiimin jäsen tietää, että taloudellinen intressi varmennusasiakkaassa on sellaisilla henkilöillä kuin:
- tilintarkastusyhteisön partnerit tai ammatilliseen henkilöstöön kuuluvat, lukuun ottamatta henkilöitä, joiden ei kappaleen R910.4 mukaan nimenomaisesti ole sallittua pitää tällaista taloudellista intressiä, tai heidän perheenjäsenensä.
 - henkilöt, joilla on läheinen henkilökohtainen suhde varmennustiimin jäseneseen.
- 910.8 A6 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin uhan, on että varmennustiimin jäsen, jolla on henkilökohtainen suhde, siirretään pois varmennustiimistä.
- 910.8 A7 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- varmennustiimin jäsenen sulkeminen pois varmennustoimeksiantoa koskevasta merkittävästä päätöksenteosta.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi varmennustiimin jäsenen tekemän työn.

LUKU 911

LAINAT JA TAKAUKSET

Johdanto

- 911.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 511.2 Varmennusasiakkaalta saadusta lainasta tai lainan takauksesta saattaa aiheutua oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 911.3 A1 Tähän lukuun sisältyy viittauksia lainan tai takauksen ”olennaisuuteen”. Ratkaistaessa, onko tällainen laina tai takaus henkilölle olennainen, saadaan ottaa huomioon henkilön ja hänen perheenjäsentensä yhteenlaskettu nettovarallisuus.

Varmennusasiakkaalle annettavat lainat ja takaukset

- R911.4** Tilintarkastusyhteisö, varmennustiimin jäsen tai kukaan hänen perheenjäsenensä ei saa antaa tai taata lainaa varmennusasiakkaalle, paitsi jos laina tai takaus on epäolennainen sekä:
- (a) lainan tai takauksen antavan tilintarkastusyhteisön tai henkilön kannalta, sen mukaan kuin on sovellettavissa; että
 - (b) asiakkaan kannalta.

Lainat ja takaukset tilintarkastusasiakkaalta, joka on pankki tai vastaavanlainen laitos

- R911.5** Tilintarkastusyhteisö, varmennustiimin jäsen tai kukaan hänen perheenjäsenensä ei saa ottaa lainaa tai lainan takausta varmennusasiakkaalta, joka on pankki tai vastaavanlainen laitos, paitsi jos laina tai takaus myönnetään tavanomaisia luotonantomenettelyjä noudattaen ja tavanomaisin ehdoin.
- 911.5 A1 Esimerkkejä lainoista ovat asuntolainat, luottolliset pankkitilit, autolainat ja luottokorttisaldot.
- 911.5 A2 Vaikka tilintarkastusyhteisö saisi lainan varmennusasiakkaalta, joka on pankki tai vastaavanlainen laitos, tavanomaisia luotonantomenettelyjä noudattaen ja tavanomaisin ehdoin, lainasta saattaa aiheutua oman intressin uhka, jos se on olennainen varmennusasiakkaan tai lainan saavan tilintarkastusyhteisön kannalta.

- 911.5 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaava varotoimi, on että tehdyn työn käy läpi asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole varmennustiimin jäsen ja toimii samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä, joka ei ole lainan edunsaaja.

Talletukset tai sijoitusvaratilit

- R911.6** Tilintarkastusyhteisöllä, varmennustiimin jäsenellä tai kellään hänen perheenjäsenellään ei saa olla talletuksia tai sijoitusvaratiliä varmennusasiakkaassa, joka on pankki, välittäjä tai vastaavanlainen laitos, paitsi jos talletukseen tai tiliin sovelletaan tavanomaisia kaupallisia ehtoja.

Lainat ja takaukset varmennusasiakkaalta, joka ei ole pankki tai vastaavanlainen laitos

- R911.7** Tilintarkastusyhteisö, varmennustiimin jäsen tai kukaan hänen perheenjäsenensä ei saa ottaa lainaa tai lainan takausta varmennusasiakkaalta, joka ei ole pankki tai vastaavanlainen laitos, paitsi jos laina tai takaus on epäolennainen sekä:
- (a) lainan tai takauksen saavan tilintarkastusyhteisön tai henkilön kannalta, sen mukaan kuin on sovellettavissa; että
 - (b) asiakkaan kannalta.

LUKU 920

LIIKESUHTEET

Johdanto

- 920.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa perusperiaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 920.2 Läheisestä liikesuhteesta varmennusasiakkaan tai sen johdon kanssa saattaa aiheutua oman intressin tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- 920.3 A1 Tähän lukuun sisältyy viittauksia taloudellisen intressin ”olennaisuuteen” ja liikesuhteen ”merkittävyyteen”. Ratkaistaessa, onko tällainen taloudellinen intressi henkilölle olennainen, saadaan ottaa huomioon henkilön ja hänen perheenjäsentensä yhteenlaskettu nettovarallisuus.
- 920.3 A2 Esimerkkejä kaupallisesta suhteesta tai yhteisestä taloudellisesta intressistä aiheutuvasta läheisestä liikesuhteesta ovat:
- taloudellinen intressi yhteisytyksessä joko asiakkaan tai siinä määräysvaltaa käyttävän omistajan, asiakkaan hallituksen jäsenen tai sen ylimpään johtoon kuuluvan henkilön kanssa tai muun sellaisen henkilön kanssa, joka hoitaa ylempiä johtotehtäviä kyseisellä asiakkaalla.
 - järjestelyt, joilla tilintarkastusyhteisön yksi tai useampi palvelu tai tuote yhdistetään asiakkaan yhteen tai useampaan palveluun tai tuoteseen ja pakettia markkinoidaan molempien osapuolten nimissä.
 - sellaiset jakelu- tai markkinointijärjestelyt, joiden mukaan tilintarkastusyhteisö jakelee tai markkinoi asiakkaan tuotteita tai palveluja tai asiakas jakelee tai markkinoi tilintarkastusyhteisön tuotteita tai palveluja.

Tilintarkastusyhteisön, varmennustiimin jäsenen tai perheenjäsenen liikesuhteet

- R920.4** Tilintarkastusyhteisöllä tai varmennustiimin jäsenellä ei saa olla läheistä liikesuhdetta varmennusasiakkaan tai sen johdon kanssa, paitsi jos taloudellinen intressi on epäolennainen ja liikesuhde on merkitykseltään vähäinen asiakkaan tai sen johdon sekä tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen kannalta, sen mukaan mistä tai kenestä on kyse.

920.4 A1 Oman intressin uhka tai painostuksen uhka saattaa syntyä, jos varmennusasiakkaan tai sen johdon ja tilintarkastustiimin jäsenen perheenjäsenen välillä on läheinen liikesuhde.

Tavaroiden tai palvelujen ostaminen

920.5 A1 Se, että tilintarkastusyhteisö tai varmennustiimin jäsen tai henkilön perheenjäsen ostaa tavaroita ja palveluja varmennusasiakkaalta, ei tavallisesti aiheuta riippumattomuutta vaarantavaa uhkaa, jos liiketoimi kuuluu tavanomaiseen liiketoimintaan ja siinä noudatetaan samoja ehtoja kuin toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. Tällaiset liiketoimet saattavat kuitenkin olla sen luonteisia tai volyymiltaan sellaisia, että niistä aiheutuu oman intressin uhka.

920.5 A2 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat poistaa tällaisen oman intressin uhan, ovat:

- pidättäminen liiketoimesta tai sen volyymin pienentäminen.
- henkilön siirtäminen pois varmennustiimistä.

LUKU 921**PERHESUHTEET JA HENKILÖKOHTAISET SUHTEET****Johdanto**

- 921.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 921.2 Perhesuhteista tai henkilökohtaisista suhteista asiakkaan henkilöstön kanssa saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 921.3 A1 Varmennustiimin jäsenen ja varmennusasiakkaan hallituksen jäsenen, sen ylimpään johtoon kuuluvan henkilön tai tehtävistä riippuen tiettyjen työntekijöiden välisistä perhesuhteista ja henkilökohtaisista suhteista saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.
- 921.3 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- henkilön tehtävät varmennustiimissä.
 - lähisukulaisen tai muun henkilön rooli asiakkaalla sekä suhteen läheisyys.

Tilintarkastustiimin jäsenen perheenjäsenet

- 921.4 A1 Oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka syntyy, kun varmennustiimin jäsenen perheenjäsen on työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa toimeksiannon kohteeseen.
- 921.4 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asema, joka perheenjäsenellä on.
 - varmennustiimin jäsenen rooli.
- 921.4 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan, on henkilön siirtäminen pois varmennustiimistä.
- 921.4 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on varmennustiimin tehtävien järjestäminen siten, ettei kyseinen varmennustiimin jäsen käsittele perheenjäsenen tehtäviin kuuluvia asioita.

- R921.5** Henkilö ei saa toimia varmennustiimin jäsenenä, jos kukaan kyseisen henkilön perheenjäsen on:
- (a) varmennusasiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon;
 - (b) työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon; tai
 - (c) ollut tällaisessa asemassa toimeksiannon tai kohdetta koskevan tiedon kattaman ajanjakson aikana.

Varmennustiimin jäsenen perheenjäsenet

- 521.6 A1 Oman intressin, läheisyyden ja painostuksen uhka syntyy, kun varmennustiimin jäsenen lähisukulainen on:
- (a) varmennusasiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.
- 921.6 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- varmennustiimin jäsenen ja kyseisen lähisukulaisen välisen suhteen luonne.
 - asema, joka lähisukulaisella on.
 - varmennustiimin jäsenen rooli.
- 921.6 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan, on henkilön siirtäminen pois varmennustiimistä.
- 921.6 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on varmennustiimin tehtävien järjestäminen siten, ettei kyseinen varmennustiimin jäsen käsittele lähisukulaisen tehtäviin kuuluvia asioita.

Varmennustiimin jäsenen muut läheiset suhteet

- R921.7** Varmennustiimin jäsenen on konsultoitava tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti, jos hänellä on läheinen suhde henkilöön, joka ei ole perheenjäsen eikä lähisukulainen, mutta joka on:
- (a) varmennusasiakkaan hallituksen jäsen tai kuuluu sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.

- 921.7 A1 Tällaisesta suhteesta aiheutuvan oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- kyseisen henkilön ja varmennustiimin jäsenen välisen suhteen luonne.
 - asema, joka henkilöllä on asiakkaassa.
 - varmennustiimin jäsenen rooli.
- 921.7 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhan, on henkilön siirtäminen pois varmennustiimistä.
- 921.7 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on varmennustiimin tehtävien järjestäminen siten, ettei kyseinen varmennustiimin jäsen käsittele sen henkilön, johon hänellä on läheinen suhde, tehtäviin kuuluvia asioita.

Tilintarkastusyhteisön partnereiden ja työntekijöiden suhteet

- 921.8 A1 Oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka saattaa aiheutua seuraavien välisestä henkilökohtaisesta suhteesta tai perhesuhteesta:
- (a) tilintarkastusyhteisön partneri tai työntekijä, joka ei ole varmennustiimin jäsen; ja
 - (b) varmennusasiakkaan hallituksen jäsen tai sen ylimpään johtoon kuuluva henkilö tai työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksianton kohdetta koskevaan tietoon.
- 921.8 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusyhteisön partnerin tai työntekijän ja asiakkaan hallituksen jäsenen, sen ylimpään johtoon kuuluvan henkilön tai sen työntekijän välisen suhteen luonne.
 - tilintarkastusyhteisön partnerin tai työntekijän ja varmennustiimin välinen vuorovaikutus.
 - kyseisen partnerin tai työntekijän asema tilintarkastusyhteisössä.
 - kyseisen henkilön rooli asiakkaassa.
- 921.8 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- kyseisen partnerin tai työntekijän tehtävien järjestäminen siten, että mahdollista vaikutusta kyseiseen varmennustoimeksiantoon vähennetään.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi suoritettun relevantin varmennustyön.

LUKU 922

VIIMEAIKAINEN TYÖSKENTELY VARMENNUSASIAKKAAN PALVELUKSESSA

Johdanto

- 922.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 922.2 Jos varmennustiimin jäsen on viime aikoina toiminut varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä, sen ylimmässä johdossa tai sen työntekijänä, saattaa syntyä oman intressin, oman työn tarkastamisen tai läheisyyden uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Työskentely varmennusraportin kattaman ajanjakson kuluessa

- R922.3** Varmennustiimissä ei saa olla henkilöä, joka on varmennusraportin kattaman ajanjakson kuluessa:
- (a) toiminut varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai kuulunut sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) ollut työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.

Työskentely ennen varmennusraportin kattamaa ajanjaksoa

- 922.4 A1 Oman intressin, oman työn tarkastamisen tai läheisyyden uhka saattaa syntyä, jos varmennustiimin jäsen on ennen varmennusraportin kattamaa ajanjaksoa:
- (a) toiminut varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai kuulunut sen ylimpään johtoon; tai
 - (b) ollut työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.

Uhka syntyisi esimerkiksi, jos henkilön aiemmalla kaudella asiakkaan palveluksessa ollessaan tekemä päätös tai suorittama työ tulee arvioitavaksi kuluvalle kaudella osana nykyistä varmennustoimeksiantoa.

922.4 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- asema, joka henkilöllä on ollut asiakkaassa.
- se, miten kauan aikaa on kulunut siitä, kun henkilö on lähtenyt asiakkaan palveluksesta.
- varmennustiimin jäsenen rooli.

922.4 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, oman työn tarkastamisen tai läheisyyden uhkaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi varmennustiimin jäsenen tekemän työn.

LUKU 923**TOIMIMINEN VARMENNUSASIAKKAAN HALLITUKSEN JÄSENEÄ TAI YLIMMÄSSÄ JOHDOSSA****Johdanto**

- 923.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 923.2 Varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa toimimisesta aiheutuu oman työn tarkastamisen ja oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Toimiminen hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa**

- R923.3** Tilintarkastusyhteisön partneri tai työntekijä ei saa toimia tilintarkastusyhteisön varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa.

Toimiminen Company Secretary -tehtävässä

- R923.4** Tilintarkastusyhteisön partneri tai työntekijä ei saa toimia Company Secretary -tehtävässä tilintarkastusyhteisön varmennusasiakkaassa, paitsi jos:
- (a) tämä menettely on nimenomaisesti sallittu paikallisen lainsäädännön tai paikallisten ammatillisten sääntöjen tai käytännön mukaan;
 - (b) johto tekee kaikki päätökset; ja
 - (c) velvollisuudet ja tehtävät rajoittuvat luonteeltaan rutiinimaisiin ja hallinnollisiin tehtäviin, kuten pöytäkirjojen laatimiseen ja viranomaisilmoitusten tekemiseen.
- 923.4 A1 Company Secretary -nimellä tunnettua tehtävää hoitavan henkilön asemalla on eri maissa ja eri oikeudenkäyttöalueilla erilainen vaikutus. Tehtävät saatavat vaihdella hallinnollisista tehtävistä (kuten henkilöstöhallinnosta ja yhtiön virallisten asiakirjojen ja rekisterien hoitamisesta) hyvinkin monipuolisiin tehtäviin, kuten määräysten noudattamisen valvomiseen tai neuvontaan hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvissä asioissa. Tavallisesti tämän aseman katsotaan tarkoittavan hyvin läheistä yhteyttä yhteisöön. Tämän vuoksi syntyy uhka, jos tilintarkastusyhteisön partneri tai työntekijä toimii Company Secretary -tehtävässä varmennusasiakkaassa. (Lisätietoja muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta varmennusasiakkaalle on luvussa 950 *Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen varmennusasiakkaalle.*)

LUKU 924**TYÖSKENTELEY VARMENNUSASIAKKAAN PALVELUKSESSA****Johdanto**

- 924.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 9214.2 Työsuhteista varmennusasiakkaan kanssa saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 924.3 A1 Läheisyyden tai painostuksen uhka saattaa syntyä, jos joku seuraavista henkilöistä on ollut varmennustiimin jäsen tai tilintarkastusyhteisön partneri:
- varmennusasiakkaan hallituksen jäsen tai sen ylimpään johtoon kuuluva henkilö.
 - työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.

Entisiä partnereita tai varmennustiimin jäseniä koskevat rajoitukset

R924.4 Jos entinen partneri on ryhtynyt työskentelemään tilintarkastusyhteisön varmennusasiakkaan palveluksessa tai entinen varmennustiimin jäsen on ryhtynyt toimimaan varmennusasiakkaan:

- (a) hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa; tai
- (b) työntekijänä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon,

henkilö ei saa jatkaa osallistumista tilintarkastusyhteisön liiketoimintaan tai ammatilliseen toimintaan.

924.4 A1 Vaikka joku kappaleessa R924.4 kuvatuista henkilöistä olisi ryhtynyt työskentelemään varmennusasiakkaan palveluksessa tällaisessa asemassa eikä hän enää osallistuisi tilintarkastusyhteisön liiketoimintaan eikä ammatilliseen toimintaan, saattaa kuitenkin syntyä läheisyyden tai painostuksen uhka.

924.4 A2 Läheisyyden tai painostuksen uhka saattaa syntyä myös, jos tilintarkastusyhteisön entinen partneri on ryhtynyt työskentelemään jossakin yhteisössä

jossakin kappaleessa 924.3 A1 kuvatussa tehtävässä ja kyseisestä yhteisöstä tulee myöhemmin tilintarkastusyhteisön varmennusasiakas.

- 924.4 A3 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asema, jonka henkilö on saanut asiakkaassa.
 - se, onko henkilö tekemisissä varmennustiimin kanssa.
 - se, miten kauan aikaa on kulunut siitä, kun henkilö on ollut varmennustiimin jäsenenä taikka tilintarkastusyhteisön partnerina.
 - henkilön aiempi asema varmennustiimissä tai tilintarkastusyhteisössä. Esimerkki tästä on se, onko henkilö vastannut säännöllisestä yhteydenpidosta asiakkaan johdon tai hallintoelinten kanssa.

924.4 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- sellaisten järjestelyjen tekeminen, ettei kyseisellä henkilöllä ole oikeutta saada tilintarkastusyhteisöltä mitään etuuksia tai maksusuorituksia, elleivät ne perustu kiinteisiin ennalta määrättyihin järjestelyihin.
- sellaisten järjestelyjen tekeminen, ettei tilintarkastusyhteisön velka henkilölle ole tilintarkastusyhteisön kannalta olennainen.
- varmennustoimeksiantoa koskevan suunnitelman muuttaminen;
- sellaisten henkilöiden osoittaminen varmennustiimiin, joilla on riittävästi kokemusta verrattuna asiakkaan palvelukseen siirtyneen henkilön kokemukseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi varmennustiimin jäsenen tekemän työn.

Varmennustiimin jäsenten ryhtyminen neuvottelemiseen työsuhteesta asiakkaan palveluksessa

R924.5 Tilintarkastusyhteisöllä tulee olla toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan varmennustiimin jäseniä vaaditaan ilmoittamaan tilintarkastusyhteisölle, kun he ryhtyvät neuvottelemaan työsuhteesta varmennusasiakkaan kanssa.

924.5 A1 Oman intressin uhka syntyy, kun varmennustiimin jäsen osallistuu varmennustoimeksiantoon, vaikka hän tietää, että hän siirtyy tai saattaa siirtyä asiakkaan palvelukseen jonakin ajankohtana tulevaisuudessa.

924.5 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tällaisen oman intressin uhan, on henkilön siirtäminen pois varmennustoimeksiannosta.

924.5 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhkaan vastaava varotoimi, on että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka kyseinen varmennustiimin jäsen on tehnyt tiimiin kuuluessaan.

LUKU 940**HENKILÖSTÖN PITKÄAIKAINEN YHTEYS
VARMENNUSASIAKKAASEEN****Johdanto**

- 940.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 940.2 Kun henkilö osallistuu jatkuvaan varmennustoimeksiintoon pitkän aikaa, tästä saattaa aiheutua läheisyyden ja oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 940.3 A1 Läheisyyden uhka saattaa syntyä sen seurauksena, että henkilö on pitkän aikaa yhteydessä:
- (a) varmennusasiakkaan;
 - (b) varmennusasiakkaan ylemmän johdon; tai
 - (c) varmennustoimeksiannon kohteen ja kohdetta koskevan tiedon kanssa.
- 940.3 A2 Oman intressin uhka saattaa syntyä sen seurauksena, että henkilö on huolissaan pitkäaikaisen varmennusasiakkaan menettämisestä tai hänellä on intressi säilyttää läheinen henkilökohtainen suhde ylempään johtoon tai hallintoelimeen kuuluvaan henkilöön. Tällainen uhka saattaa vaikuttaa henkilön harkintakykyyn epäasianmukaisella tavalla.
- 940.3 A3 Tällaisen läheisyyden tai oman intressin uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- varmennustoimeksiannon luonne.
 - se, kuinka kauan henkilö on ollut varmennustiimin jäsenenä, hänen vastuullisuusasemansa tiimissä sekä hänellä olleiden roolien luonne, mukaan lukien oliko tällainen suhde olemassa, kun henkilö työskenteli edellisessä tilintarkastusyhteisössä.
 - se, missä määrin vastuullisemmassa asemassa oleva henkilöstö ohjaa, läpikäy ja valvoo henkilön tekemää työtä.

- se, missä määrin henkilö pystyy vastuullisen asemansa ansiosta vaikuttamaan varmennustoimeksiannon lopputulokseen esimerkiksi tekemällä keskeisiä päätöksiä tai ohjaamalla toimeksiantotiimin muiden jäsenten työtä.
- henkilön ja varmennusasiakkaan tai sen ylemmän johdon välisen henkilökohtaisen suhteen läheisyys.
- henkilön ja varmennusasiakkaan välisen vuorovaikutuksen luonne, toistuvuus ja laajuus.
- se, onko kohteen tai kohdetta koskevan tiedon luonteessa tai monitulkaisuudessa tapahtunut muutoksia.
- onko viime aikoina tapahtunut vaihdoksia henkilössä tai henkilöissä, jotka ovat vastuussa olevana osapuolena, tai relevanteissa tapauksissa ylemmässä johdossa.

940.3 A4 Kaksi tai useampi tekijä saattavat yhdessä nostaa tai alentaa uhkien tasoa. Esimerkiksi läheisyyden uhat, jotka ovat syntyneet ajan kuluessa henkilön ja varmennusasiakkaan välisen suhteen lähentyessä, vähentyisivät, jos vastuussa olevana osapuolena oleva henkilö lähtisi pois.

940.3 A5 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa tiettyyn toimeksiantoon liittyvän läheisyyden ja oman intressin uhan, olisi henkilön vaihtaminen toiseen rotaatiolla ja siirtäminen pois varmennustiimistä.

940.3 A6 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen läheisyyden tai oman intressin uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- henkilön roolin muuttaminen varmennustiimissä tai henkilön suorittamien tehtävien luonteen ja laajuuden muuttaminen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole ollut varmennustiimin jäsen, käy läpi henkilön tekemän työn.
- toimeksiantoon kohdistettavat säännölliset riippumattomat sisäiset tai ulkoiset laaduntarkastukset.

R940.4 Jos tilintarkastusyhteisö päättää, että syntyneet uhat ovat sellaisella tasolla, että niihin on mahdollista vastata vain vaihtamalla henkilö toiseen rotaatiolla ja siirtämällä hänet pois varmennustiimistä, tilintarkastusyhteisön on määritettävä asianmukainen ajanjakso, jonka kuluessa henkilö ei saa:

- olla toimeksiantotiimin jäsenenä varmennustoimeksiannossa;
- suorittaa varmennustoimeksiannon laadunvalvontaa; eikä
- suoraan vaikuttaa varmennustoimeksiannon lopputulokseen.

Ajanjakson tulee olla riittävän pitkä, jotta tullaan vastanneeksi läheisyyden ja oman intressin uhkaan.

LUKU 950**MUIDEN KUIN VARMENNUSPALVELUJEN
TUOTTAMINEN MUILLE VARMENNUSASIAKKAILLE
KUIN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN
TARKASTUKSEN TOIMEKSIANTOJEN ASIAKKAILLE****Johdanto**

- 950.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 950.2 Tilintarkastusyhteisöt saattavat tuottaa varmennusasiakkailleen monenlaisia muita kuin varmennuspalveluja osaamisensa ja erityisasiantuntemuksensa mukaisesti. Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta varmennusasiakkaille saattaa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- R950.3** Ennen kuin tilintarkastusyhteisö hyväksyy toimeksiannon muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, saattaako tällaisen palvelun tuottamisesta aiheutua riippumattomuutta vaarantava uhka.
- 950.3 A1 Tähän lukuun sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus auttavat tilintarkastusyhteisöjä niiden analysoidessa tietyn tyyppisiä muita kuin varmennuspalveluja ja niihin liittyviä uhkia, joita saattaa syntyä, jos tilintarkastusyhteisö hyväksyy tai tuottaa muita kuin varmennuspalveluja varmennusasiakkaalle.
- 950.3 A2 Uudet liiketoimintakäytännöt, rahoitusmarkkinoiden kehittyminen ja tietotekniikan muutokset kuuluvat sellaisiin kehityssuuntiin, joista johtuen on mahdotonta laatia kaiken kattavaa luetteloa kaikista niistä muista kuin varmennuspalveluista, joita varmennusasiakkaalle saatettaisiin tuottaa. Tämän vuoksi näihin sääntöihin ei sisälly kattavaa luetteloa kaikista muista kuin varmennuspalveluista, joita varmennusasiakkaalle saatetaan tuottaa.

Uhkien arvioiminen

- 950.4 A1 Relevantteja tekijöitä arvioitaessa varmennusasiakkaalle tuotettavasta muusta kuin varmennuspalvelusta aiheutuvien uhkien tasoa, ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne, laajuus ja tarkoitus.
- se, missä määrin palvelun lopputulokseen turvaututaan osana varmennustoimeksiantoa.
- oikeudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa palvelu tuotetaan.
- se, vaikuttaako palvelun lopputulos seikkoihin, jotka kuvastuvat varmennustoimeksiannon kohteessa tai kohdetta koskevassa tiedossa, ja jos vaikuttaa, niin:
 - se, missä määrin palvelun lopputuloksella on olennainen tai merkittävä vaikutus varmennustoimeksiannon kohteeseen.
 - se, missä määrin varmennusasiakas osallistuu merkittävien harkintaa edellyttävien seikkojen määrittämiseen.
- asiakkaan johdon ja työntekijöiden erityisasiantuntemuksen taso tuotettavan palvelutyyppin osalta.

Varmennusasiakkaan informaatiota koskeva olennaisuus

950.4 A2 Varmennusasiakkaan informaatiota koskevan olennaisuuden käsitettä käsitellään *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) 3000 (uudistettu) Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*. Olennaisuuden määrittämiseen liittyy ammatillisen harkinnan käyttämistä, ja sekä määrälliset että laadulliset tekijät vaikuttavat siihen. Siihen vaikuttavat myös käsitykset käyttäjien taloudellisen tai muun informaation tarpeista.

Useat samalle varmennusasiakkaalle tuotettavat muut kuin varmennuspalvelut

950.4 A3 Tilintarkastusyhteisö saattaa tuottaa varmennusasiakkaalle useita muita kuin varmennuspalveluja. Tällaisissa olosuhteissa näiden palvelujen tuottamisesta aiheutuvien uhkien yhteisvaikutus on relevantti tilintarkastusyhteisön tekemän uhkien arvioinnin kannalta.

Uhkiin vastaaminen

950.5 A1 Kappaleessa 120.10 A2 on kuvaus varotoimista. Kun on kyse muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta varmennusasiakkaille, varotoimet ovat tilintarkastusyhteisön toteuttamia yksittäisiä toimenpiteitä tai niiden yhdistelmiä, jotka tehokkaasti vähentävät riippumattomuutta vaarantavat uhat hyväksyttävälle tasolle. Joissakin tilanteissa, joissa uhka aiheutuu palvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle, varotoimia ei ehkä ole käytettävissä. Tällaisissa tilanteissa luvussa 120 esitetyn käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen edellyttää, että tilintarkastusyhteisö kieltäytyy kyseisestä muusta kuin varmennuspalvelusta tai varmennustoimeksiannosta tai lopettaa sen.

Johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamista koskeva kielto

- R950.6** Tilintarkastusyhteisö ei saa hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, joka liittyy tilintarkastusyhteisön suorittaman varmennustoimeksiannon kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon. Jos tilintarkastusyhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää osana jotakin varmennusasiakkaalle tuotettavaa muuta palvelua, tilintarkastusyhteisön on varmistuttava siitä, ettei tehtävä liity tilintarkastusyhteisön suorittaman varmennustoimeksiannon kohteeseen eikä kohdetta koskevaan tietoon.
- 950.6 A1 Johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä ovat yhteisön valvonta, johtaminen ja ohjaaminen, mukaan lukien päätösten tekeminen henkilöresurssien, rahoituksen sekä teknisten, aineellisten ja aineettomien resurssien hankkimisesta, käyttämisestä ja valvonnasta.
- 950.6 A2 Muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle aiheutuu oman työn tarkastamisen ja oman intressin uhka, jos tilintarkastusyhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä palvelua tuottaessaan. Kun on kyse varmennustoimeksiannon kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon liittyvän palvelun tuottamisesta, johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta aiheutuu myös läheisyyden uhka ja siitä saattaa aiheutua asian ajamisen uhka, koska tilintarkastusyhteisö tulee liian läheisesti yhdistetyksi johdon näkemyksiin ja intresseihin.
- 950.6 A3 Sen ratkaiseminen, onko tietty toimenpide johdon vastuulle kuuluva tehtävä, riippuu olosuhteista ja edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä. Esi-merkkejä toimenpiteistä, joiden katsottaisiin olevan johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä, ovat:
- toimintaperiaatteiden ja strategisen suunnan määrääminen.
 - henkilöstön rekrytoiminen ja erottaminen.
 - työntekijöiden ohjaaminen ja vastuun ottaminen työntekijöiden toimenpiteistä, jotka liittyvät näiden yhteisölle tekemään työhön.
 - liiketoimien hyväksyminen.
 - pankkitilien tai sijoitusten valvonta tai hallinnointi.
 - päättäminen siitä, mitkä tilintarkastusyhteisön tai muiden kolmansien osapuolten tekemistä suosituksista toteutetaan.
 - raportointi hallintoelimille johdon puolesta.
 - vastuun ottaminen sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönotosta, seurannasta tai ylläpidosta.
- 950.6 A4 Neuvojen ja suositusten antaminen varmennusasiakkaan johdon auttamiseksi tehtäviensä hoitamisessa ei ole johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamista. (Viittaus: kappaleet R950.6–950.6 A3).

R950.7

Jotta vältettäisiin johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitaminen tuotettaessa varmennusasiakkaalle muita kuin varmennuspalveluja, jotka liittyvät varmennustoimeksiannon kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon, tilintarkastusyhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että asiakkaan johto tekee kaikki harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset, jotka oikeasti kuuluvat johdon vastuulle. Tähän kuuluu varmistuminen siitä, että asiakkaan johto:

- (a) määrää henkilön, jolla on sopivat taidot, tiedot ja kokemus, vastamaan jatkuvasti asiakkaalle kuuluvista päätöksistä ja valvomaan palveluja. Tällainen henkilö, joka mieluiten kuuluu ylempään johtoon, ymmärtää:
 - (i) palvelujen tavoitteet, luonteen ja tulokset; ja
 - (ii) asiakkaan ja tilintarkastusyhteisön velvollisuudet.

Henkilöllä ei kuitenkaan tarvitse olla palvelujen suorittamiseen tai uudelleensoorittamiseen tarvittavaa erityisasiantuntemusta.
- (b) valvoo palveluja ja tuotettujen palvelujen tulosten riittävyttä asiakkaan tarkoituksiin; ja
- (c) ottaa vastuun mahdollisista toimenpiteistä, joihin ryhdytään palvelun tulosten perusteella.

Muita seikkoja, jotka on otettava huomioon tuotettaessa tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja

950.8 A1

Oman työn tarkastamisen uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastusyhteisö osallistuu sellaisen kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen, joka on myöhemmin varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaa tietoa. Esimerkkejä muista kuin varmennuspalveluista, joista saattaa aiheutua tällainen oman työn tarkastamisen uhka tuotettaessa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon liittyviä palveluja, ovat:

- (a) tulevaisuutta koskevan informaation tuottaminen ja laatiminen ja tämän informaation varmentaminen myöhemmin.
- (b) sellaisen arvonmäärityksen tekeminen, joka on osa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaa tietoa.

LUKU 990**RAPORTIT, JOIHIN SISÄLTYY KÄYTTÖÄ JA LUOVUTTAMISTA KOSKEVA RAJOITUS (MUUT VARMENNUSTOIMEKSIANNOT KUIN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOT)****Johdanto**

- 990.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 990.2 Tässä luvussa esitetään osaan 4B tiettyjä mukautuksia, jotka ovat sallittuja tietyissä olosuhteissa, joihin liittyy varmennustoimeksiantoja, joista annettavaan raporttiin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus. Tässä luvussa toimeksiantoa, josta annetaan käyttöä ja luovuttamista koskevan rajoituksen sisältävä raportti kappaleessa R990.3 tarkoitetuissa olosuhteissa, nimitetään ”ehdot täyttäväksi varmennustoimeksiannoksi”.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä****R990.3**

Kun tilintarkastusyhteisö aikoo antaa varmennustoimeksiannosta raportin, johon sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus, osaan 4B sisältyviä riippumattomuusvaatimuksia saadaan mukauttaa tässä luvussa kuvatulla tavalla, mutta vain jos:

- (a) tilintarkastusyhteisö kommunikoi raportin aiottujen käyttäjien kanssa palvelua tuottaessa sovellettavista mukautetuista riippumattomuusvaatimuksista; ja
- (b) raportin aiottut käyttäjät ymmärtävät raportin tarkoituksen, kohdetta koskevan tiedon ja rajoitteet ja antavat nimenomaisen suostumuksen mukautusten soveltamiseen.

- 990.3 A1 Raportin aiottut käyttäjät saattavat saada käsityksen raportin tarkoituksesta, kohdetta koskevasta tiedosta ja rajoitteista osallistumalla joko suoraan tai epäsuorasti heidän puolestaan toimimaan oikeutetun edustajan kautta toimeksiannon luonteen ja laajuuden määrittämiseen. Tällainen osallistuminen auttaa kummassakin tapauksessa tilintarkastusyhteisöä kommunikimaan aiottujen käyttäjien kanssa riippumattomuuteen liittyvistä seikoista, mukaan lukien käsitteellisen viitekehysten soveltamisen kannalta relevantit olosuhteet. Se myös antaa tilintarkastusyhteisölle mahdollisuuden saada suostumus mukautettuihin riippumattomuusvaatimuksiin.

- R990.4** Silloin kun aiotut käyttäjät muodostavat käyttäjärühmän eivätkä ole erikseen nimettävissä ajankohtana, jona toimeksiannon ehdot asetetaan, tilintarkastusyhteisön on myöhemmin saatettava tällaisten käyttäjien tietoon riippumattomuusvaatimukset, joihin heidän edustajansa on suostunut.
- 990.4 A1 Esimerkiksi kun aiotut käyttäjät muodostavat sellaisen käyttäjärühmän kuin lainanantajat syndikoidussa lainajärjestelyssä, tilintarkastusyhteisö saattaa kuvata mukautetut riippumattomuusvaatimukset lainanantajien edustajalle lähetettävässä toimeksiantokirjeessä. Edustaja saattaa sen jälkeen antaa tilintarkastusyhteisön toimeksiantokirjeen lainanantajaryhmän jäsenten saataville, jotta täytetään vaatimus, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on saatettava edustajan kanssa sovitut mukautetut riippumattomuusvaatimukset kaikkien käyttäjien tietoon.
- R990.5** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän varmennustoimeksiannon, osaan 4B tehtävät mukautukset on rajoitettava kappaleissa R990.7–R990.8 mainittuihin.
- R990.6** Jos tilintarkastusyhteisö antaa samalle asiakkaalle myös varmennusraportin, johon ei sisälly käyttöä ja luovuttamista koskevaa rajoitusta, kyseiseen varmennustoimeksiantoon on sovellettava osaa 4B.

Taloudelliset intressit, lainat ja takaukset, läheiset liikesuhteet sekä perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet

- R990.7** Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän varmennustoimeksiannon:
- (a) lukuihin 910, 911, 920, 921, 922 ja 924 sisältyviä relevantteja kohtia tarvitsee soveltaa vain toimeksiantotiimin jäseniin sekä heidän perheenjäseniinsä ja lähisukulaisiinsa;
 - (b) tilintarkastusyhteisön on tunnistettava ja arvioitava varmennusasiakkaan ja seuraavien varmennustiimin jäsenten välisistä intresseistä ja suhteista aiheutuvat riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastattava niihin lukujen 910, 911, 920, 921, 922 ja 924 mukaisesti:
 - (i) henkilöt, jotka antavat teknisiä tai toimialakohtaisia asioita taikka liiketoimia tai tapahtumia koskevaa neuvontaa; ja
 - (ii) henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen; ja
 - (c) tilintarkastusyhteisön on arvioitava uhat, joita toimeksiantotiimillä on syytä uskoa aiheutuvan intresseistä ja suhteista varmennusasiakkaan ja sellaisten muiden tilintarkastusyhteisössä toimivien henkilöiden välillä, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan varmennustoimeksiannon lopputulokseen, ja vastattava näihin uhkiin lukujen 910, 911, 920, 921, 922 ja 924 mukaisesti.

990.7 A1 Muita tilintarkastusyhteisössä toimivia henkilöitä, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan varmennustoimeksiannon lopputulokseen, ovat henkilöt, jotka antavat suosituksen varmennustoimeksiannosta vastuullisen henkilön palkitsemisesta tai jotka välittömästi ohjaavat tai johtavat tai muulla tavoin valvovat häntä varmennustoimeksiannon suorittamisen yhteydessä.

R990.8 Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän varmennustoimeksiannon, sillä ei saa olla olennaista välitöntä taloudellista intressiä eikä olennaista välitöntä taloudellista intressiä varmennusasiakkaassa.

TERMISTÖ JA LYHENNELUETTELO

Julkaisussa *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen kansainväliset riippumattomuusstandardit)* yksikkömuoto on tulkittava niin, että se kattaa myös monikkomuodon ja päinvastoin ja termejä käytetään seuraavassa merkityksessä.

Määriteltyjen termien selitykset esitetään tässä termistössä tavanomaista fonttia käyttäen, ja kursiivia käytetään selitettäessä kuvattuja termejä, joilla on tietty merkitys sääntöjen tietyissä osissa, tai esitettäessä lisäselityksiä määritellyistä termeistä. Lisäksi esitetään viittauksia säännöissä kuvattuihin termeihin.

Hyväksyttävä taso (Acceptable level)	Taso, jolla tilintarkastusammattilainen käyttämällä järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä todennäköisesti päättelisi noudattavansa peruseriaatteita.
Mainonta (Advertising)	Yleisölle suunnattua viestintää, joka koskee ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten tarjoamia palveluja tai heidän osaamistaan ja jonka tarkoituksena on edistää ammatillista liiketoimintaa.
Asiamukainen läpikäynnin suorittaja (Appropriate reviewer)	<i>Asiamukainen läpikäynnin suorittaja on ammattilainen, jolla on tarvittavat tiedot, taidot, kokemus ja valtuudet käydäkseen objektiivisella tavalla läpi relevantin suoritettun työn tai tuotettun palvelun. Tällainen henkilö saattaa olla tilintarkastusammattilainen.</i> <i>Tämä termi on kuvattu kappaleessa 300.8 A4.</i>
Varmennusasiakas (Assurance client)	Vastuussa oleva osapuoli, joka on henkilö, joka (tai henkilöt, jotka): (a) suoran raportoinnin toimeksiannossa on (tai ovat) vastuussa kohteesta; tai (b) kannanottooperusteisessa toimeksiannossa on (tai ovat) vastuussa kohdetta koskevasta tiedosta ja saattaa (tai saattavat) olla vastuussa myös kohteesta.
Varmennustoimeksianto (Assurance engagement)	Toimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta lopputulokseen, joka on saatu arvioimalla kohdetta kriteerien perusteella tai mittaamalla se kriteerejä käyttäen. Varmennustoimeksiantoja koskevaa ohjeistusta löydät IAASB:n julkaisemasta <i>Kansainvälisestä varmennustoimeksiantojen viitekehuksesta</i> . <i>Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehysessä</i> kuvataan varmennustoimeksiannon osatekijät ja tavoitteet sekä yksilöidään toimeksiannot, joihin sovelletaan ISA-, ISRE- ja ISAE-standardeja.

- Varmennustiimi
(Assurance team)
- (a) kaikki varmennustoimeksiannon toimeksiantotiimin jäsenet;
 - (b) kaikki muut tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan varmennustoimeksiannon lopputulokseen, mukaan lukien:
 - (i) henkilöt, jotka antavat suosituksen varmennustoimeksiannosta vastuullisen henkilön palkitsemisesta tai jotka välittömästi ohjaavat tai johtavat tai muulla tavoin valvovat häntä varmennustoimeksiannon suorittamisen yhteydessä;
 - (ii) henkilöt, jotka antavat varmennustoimeksiannossa teknisiä tai toimialakohtaisia asioita taikka liiketöitä tai tapahtumia koskevaa neuvontaa; ja
 - (iii) henkilöt, jotka suorittavat varmennustoimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat varmennustoimeksiannon toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen.

Tilintarkastus (Audit) *Osassa 4A termi ”tilintarkastus” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteiseen tarkastukseen”.*

Tilintarkastusasiakas
(Audit client) Yhteisö, jota koskevan tilintarkastustoimeksiannon tilintarkastusyhteisö suorittaa. Kun asiakas on listattu yhteisö, tilintarkastusasiakas sisältää aina myös sen lähipiiri-yhteisöt. Kun tilintarkastusasiakas ei ole listattu yhteisö, tilintarkastusasiakkaaseen luetaan ne lähipiiri-yhteisöt, joissa asiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta. *(Ks. myös kappale R400.20.)*

Osassa 4A termi ”tilintarkastusasiakas” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisen tarkastuksen asiakkaaseen”.

Tilintarkastus-
toimeksianto
(Audit engagement) Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (taikka antaako se oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty kyseisen normiston mukaisesti), esimerkiksi ISA-standardien mukaisesti toteutettava toimeksianto. Näihin kuuluu lakisääteinen tilintarkastus, jolla tarkoitetaan lainsäädännön tai määräyksen edellyttämää tilintarkastusta.

Osassa 4A termi ”tilintarkastustoimeksianto” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon”.

Tilintarkastuskertomus (Audit report)	<i>Osassa 4A termi ”tilintarkastuskertomus” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin”.</i>
Tilintarkastustiimi (Audit team)	<p>(a) kaikki tilintarkastustoimeksiannon toimeksiantotiimin jäsenet;</p> <p>(b) kaikki muut tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen, mukaan lukien:</p> <p>(i) henkilöt, jotka antavat suosituksen toimeksiannosta vastuullisen henkilön palkitsemisesta tai jotka välittömästi ohjaavat tai johtavat tai muulla tavoin valvovat häntä toimeksiannon suorittamisen yhteydessä; heihin kuuluvat kaikki suoraan toimeksiannosta vastuullisen henkilön yläpuolella organisaatiossa olevat henkilöt aina siihen henkilöön saakka, joka on tilintarkastusyhteisön johtava tai korkeimmassa asemassa oleva partneri (Senior or Managing Partner) (toimitusjohtaja tai vastaava);</p> <p>(ii) henkilöt, jotka antavat toimeksiannossa teknisiä tai toimialakohtaisia asioita taikka liiketoimia tai tahtumia koskevaa neuvontaa; ja</p> <p>(iii) (henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannon toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen; ja</p> <p>(c) kaikki samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen.</p> <p><i>Osassa 4A termi ”tilintarkastustiimi” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisen tarkastuksen tiimiin”.</i></p>
Lähisukulainen (Close family)	Vanhempi, lapsi tai sisarus, joka ei ole perheenjäsen.
Käsitteellinen viitekehys (Conceptual framework)	<i>Tämä termi on kuvattu luvussa 120.</i>
Ehdollinen palkkio (Contingent fee)	Palkkio, joka lasketaan ennalta määrättyllä, liiketoimen lopputulomaan tai tilintarkastusyhteisön suorittamien palvelujen tulokseen liittyvällä perusteella. Tuomioistuimen tai muun viranomaisen määräämä palkkio ei ole ehdollinen palkkio

Jäähdyttelyaika (Cooling-off period)	<i>Tämä termi kuvataan kappaleessa R540.5 kappaleita R540.11-R540.19 varten.</i>
Välitön taloudellinen intressi (Direct financial interest)	Taloudellinen intressi, jonka <ul style="list-style-type: none"> (a) henkilö tai yhteisö omistaa välittömästi ja johon sillä on määräysvalta (mukaan lukien intressit, joita toiset hallinnoivat oman harkintansa mukaisesti); tai (b) hyötyä tuottava omistus toteutuu kollektiivisen sijoitusvälineen, kuolinpesän, hallinnoitavan omaisuuden tai muun sellaisen välikäden kautta, johon henkilöllä tai yhteisöllä on määräysvalta tai jonka sijoituspäätöksiin tämä pystyy vaikuttamaan.
Hallituksen jäsen tai ylimpään johtoon kuuluva henkilö (Director or officer)	Yhteisön hallintoelimet tai vastaavaa tehtävää hoitavat elimet riippumatta käytettävästä nimikkeestä, joka voi olla erilainen eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla.
Ehdot täyttävä tilintarkastustoimeksianto (Eligible audit engagement)	<i>Tämä termi kuvataan kappaleessa 800.2 lukua 800 varten.</i>
Ehdot täyttävä varmennustoimeksianto (Eligible assurance engagement)	<i>Tämä termi kuvataan kappaleessa 990.2 lukua 990 varten.</i>
Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (Engagement partner)	Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä toimiva henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen järjestön, oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.
Toimeksiannon kesto-aika (Engagement period)	Toimeksiannon kesto-aika alkaa, kun tilintarkastustiimi aloittaa tilintarkastuksen suorittamisen. Toimeksiannon kesto-aika loppuu, kun tilintarkastuskertomus annetaan. Kun toimeksianto on luonteeltaan jatkuva, se päättyy, kun jompikumpi osapuoli ilmoittaa ammatillisen suhteen päättyneen tai kun viimeinen tilintarkastuskertomus on annettu, sen mukaan, kumpi näistä tapahtuu myöhemmin.
(Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot)	

<p>Toimeksiannon kesto-aika (Engagement period)</p> <p>(Muut varmennus-toimeksiannot kuin tilintarkastus ja yleis-luonteinen tarkastus)</p>	<p>Toimeksiannon kesto-aika alkaa, kun varmennustiimi aloittaa ky-seistä toimeksiantoa koskevien varmennuspalvelujen suorittami-sen. Toimeksiannon kesto-aika päättyy, kun varmennusraportti an-netaan. Kun toimeksianto on luonteeltaan jatkuva, se päättyy, kun jompikumpi osapuoli ilmoittaa ammatillisen suhteen päättyneen tai kun viimeinen varmennusraportti on annettu, sen mukaan, kumpi näistä tapahtuu myöhemmin.</p>
<p>Toimeksiantokohtai-nen laadunvalvonta-tarkastus (Engagement quality control review)</p>	<p>Prosessi, jonka tarkoituksena on tehdä raporttia annettaessa tai sitä ennen objektiivinen arvio toimeksiantotiimin tekemistä merkittä-vistä harkintaan perustuvista ratkaisuksista ja johtopäätöksistä, jotka se on tehnyt raporttia laatiessaan.</p>
<p>Toimeksiantotiimi (Engagement team)</p>	<p>Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja hen-kilöstö sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan yhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa varmennustoimenpiteitä. Toi-meksiantotiimiin ei lueta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa sa-maan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuh-teessa olevia ulkopuolisia erityisasiantuntijoita.</p> <p>”Toimeksiantotiimiin” ei myöskään lueta asiakkaan sisäisessä tar-kastuksessa toimivia henkilöitä, jotka antavat suoraa apua tilintar-kastustoimeksiannossa, kun ulkoinen tilintarkastaja noudattaa IAS 610:n (uudistettu 2013) <i>Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttä-minen</i> vaatimuksia.</p>
<p>Nykyinen tilin-tarkastaja (Existing accountant)</p>	<p>Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka on kyseisellä hetkellä valittuna tilintarkastajana tai suorittaa asiakkaalle lasken-tatoimeen, verotukseen tai konsultointiin liittyviä tai muita vastaa-via ammatillisia palveluja.</p>
<p>Ulkopuolinen erityis-asiantuntija (External expert)</p>	<p>Henkilö (joka ei ole tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri eikä kuulu sen henkilöstöön, tilapäinen henkilöstö mukaan lukien) tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintar-kastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä ti-lintarkastusammattilainen käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.</p>
<p>Taloudellinen intressi (Financial interest)</p>	<p>Osuus omasta pääomasta tai muu yhteisön arvopaperi, debentuuri, laina tai muu vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, mukaan luki-en tällaisen intressin hankkimista koskevat oikeudet ja velvoitteet sekä suoraan tällaiseen intressiin liittyvät johdannaiset.</p>

Tilinpäätös (Financial statements)	Jäsenneysti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, liitetiedot mukaan lukien, joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja veloitteista tietynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonnekin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Liitetiedot sisältävät yleensä yhteenvedon merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muuta selittävää tietoa. Termillä voidaan tarkoittaa tilinpäätöskokonaisuutta, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan, esimerkiksi taseeseen tai tuloslaskelmaan liitetietoineen.
Tilinpäätös, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon (Financial statements on which the firm will express an opinion)	Kun kyseessä on yksittäinen yhteisö, tämän yhteisön tilinpäätös. Kun on kyse konsernin tilinpäätöksestä, tarkoitetaan konsernitiilinpäätöstä.
Tilintarkastusyhteisö (Firm)	<p>(a) yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö;</p> <p>(b) yhteisö, joka käyttää tällaisiin osapuoliin määräysvaltaa omistuksen tai johtamisen perusteella tai muulla tavoin; ja</p> <p>(c) yhteisö, johon tällaiset osapuolet käyttävät määräysvaltaa omistuksen tai johtamisen perusteella tai muulla tavoin.</p> <p><i>Kappaleissa 400.4 ja 900.3 selitetään, kuinka sanaa "tilintarkastusyhteisö" käytetään käsiteltäessä tilintarkastusammattilaisten ja tilintarkastusyhteisöjen velvollisuutta noudattaa osia 4A ja 4B.</i></p>
Peruseriaatteet (Fundamental principles)	<p>Tätä termiä kuvataan kappaleessa A1. Kutakin peruseriaatetta kuvataan vuorollaan seuraavissa kappaleissa:</p> <p><i>Rehellisyys</i> <i>R111.1</i></p> <p><i>Objektiivisuus</i> <i>R112.1</i></p> <p><i>Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus</i> <i>R113.1</i></p> <p><i>Salassapitovelvollisuus</i> <i>R114.1</i></p> <p><i>Ammatillinen käyttäytyminen</i> <i>R115.1</i></p>
Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio (Historical financial information)	Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajanjaksoina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.
Perheenjäsen (Immediate family)	Puoliso (tai vastaava) tai huollettava.

Riippumattomuus
(Independence)

Riippumattomuuteen kuuluvat

- (a) mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa johtopäätöksen esittämisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.
- (b) näkyvä riippumattomuus – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti päättelisi tilintarkastusyhteisön taikka tilintarkastus- tai varmennustii-min jäsenen rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen.

Kuten kappaleissa 400.5 ja 900.4 mainitaan, se, että henkilön tai tilintarkastusyhteisön sanotaan olevan ”riippumaton” tarkoittaa, että henkilö tai tilintarkastusyhteisö on noudattanut osia 4A ja 4B, sen mukaan kuin ne ovat sovellettavissa.

Välillinen taloudellinen intressi (Indirect financial interest)

Taloudellinen intressi, jonka hyötyä tuottava omistus toteutuu kollektiivisen sijoitusvälineen, kuolinpesän, hallinnoitavan omaisuuden tai muun sellaisen välikäden kautta, johon henkilöllä tai yhteisöllä ei ole määräysvaltaa ja jonka sijoituspäätöksiin tämä ei pysty vaikuttamaan.

Tarjottava etu
(Inducement)

Asia, tilanne tai toimenpide, jota käytetään keinona vaikuttaa toisen henkilön käyttäytymiseen mutta ei välttämättä tarkoituksena vaikuttaa kyseisen henkilön käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla.

Tarjottavat edut voivat vaihdella liikekumppaneiden välisestä (muilla tilintarkastusammattilaisilla) tai tilintarkastusammattilaisten ja nykyisten tai mahdollisten asiakkaiden välisestä (ammatissa toimivilla tilintarkastusammattilaisilla) vähäisestä vieraanvaraisuudesta tekoihin, joista seuraa säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen. Tarjottavat edut voivat olla monessa eri muodossa, esimerkiksi:

- lahjoja.
- vieraanvaraisuutta.
- kestitystä.
- poliittisessa tai hyväntekeväisyyteen liittyvässä tarkoituksessa tehtyjä lahjoituksia.
- vetoamista ystäväyteen ja lojaliteettiin.
- työtilaisuuksia tai muita kaupallisia mahdollisuuksia.
- suosivaa kohtelua, oikeuksia tai etuoikeuksia.

Keskeinen tilintarkastuspartneri (Key audit partner)	Toimeksiannosta vastuullinen henkilö, toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta vastuullinen henkilö ja mahdolliset muut toimeksiantotiimin tilintarkastuspartnerit, jotka tekevät keskeisiä päätöksiä tai harkintaan perustuvia ratkaisuja merkittävistä asioista sen tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Olosuhteista ja tilintarkastukseen osallistuvien henkilöiden tehtävistä riippuen ”muihin tilintarkastuspartnereihin” voi kuulua esimerkiksi merkittävistä tytäryrityksistä tai divisioonista vastuussa olevia tilintarkastuspartnereita.
Listattu yhteisö (Listed entity)	Yhteisö, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita noteerataan tai on listattuna tunnustetussa arvopaperipörssissä tai markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti.
Saada (May)	<i>Tätä sanaa käytetään säännöissä tarkoittamaan lupaa toimia tietyllä tavalla tietyissä olosuhteissa, mukaan lukien poikkeus vaatimuksesta. Sitä ei käytetä tarkoittamaan mahdollisuutta.</i>
Saattaa (Might)	<i>Tätä sanaa käytetään säännöissä tarkoittamaan mahdollisuutta, että tietty seikka esiintyy, tapahtuma toteutuu tai toimitaan tietyllä tavalla. Termi ei kuvaa uhan yhteydessä käytettynä mitään tiettyä mahdollisuuden tai todennäköisyyden tasoa, sillä uhan tason arviointi riippuu tosiseikoista ja olosuhteista, jotka liittyvät tiettyyn seikkaan, tapahtumaan tai toimintatapaan.</i>
Ketju (Network)	Laajempi kokonaisuus: <ol style="list-style-type: none"> (a) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja (b) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen tai kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa taikka saman määräysvallan tai johdon alainen, jolla on yhteiset laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat ja yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka ammatillisista resursseista merkittävä osa on yhteisiä.
Ketjuun kuuluva yhteisö (Network firm)	Tilintarkastusyhteisö tai muu yhteisö, joka kuuluu ketjuun. <i>Lisätietoja ks. kappaleet 400.50 A1–400.54 A1.</i>

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (Non-compliance with laws and regulations) <i>(Muut tilintarkastusammattilaiset)</i>	<i>Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (myös ”noudattamatta jättäminen”) on seuraavien osapuolten tahallista tai tahatonta toimimatta jättämistä tai toimimista, joka on voimassa olevien säädösten ja määräysten vastaista:</i>
	(a) <i>tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaatio;</i>
	(b) <i>työnantajaorganisaation hallintoelimet;</i>
	(c) <i>työnantajaorganisaation johto; tai</i>
	(d) <i>muut työnantajaorganisaation palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.</i>

Tämä termi on kuvattu kappaleessa 260.5 A1.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (Non-compliance with laws and regulations) <i>(Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset)</i>	<i>Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (myös ”noudattamatta jättäminen”) on seuraavien osapuolten tahallista tai tahatonta toimimatta jättämistä tai toimimista, joka on voimassa olevien säädösten ja määräysten vastaista:</i>
	(a) <i>asiakas;</i>
	(b) <i>asiakkaan hallintoelimet;</i>
	(c) <i>asiakkaan johto; tai</i>
	(d) <i>muut asiakkaan palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.</i>

Tämä termi on kuvattu kappaleessa 360.5 A1.

Toimisto (Office)	Erillinen maantieteellisellä tai liiketoiminnallisella perusteella organisoitu alayksikkö.
-------------------	--

Edellinen tilintarkastaja (Predecessor accountant)	Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka on viimeksi ollut valittuna tilintarkastajana tai suorittanut asiakkaalle laskenta-toimeen, verotukseen tai konsultointiin liittyviä tai muita vastaavia ammatillisia palveluja, silloin kun nykyistä tilintarkastajaa ei ole.
--	--

Tilintarkastusammattilainen (Professional accountant)	Henkilö, joka on IFACin jäsenjärjestön jäsen.
---	---

Osassa 1 termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa yksittäisiin muihin tilintarkastusammattilaisiin sekä ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.

Osassa 2 termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa muihin tilintarkastusammattilaisiin.

Osassa 3, 4A ja 4B termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.

Muu tilintarkastusammattilainen (Professional accountant in business)	Tilintarkastusammattilainen, joka työskentelee esimerkiksi kaupan alalla, teollisuudessa, palvelualalla, julkisella sektorilla, opetusala- la, voittoa tavoittelemattomilla sektoreilla taikka sääntely- tai valvontatahon tai ammatillisen tahon palveluksessa ja joka voi olla työsuhteessa, toimeksiantosuhteessa, partnerina, hallituksen jäsenenä (palveluksessa oleva tai ulkopuolinen), omistajajohtajana tai vapaaehtoistyöntekijänä.
Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen (Professional accountant in public practice)	Tilintarkastusammattilainen, joka toimii ammatillisia palveluja tarjoavassa tilintarkastusyhteisössä, riippumatta toiminnosta (esimerkiksi tilintarkastus, veroasiat tai konsultointi). <i>Termiä ”ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen” käytetään myös tarkoittamaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten muodostamaa tilintarkastusyhteisöä.</i>
Ammatillinen toiminta (Professional activity)	Laskentatoimen osaamista tai siihen liittyviä taitoja edellyttävä tilintarkastusammattilaisen harjoittama toiminta, mukaan lukien laskenta, tilintarkastus, verotus, liikkeenjohdollinen konsultointi ja talousjohtaminen.
Ammatilliset palvelut (Professional services)	Asiakkaisiin kohdistuva ammatillinen toiminta.
Ehdolla oleva tilintarkastaja (Proposed accountant)	Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka harkitsee tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai laskentatoimeen, verotukseen tai konsultointiin liittyvien tai muiden vastaavien ammatillisten palvelujen tuottamista mahdolliselle asiakkaalle (tai joissakin tapauksissa nykyiselle asiakkaalle).
Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö (Public interest entity)	<p>(a) listattu yhteisö; tai</p> <p>(b) yhteisö:</p> <p>(i) joka on määräyksessä tai lainsäädännössä määritelty yleisen edun kannalta merkittäväksi yhteisöksi; tai</p> <p>(ii) (jonka tilintarkastus on määräyksen tai lainsäädännön perusteella suoritettava samojen riippumattomuusvaatimusten mukaisesti kuin mitä sovelletaan listattujen yhteisöjen tilintarkastukseen. Tällaisen määräyksen voi antaa mikä tahansa relevantti sääntelytaho, tilintarkastuksen sääntelystä vastaava taho mukaan lukien.</p>

Myös muita yhteisöjä voidaan katsoa yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi, kuten kappaleessa 400.8 todetaan.

Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli (Reasonable and informed third party)

Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testi (Reasonable and informed third party test)

Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testi on tilintarkastusammattilaisen tekemä arvio siitä, päätyisikö toinen osapuoli todennäköisesti samaan johtopäätökseen. Tällainen arviointi tehdään sellaisen järkevän ja asiaa tuntevan kolmannen osapuolen näkökulmasta, joka punnitsee kaikkia relevanteja tosiseikkoja ja olosuhteita, jotka ovat tai joiden voisi kohtuudella odottaa olevan tilintarkastusammattilaisen tiedossa johtopäätöksiä tehtäessä. Järkevän ja asiaa tuntevan kolmannen osapuolen ei tarvitse olla tilintarkastusammattilainen, mutta hänellä on relevantti tietämys ja kokemus pystyäkkeen ymmärtämään ja arvioimaan tilintarkastusammattilaisen johtopäätöksiä puolueettomalla tavalla.

Tämä termi on kuvattu kappaleessa R120.5 A4.

Lähipiiriyhteisö (Related entity)

Yhteisö, jonka suhde asiakkaaseen on jokin seuraavista:

- (a) yhteisöllä on asiakkaassa välitön tai välillinen määräysvalta, jos asiakas on tällaisen yhteisön kannalta olennainen;
- (b) yhteisöllä on asiakkaassa välitön taloudellinen intressi, jos kyseisellä yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta asiakkaassa ja intressi asiakkaassa on kyseisen yhteisön kannalta olennainen;
- (c) asiakkaalla on yhteisössä välitön tai välillinen määräysvalta;
- (d) asiakkaalla tai asiakkaan lähipiiriin kohdan (c) perusteella kuuluvalla yhteisöllä on kyseisessä yhteisössä välitön taloudellinen intressi, joka tuottaa sille tällaisessa yhteisössä huomattavan vaikutusvallan, ja intressi on sekä asiakkaan että sen lähipiiriin kohdan (c) perusteella kuuluvan yhteisön kannalta olennainen; tai
- (e) asiakas ja kyseinen yhteisö ovat saman määräysvallan alaisia ("sisaryhteisö"), jos sekä sisaryhteisö että asiakas ovat olennaisia sekä asiakkaassa että sisaryhteisössä määräysvaltaa käyttävän yhteisön kannalta.

Yleisluonteisen tarkastuksen asiakas (Review client)

Yhteisö, jota koskien tilintarkastusyhteisö suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto (Review engagement)

ISRE-standardien tai vastaavien standardien mukaisesti suoritettava varmennustoimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen esittää johtopäätöksen siitä, onko hänen tietoonsa tullut – sellaisten toimenpiteiden perusteella, jotka eivät tuota kaikkea tilintarkastuksessa edellytettävää evidenssiä – mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilla olennaisilla osillaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

- Yleisluonteisen tarkastuksen tiimi (Review team)
- (a) kaikki toimeksiannotiimin jäsenet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa; ja
 - (b) kaikki muut tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon lopputulokseen, mukaan lukien:
 - (i) henkilöt, jotka antavat suosituksen toimeksiannosta vastuullisen henkilön palkitsemisesta tai jotka välittömästi ohjaavat tai johtavat tai muulla tavoin valvovat häntä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseen liittyvissä asioissa; heihin kuuluvat kaikki suoraan toimeksiannosta vastuullisen henkilön yläpuolella organisaatiossa olevat henkilöt aina siihen henkilöön saakka, joka on tilintarkastusyhteisön johtava tai korkeimmassa asemassa oleva partneri (toimitusjohtaja tai vastaava);
 - (ii) henkilöt, jotka antavat toimeksiannossa teknisiä tai toimialakohtaisia asioita taikka liiketoimia tai tahtumia koskevaa neuvontaa; ja
 - (iii) henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannon toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen; ja
 - (c) kaikki muut tilintarkastusyhteisön kanssa samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon lopputulokseen.

Varotoimet (Safeguards)

Varotoimet ovat tilintarkastusammattilaisen yksittäin tai yhdistelmänä suorittamia toimenpiteitä, jotka tehokkaasti vähentävät perusperiaatteiden noudattamista vaarantavat uhat hyväksyttävälle tasolle.

Tämä termi on kuvattu kappaleessa 120.10 A2.

Vastuullisessa asemassa oleva muu tilintarkastusammattilainen (Senior professional accountant in business)

Vastuullisessa asemassa olevat muut tilintarkastusammattilaiset ovat hallituksen jäseniä taikka ylimpään johtoon kuuluvia tai vastuullisessa asemassa olevia työntekijöitä, jotka pystyvät käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa tai tekemään päätöksiä työntantajaorganisaation henkilöresurssien ja taloudellisten, teknologisten, aineellisten ja aineettomien resurssien hankinnasta, niistä luopumisesta ja niiden valvonnasta.

Tämä termi on kuvattu kappaleessa 260.11 A1.

Tuntuva haitta (Substantial harm)

Tämä termi on kuvattu kappaleissa 260.5 A3 ja 360.5 A3.

Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös (Special purpose financial statements)	Tilinpäätös, joka on laadittu sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.
Hallintoelimet (Those charged with governance)	Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen ohjauksen valvonnasta ja jo(i)lla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita. Tähän kuuluu taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi joidenkin yhteisöjen hallintoelinten jäseninä olla johtoon kuuluvia henkilöitä, esimerkiksi yksityisen tai julkisen sektorin yhteisön johtoon kuuluvia hallituksen jäseniä tai omistajajohtaja.
Uhat (Threats)	<i>Tämä termi kuvataan kappaleessa 120.6 A3 ja sisältää seuraavat ryhmät:</i> <i>Oma intressi</i> 120.6 A3(a) <i>Oman työn tarkastaminen</i> 120.6 A3(b) <i>Asian ajaminen</i> 120.6 A3(c) <i>Läheisyys</i> 120.6 A3(d) <i>Painostus</i> 120.6 A3(e)
Tehtävässä toimimisaika (Time-on period)	<i>Tämä termi on kuvattu kappaleessa R540.5.</i>

LUETTELO LYHENTEISTÄ JA STANDARDEISTA, JOIHIN VIITATAAN SÄÄNNÖISSÄ

Lyhenteet

Lyhenne	Selitys
Varmennustoimeksiantojen viitekehys	Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CoCo	Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA-standardit	Kansainväliset tilintarkastusstandardit (International Standards on Auditing)
ISAE-standardit	Kansainväliset varmennustoimeksiantostandardit (International Standards on Assurance Engagements)
ISQC-standardit	Kansainväliset laadunvalvontastandardit (International Standards on Quality Control)
ISRE-standardit	Kansainväliset yleisluonteisen tarkastuksen standardit (International Standards on Review Engagements)

LUETTELO STANDARDEISTA, JOIHIN VIITATAAN SÄÄNNÖISSÄ

Standardi	Koko otsikko
ISA 320	Olenaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa
ISA 610 (uudistettu 2013)	Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen
ISAE 3000 (uudistettu)	Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus
ISQC 1	Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja
ISRE 2400 (uudistettu)	Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot

VOIMAANTULO

- Osia 1, 2 ja 3 sovelletaan 15.6.2019 alkaen.
- Osaa 4A, joka koskee riippumattomuutta tilintarkastustoimeksiannoissa ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa, sovelletaan 15.6.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin.
- Osaa 4B, joka koskee riippumattomuutta varmennustoimeksiannoissa, joiden kohde kattaa tiettyjä kausia, sovelletaan 15.6.2019 tai sen jälkeen alkavilla kausilla; muutoin sitä sovelletaan 15.6.2019 alkaen.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua

Ks. myös eettisten sääntöjen sivulla 5 esitetty voimaantuloaika pitkäaikaista yhteyttä koskeville säännöille, jotka IESBA julkaisi aiemman rakenteen ja esittämistavan mukaisena ”lopullisena asiakirjana” tammikuussa 2017.

**KANSAINVÄLISTEN LAADUNVALVONTAA,
TILINTARKASTUSTA, YLEISLUONTEISTA
TARKASTUSTA, MUITA VARMENNUSPALVELUJA JA
LIITÄNNÄISPALVELUJA KOSKEVIEN OHJEIDEN ESIPUHE**

(voimassa 15.12.2011 alkaen)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–2
IAASB:n antamat ohjeet	3–4
IAASB:n sitovat ohjeet	3–4
IAASB:n antamien kansainvälisten standardien velvoittavuus	5–17
Kansainväliset tilintarkastusstandardit	11
Kansainväliset laadunvalvontastandardit	12
Muut kansainväliset standardit	13–16
Ammatillinen harkinta	17
Kansainvälisten standardien sovellettavuus	18–19
Ei-sitova aineisto	20–22
Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet	21–22
Muita kansainvälisiä standardeja koskevat soveltamisohjeet	23
Muut IAASB:n julkaisut	24
Kieli	25

Johdanto

1. Tämä *kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe* on julkaistu tarkoituksena edistää IAASB:n (the International Auditing and Assurance Standards Board) sääntöjensä mukaisesti antaman ohjeistuksen soveltamisalan ja velvoittavuuden ymmärtämistä.
2. IAASB on sitoutunut tavoitteeseen, joka on maailmanlaajuisesti yleisesti hyväksytyjen kansainvälisten standardien laatiminen. IAASB:n jäsenet toimivat suuren yleisön ja tilintarkastajien maailmanlaajuisen ammattikunnan yhteisen edun edistämiseksi. Tämä voi johtaa siihen, että jäsenet ottavat jossakin asiassa kannan, joka ei ole heidän maassaan tai tilintarkastusyhteisössään sillä hetkellä noudatettavan käytännön mukainen tai ei vastaa niiden henkilöiden kantaa, jotka ovat esittäneet heitä IAASB:n jäseniksi.

IAASB:n antamat ohjeet

IAASB:n sitovat ohjeet

3. IAASB:n antamat ohjeet koskevat kansainvälisten standardien mukaisesti suoritettavaa tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja. Ne eivät syrjäytä paikallisia säädöksiä tai määräyksiä, jotka sääntelevät mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa tilintarkastusta tai muuhun informaatioon kohdistuvia varmennustoimeksiantoja yksittäisessä maassa ja joita on kyseisen maan kansallisten standardien mukaan noudatettava. Jos paikalliset säädökset tai määräykset jossakin kohdassa poikkeavat IAASB:n standardeista tai ovat niiden kanssa ristiriidassa, paikallisten säädösten tai määräysten mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole automaattisesti IAASB:n standardien mukainen. Tilintarkastusammattilainen ei saa ilmoittaa noudattaneensa IAASB:n standardeja, ellei hän ole noudattanut kaikkia kyseisen toimeksiannon kannalta relevantteja standardeja kaikilta osin.
4. IAASB:n sitovaa ohjeistusta ovat kansainväliset standardit, jotka annetaan IAASB:n ilmoittamaa menettelytapaa noudattaen.

IAASB:n antamien kansainvälisten standardien velvoittavuus

5. Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa.
6. Kansainvälisiä yleisluonteista tarkastusta koskevia standardeja (ISRE) sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa.
7. Kansainvälisiä varmennustoimeksiantostandardeja (ISAE) sovelletaan muissa varmennustoimeksiannoissa kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa.

8. Kansainvälisiä liitännäispalvelustandardeja (ISRS) sovelletaan kokoamistoimeksiannoissa, toimeksiannoissa taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja muissa IAASB:n määrittelemissä liitännäispalvelutoimeksiannoissa.
9. ISA-, ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien muodostamaa kokonaisuutta nimitetään IAASB:n toimeksiantostandardeiksi.
10. Kansainvälisiä laadunvalvontastandardeja (ISQC) sovelletaan kaikkiin IAASB:n toimeksiantostandardien soveltamisalaan kuuluviin palveluihin.

Kansainväliset tilintarkastusstandardit

11. ISA-standardit laaditaan riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa, tilinpäätökseen¹ kohdistuvaa tilintarkastusta ajatellen. Niitä tulee mukauttaa olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muuhun menneeseen aikaan koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuviin tilintarkastuksiin. ISA-standardien velvoittavuutta selostetaan ISA 200:ssa.²

Kansainväliset laadunvalvontastandardit

12. ISQC-standardit on laadittu koskemaan kaikkia tilintarkastusyhteisöjen tarjoamia palveluja, jotka kuuluvat IAASB:n toimeksiantostandardien soveltamisalaan. ISQC-standardien velvoittavuus käy ilmi kyseisten standardien johdanto-osasta.

Muut kansainväliset standardit

13. Jotkin kappaleissa 6–8 tarkoitetut kansainväliset standardit sisältävät tavoitteet, vaatimukset, soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa sekä määritelmiä. Näitä termejä tulee tulkita suoraan analogisella tavalla verrattuna siihen, kuinka ne selitetään ISA-standardien ja tilintarkastuksen yhteydessä ISA 200:ssa.
14. Toiset kappaleissa 6–8 tarkoitetut kansainväliset standardit sisältävät perusperiaatteet ja keskeiset toimenpiteet (tunnistetaan lihavoidusta kirjasintyypistä ja sanasta ”tulisi” (“should”)) sekä niihin liittyvää ohjeistusta selitysten ja muun aineiston muodossa, myös liitteinä. Perusperiaatteet ja keskeiset toimenpiteet on tarkoitettu ymmärrettäviksi ja sovellettaviksi selittävän ja muun niiden soveltamista ohjeistavan aineiston yhteydessä. Sen vuoksi on välttämätöntä ottaa huomioon standardin koko teksti perusperiaatteiden ja keskeisten toimenpiteiden ymmärtämiseksi ja soveltamiseksi.
15. Tietyn standardin perusperiaatteita ja keskeisiä toimenpiteitä tulee soveltaa aina, kun ne ovat toimeksiannon olosuhteissa relevantteja. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastusammattilainen voi kuitenkin harkita tarpeelliseksi poiketa jos-

¹ Ellei toisin mainita, ”tilinpäätöksellä” tarkoitetaan menneeseen aikaan koskevaa taloudellista informaatiota käsittävää tilinpäätöstä.

² ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

takin relevantista keskeisestä toimenpiteestä kyseisen toimenpiteen tarkoituksen saavuttamiseksi. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastusammattilaisen on dokumentoitava, miten kyseisen toimenpiteen tarkoitus on saavutettu vaihtoehtoisten toimenpiteiden avulla, sekä poikkeamiseen johtaneet syyt, elleivät ne ole muutoin selviä. Tilintarkastajalle odotetaan syntyvän tarvetta poiketa relevantista keskeisestä toimenpiteestä vain silloin, kun kyseinen toimenpide ei olisi toimeksiannon erityisissä olosuhteissa tehokas.

16. Liitteet, jotka ovat soveltamista koskevan aineiston osa, ovat kiinteä osa standardia. Liitteen tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa ja johdannossa.

Ammatillinen harkinta

17. Kansainvälisten standardien luonteeseen kuuluu, että tilintarkastusammattilaisen edellytetään käyttävän ammatillista harkintaa niitä sovellettaessa.

Kansainvälisten standardien sovellettavuus

18. Kunkin kansainvälisen standardin soveltamisala, voimaantuloaika ja soveltamista koskevat mahdolliset erityisrajoitukset selvitetään kyseisessä standardissa. Jollei kyseisessä kansainvälisessä standardissa toisin todeta, tilintarkastaja saa soveltaa sitä jo ennen siinä mainittua voimaantulopäivää.
19. Kansainväliset standardit ovat relevantteja myös julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiannoissa. Erityisesti julkisen sektorin yhteisöjä koskevia lisänäkökoh- tia sisältyy tarpeen mukaan:
 - (a) itse standardin tekstiin ISA- ja ISQC-standardeissa; tai
 - (b) julkisen sektorin näkökulma -osioon muiden kansainvälisten standardien lopussa.

Ei-sitova aineisto

20. Ei-sitovaa aineistoa ovat IAASB:n julkaisemat soveltamisohjeet (IAPN) sekä muut IAASB:n julkaisut. Ei-sitova aineisto ei ole osa IAASB:n kansainvälisiä standardeja.

Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet

21. Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet (IAPN) eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät ISA-standardeihin sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseisessä tilintarkastuksessa relevantteja ISA-standardeja. IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajille käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisten standardien antamisesta vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ohjeisiin sisältyy myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

22. Aiheesta riippuen IAPN-ohjeista voi olla tilintarkastajalle apua
- muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista;
 - tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja tavasta, jolla vastataan arvioituihin riskeihin, mukaan lukien ratkaisut toimenpiteistä, jotka voivat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia; tai
 - harkittaessa raportointiin liittyviä näkökohtia, mukaan lukien tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kommunikointi hallintoelinten kanssa.

Muita kansainvälisiä standardeja koskevat soveltamisohjeet

23. IAASB voi antaa myös yleisluonteista tarkastusta koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IREPN), varmennustoimeksiantoja koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IAEPN) ja liitännäispalveluja koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IRSPN) samassa tarkoituksessa ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien soveltamista ajatellen.

IAASB:n henkilökunnan tuottamat julkaisut (staff publications)

24. Henkilökunnan tuottamien julkaisujen tarkoituksena on lisätä tilintarkastajien tietoisuutta merkittävistä uusista tai esiin tulevista seikoista viittaamalla olemassa oleviin vaatimuksiin ja soveltamista koskevaan aineistoon taikka kiinnittämällä tilintarkastajien huomiota IAASB:n antaman ohjeistuksen relevantteihin kohtiin.

Kieli

24. IAASB:n kansainvälisen standardin, soveltamisohjeen, luonnoksen tai muun IAASB:n julkaiseman asiakirjan ainoa virallinen teksti on englanninkielinen.

TERMISTÖ¹

(joulukuu 2017)

**Aineistotarkastustoimenpide (Substantive procedure)* – Tilintarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat

- (a) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin); ja
- (b) analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

Aiotut käyttäjät (Intended users) – Henkilö(t) tai organisaatio(t) tai näistä koostuva(t) ryhmät(t), joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Joissakin tapauksissa saattaa olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan.

**Alkusaldot (Opening balances)* – Tilien saldot tilikauden alussa. Alkusaldot perustuvat edellisen tilikauden loppusaldoihin ja kuvastavat aiempien tilikausien liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksia sekä edellisellä tilikaudella sovellettuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Alkusaldot käsittävät myös tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, esimerkiksi ehdollisia eriä ja sitoumuksia, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja.

**Ammatillinen harkinta (Professional judgment)* – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tilintarkastusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten ohjeiden puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa.

Ammatillinen harkinta (Professional judgment) (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja etiikkaa koskevien standardien puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa.

Ammatillinen harkinta (Professional judgment) (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon olosuhteissa.

**Ammatillinen skeptisyys (Professional skepticism)* – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä tilintarkastusevidenssin kriittinen arvioiminen.

¹ Julkisen sektorin toimeksiannoissa tähän sanastoon sisältyvät termit tulee ymmärtää niin, että ne tarkoittavat vastaavia julkisen sektorin tahoja. Silloin kun kirjanpitoon liittyviä termejä ei ole määritelty IAASB:n antamissa ohjeissa, on viitattava IASB:n julkaisemaan termistöön

* Termi on määritelty ISA-standardeissa.

† Termi on määritelty ISQC 1:ssä.

Ammatillinen skeptisyys (Professional skepticism) (ISAE 3000:n uudistettu yhteydessä) – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä mahdollisesta virheellisyydestä, sekä evidenssin kriittinen arvioiminen.

**Ammatilliset standardit (Professional standards)* – Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) sekä relevantit eettiset vaatimukset.

†*Ammatilliset standardit (ISQC 1:n² yhteydessä) (Professional standards (in the context of ISQC 1))* – IAASB:n toimeksiantostandardit, jotka on määritelty IAASB:n julkaisemassa asiakirjassa *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liittännäispalveluja koskevien standardien esipuhe*, sekä relevantit eettiset vaatimukset.

*Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen (Professional accountant in public practice)*³ – Tilintarkastusammattilainen, joka toimii asiantuntijapalveluja tarjoavassa tilintarkastusyhteisössä, riippumatta toiminnosta (esimerkiksi tilintarkastus, veroasiat tai konsultointi). Termiä käytetään myös tarkoittamaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten muodostamaa tilintarkastusyhteisöä.

**Analyttiset toimenpiteet (Analytical procedures)* – Taloudellisen informaation arviointeja, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai yhteyksiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista.

Arvioida (Assess) – Analysoida tunnistettuja olennaisen virheellisyyden riskejä niiden merkittävyyttä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi. Englanninkielistä sanaa ”assess” käytetään vain riskeihin liittyen. (ks. myös *Arvioida (Evaluate)*)

Arvioida (Evaluate) – Yksilöidä ja analysoida relevantteja asioita sekä suorittaa tarvittavia toimenpiteitä johtopäätöksen tekemiseksi jostakin asiasta. Englanninkielisissä ISA-standardoissa sanaa ”evaluation” käytetään viittaamaan tietynlaisten asioiden, kuten evidenssin, erilaisten toimenpiteiden tulosten sekä riskeihin vastaamisen tehokkuuden, arvioimiseen. (ks. myös *Arvioida (Assess)*)

**Arviointiepävarmuus (Estimation uncertainty)* – Kirjanpidollisen arvion ja siitä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttius niiden määrittämiseen luonnostaan liittyvälle epätarkkuudelle.

*†*Asianmukaisen pätevyuden omaava ulkopuolinen henkilö (Suitably qualified external person)* – Tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö, jolla on sellainen pätevyys ja kyvykyys, että hän voi toimia toimeksiannosta vastuullisena henkilönä, esimerkiksi toisen tilintarkastusyhteisön partneri tai (asianmukaisen kokemuksen omaava) työntekijä joko ti-

² ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liittännäispalvelutoimeksiantoja

³ Määritelty eettisissä säännöissä.

lintarkastajien ammatillisesta järjestöstä, jonka jäsenet saavat suorittaa menneitä kausia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastuksia, tai organisaatiosta, joka tarjoaa relevantteja laadunvalvontapalveluja.

**Asiavirhe (Misstatement of fact)* – Tilintarkastetussa tilinpäätöksessä esiintyvään informaatioon liittymätön muu informaatio, joka on ilmoitettu tai esitetty virheellisesti. Olennainen asiavirhe voi heikentää tilintarkastetun tilinpäätöksen sisältävän asiakirjan uskottavuutta.

Asiavirhe (muuhun informaatioon liittyvä) (Misstatement of fact (with respect to other information)) (ISAE 3000:een (uudistettu) liittyen) – Kohdetta koskevassa tiedossa tai varmennusraportissa esiintyvään informaatioon liittymätön muu informaatio, joka on ilmoitettu tai esitetty virheellisesti. Olennainen asiavirhe voi heikentää kohdetta koskevan tiedon sisältävän asiakirjan uskottavuutta.

Atk-avusteiset tarkastusmenetelmät (Computer-assisted audit techniques) – Tilintarkastustoimenpiteiden sovelluksia, joissa käytetään tietokonetta tilintarkastusvälineenä.

Cap and trade – Järjestelmä, jossa asetetaan katto kokonaispäästöille, jaetaan osallistujille päästöoikeuksia ja sallitaan näiden käydä keskenään kauppaa päästöoikeuksilla ja päästöyksiköillä.

**Edellinen tilintarkastaja (Predecessor auditor)* – Muussa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja, joka on tilintarkastanut yhteisön edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja jonka tilalle nykyinen tilintarkastaja on tullut.

Ennuste (Forecast) – Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio, joka perustuu oletuksiin tapahtumista, joiden johto odottaa toteutuvan tulevaisuudessa, sekä toimenpiteisiin, joihin johto odottaa ryhtyvänsä informaation laatimisajankohdan tilanteen perusteella (parhaaseen arvioon perustuvat oletukset).

**Ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto (Initial audit engagement)* – Toimeksianto, jossa joko

- (a) edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu; tai
- (b) edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja.

Epävarmuus(tekijä) (Uncertainty) – Seikka, jonka tulema riippuu tulevaisuuden toimenpiteistä tai tapahtumista, jotka eivät ole yhteisön suorassa määräysvallassa mutta saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.

**Erityisasiantuntemus (Expertise)* – Taidot, tietämys ja kokemus tietyllä alueella.

**Erityisasiantuntija (Expert)* – (ks. *Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija* ja *Johdon käyttämä erityisasiantuntija*)

**Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös (Special purpose financial statements)* – Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

**Erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto (Special purpose framework)* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation

tion tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.⁴

Esite (Prospectus) – Yhteisön arvopapereihin liittyvä, säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten nojalla julkaistava asiakirja, jonka perusteella kolmannen osapuolen sijoitus päätös on tarkoitettu tehtäväksi.

Evidenssi (Evidence) – Informaatio, jota toimeksiannon suorittaja käyttää johtopäätöksensä tekemiseen. Evidenssi sisältää sekä relevantteihin tietojärjestelmiin sisältyvän informaation, jos sellaista on, että muun informaation. ISAE-standardeissa: (viittaus: kappaleet A146–A152)

- (i) evidenssin tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta.
- (ii) evidenssin tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta.

**Hallinto (Governance)* — Kuvaa niiden henkilöiden tai organisaatioiden (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys) roolia, jotka vastaavat yhteisön strategisen ohjauksen valvonnasta ja joilla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita.

**Hallintoelimet (Those charged with governance)* – *Hallintoelimet (Those charged with governance)* – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.⁵

Havainnointi (Observation) – Käsittää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysisistä inventointia tai kontrollitoimintojen suorittamista.

**Havaitsemisriski (Detection risk)* – Riski siitä, ettei toimenpiteillä, jotka tilintarkastaja suorittaa tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, havaita olemassa olevaa virheellisyyttä, joka saattaisi olla olennainen joko yksin tai muihin virheellisyksiin yhdistettynä.

*†*Henkilöstö (Personnel)* – Partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat.

**Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus (Tolerable rate of deviation)* – Noudatettavaksi määrätyistä sisäisen valvonnan menettelytavoista tapahtuvien poikkeamien osuus, jonka tilintarkastaja asettaa ja jonka suhteen hän pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei poikkeamien todellinen osuus perusjoukossa ylitä hänen asettamaansa poikkeamien osuutta.

**Hyväksyttävissä oleva virheellisyys (Tolerable misstatement)* – Tilintarkastajan määrittämä rahamääräinen arvo, johon nähden tilintarkastaja pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei perusjoukkoon sisältyvä todellinen virheellisyys ylitä hänen määrittämänsä rahamääräistä arvoa.

⁴ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13(a)

⁵ Erilaisista hallintorakenteista ks. ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappaleet A1–A8.

**IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards)* – IASB:n antamat kansainväliset tilinpäätösstandardit.

**Johdon arvioima luku [uudistetun ISA 540:n voimaantulon jälkeen: johdon lukuarvio] (Management's point estimate)* – Luku, jonka johto on valinnut kirjattavaksi tai esitettäväksi kirjanpidollisena arviona tilinpäätöksessä.

**Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)* – Se, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että heillä on seuraavat velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta. Toisin sanoen

- (a) vastuu tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
- (b) vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta heidän olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä; ja
- (c) velvollisuus antaa tilintarkastajalle
 - (i) pääsy kaikkeen johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muu tieto, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja
 - (iii) rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kohta (a) voidaan myös ilmaista muodossa ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikean ja riittävän kuvan*” tai ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikein*”.

”Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle” voidaan myös ilmaista sanalla ”lähtökohta”.

**Johdon käyttämä erityisasiantuntija (Management's expert)* – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.

* *Johdon tarkoitushakuisuus (Management bias)* – Johto ei ole informaatiota tuottaessaan neutraali.

**Johto (Management)* – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.

Julkinen sektori (Public sector) – Kansalliset hallitukset, alueelliset (esim. osavaltion, maakunnan tai territorion) hallitukset, paikalliset (esim. kaupungin tai kunnan) hallitukset sekä niihin liittyvät julkisyhteisöt (esimerkiksi virastot, lautakunnat, toimikunnat ja yritykset).

Julkistettu taloudellinen informaatio (Published financial information) – Yhteisön taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio, joka on yleisesti saatavilla.

Henkilöstö (Staff) (ks. *Muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat*)

**Kannanotot (Assertions)* – Johdon esittämiä, tilinpäätökseen sisältyviä nimenomaisia tai muita väittämiä, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyysyksiä, joita saattaa esiintyä. ISAE 3410:ssä kannanotot määritellään seuraavasti: Yhteisön esittämiä, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviä nimenomaisia tai muita väittämiä, joita toimeksiannon suorittaja käyttää arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyysyksiä, joita saattaa esiintyä.

Kasvihuonekaasuraportti (GHG statement) – Raportti, jossa esitetään yhteisön kasvihuonekaasupäästöjen koostumus ja määrä kaudella (joskus käytetään nimitystä päästöselvitys) ja, silloin kun tämä on sovellettavissa, vertailutiedot ja selittäviä liitetietoja, mukaan lukien yhteenveto määrittämisessä ja raportoinnissa noudatetuista merkittävistä periaatteista. Yhteisön kasvihuonekaasuraportti voi sisältää myös ryhmitellyn luettelon poistetuista määristä tai päästövähennyksistä. Silloin kun toimeksianto ei kata kasvihuonekaasuraporttia kokonaisuudessaan, termin ”kasvihuonekaasuraportti” on katsottava tarkoittavan sitä osaa raportista, joka on toimeksiannon kohteena. Kasvihuonekaasuraportti on toimeksiannossa ”kohdetta koskeva tieto”.⁶

Kasvihuonekaasut (Greenhouse gases (GHGs)) – Hiilidioksidi (CO₂) ja mahdolliset muut kaasut, joita sovellettavien kriteerien mukaan on sisällytettävä kasvihuonekaasuraporttiin, kuten: metaani, typpioksiduuli, rikkiheksafluoridi, fluorihiiilivedyt, perfluorihiiilivedyt ja kloorifluorihiiilivedyt. Muut kaasut kuin hiilidioksidi esitetään usein hiilidioksidiekvivalentteina (CO₂-e).

*†*Ketju (Network)* – Laajempi kokonaisuus

- (a) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja
- (b) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen ja kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa tai määräysvallassa tai saman johdon alainen, jolla on yhteiset laadunvalvonnan toimintaperiaatteet ja menettelytavat, yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka asiantuntijaresurssista merkittävä osa on yhteisiä.

*†*Ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö (Network firm)* – Tilintarkastusyhteisö tai muu yksikkö, joka kuuluu ketjuun.

⁶ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 8

**Kirjallinen vahvistusilmoitus (Written representation)* – Kirjallinen lausunto, jonka johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi. Tässä yhteydessä kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa.

**Kirjanpidollinen arvio (Accounting estimate)* – Rahamäärää koskeva arvio tarkan määrittämiskeinon puuttuessa. Termiä käytetään käypään arvoon perustuvasta määrästä, kun siihen liittyy arviointiepävarmuutta, sekä muista arviointia edellyttävistä määristä. Silloin kun ISA 540:ssä⁷ tarkoitetaan vain sellaisia kirjanpidollisia arvioita, jotka koskevat käypään arvoon perustuvaa arvostamista, käytetään termiä ”käypää arvoa koskeva kirjanpidollinen arvio”.

**Kirjanpidollisen arvion toteuma (Outcome of an accounting estimate)* – Todellinen rahamäärä, joka syntyy kirjanpidollisen arvion kohteena olevien liiketoimien, tapahtumien tai olosuhteiden toteutuessa.

**Kirjanpitoaineisto (Accounting records)* – Kirjanpitoviennit ja niitä tukeva aineisto, kuten sekut ja sähköisten tilisiirtojen todenteet; laskut; sopimukset; pääkirjanpito ja osakirjanpidot, pääkirjanpitoviennit ja muut tilinpäätökseen vaikuttavat oikaisut, joita ei ole tehty pääkirjanpitoviennillä; sekä muut aineistot, kuten kulujen kohdistamista, laskelmia, täsmäytyksiä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tukevat taulukkolaskelmat.

Kohde (Underlying subject matter) – Ilmiö, jota mitataan tai arvioidaan soveltamalla kriteerejä.

Kohdetta koskeva tieto (Subject matter information) – Tulos, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ts. informaatio, joka syntyy sovellettaessa kriteerejä kohteeseen.

*†*Kohtuullinen varmuus (tilintarkastustoimeksiannoissa ja laadunvalvonnassa) (Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and in quality control))* – Korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.

Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto (Reasonable assurance engagement) – (ks. *Varmennustoimeksianto*)

**Kokenut tilintarkastaja (Experienced auditor)* – Henkilö (tilintarkastusyhteisöstä tai sen ulkopuolelta), jolla on käytännön tilintarkastuskokemusta ja kohtuullinen käsitys

- (a) tilintarkastusprosesseista;
- (b) ISA-standardeista ja sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;
- (c) liiketoimintaympäristöstä, jossa yhteisö toimii; ja
- (d) yhteisön toimialan kannalta relevanteista tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyvistä seikoista.

⁷ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

**Koko konsernia koskevat kontrollit (Group-wide controls)* – Konsernin taloudellista raportointia koskevia kontrolleja, jotka konsernin johto on suunnitellut ja ottanut käyttöön ja joita se pitää yllä.

**Kokoamistoimeksianto (Compilation engagement)* – Toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustaan avustukseen johtoa yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä sovelletavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä raportoi ISRS 4410:n (uudistettu) edellyttämällä tavalla. Sanoja ”koota” ”kokoaminen” ja ”koottu” käytetään kaikkialla kyseisessä standardissa tässä asiayhteydessä.

**Konserni (Group)* – Kaikki osat, joiden taloudellinen informaatio sisältyy konsernitilinpäätökseen. Konsernissa on aina enemmän kuin yksi osa.

**Konsernia koskeva tilintarkastuslausunto (Group audit opinion)* – Konsernitilinpäätöksestä annettava tilintarkastuslausunto.

**Konsernin johto (Group management)* – Konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastaava johto.

**Konsernin merkittävä osa (Significant component)* – Konsernin toimeksiantotiimin yksilöimä konsernin osa, (i) joka on yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti merkittävä konsernille tai (ii) johon sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista johtuen todennäköisesti sisältyy merkittäviä riskejä konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä.

**Konsernin osa (Component)* – Yhteisö tai liiketoiminto, josta konsernin tai konsernin osan johto tuottaa taloudellista informaatiota, joka tulisi sisällyttää konsernitilinpäätökseen.

**Konsernin osalle määritetty olennaisuus (Component materiality)* – Konsernin toimeksiantotiimin määrittämä olennaisuus konsernin osalle.

**Konsernin osan johto (Component management)* – Konsernin osan taloudellisen informaation tuottamisesta vastuussa oleva johto

**Konsernin osan tilintarkastaja (Component auditor)* – Tilintarkastaja, joka suorittaa konsernin toimeksiantotiimin pyynnöstä konsernin osaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten.

**Konsernin tilintarkastus (Group audit)* – Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus.

**Konsernin toimeksiantotiimi (Group engagement team)* – Partnerit, konsernitoimeksiantosta vastuullinen henkilö mukaan luettuna, ja muut asiantuntijat, jotka laativat konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian, kommunikoivat konsernin osien tilintarkastajien kanssa, suorittavat konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistuvaa työtä sekä arvioivat tilintarkastusevidenssistä tehtyjä johtopäätöksiä konsernitilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimisen perustaksi.

**Konsernitilinpäätös (Group financial statements)* – Tilinpäätös, joka sisältää konsernin useamman kuin yhden osan taloudellista informaatiota. Termillä ”konsernitilinpäätös” viitataan myös sellaiseen yhdistettyyn tilinpäätökseen, johon kootun taloudellisen informaation tuottaneilla osilla ei ole emoyritystä mutta ne ovat saman määräysvallan alaisia.

**Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö (Group engagement partner)* – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, joka vastaa konsernin tilintarkastustoimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta, konsernitilinpäätöstä koskevasta tilintarkastuskertomuksesta. Silloin kun konsernille on valittu useampi tilintarkastaja, toimeksiannosta vastuulliset henkilöt ja heidän toimeksiantotiiminsä yhdessä toimivat konsernitoimeksiannosta vastuullisena henkilönä ja konsernin toimeksiantotiiminä.

Kontrollien seuranta (Monitoring of controls) – Prosessi, jossa arvioidaan sisäisen valvonnan toiminnan tehokkuutta ajan kuluessa. Siihen kuuluu kontrollien rakenteen ja toiminnan oikea-aikainen arvioiminen sekä ryhtyminen tarvittaviin korjaaviin toimenpiteisiin olosuhdeiden muutokset huomioon ottaen. Kontrollien seuranta on osa sisäistä valvontaa.

**Kontrollien testaaminen (Tests of controls)* – Tilintarkastustoimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla.

Kontrollien testaaminen (Tests of controls) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Toimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisessa.

**Kontrolliriski (Control risk)* – (ks. *Olellaisen virheellisyyden riski*)

Kontrollitoiminnot (Control activities) – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka auttavat varmistamaan johdon antamien toimintaohjeiden toteuttamisen. Kontrollitoiminnot ovat osa sisäistä valvontaa.

**Korjaamattomat virheellisyydet (Uncorrected misstatements)* – Tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana kokoamat virheellisyydet, joita ei ole korjattu.

Kriteerit (Criteria) – Kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettäviä vertailuperusteita. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä.

Soveltuvat kriteerit (Suitable criteria) – Niillä on seuraavat ominaispiirteet:

- (a) relevanssi: relevantit kriteerit edistävät osaltaan sellaisten johtopäätösten syntymistä, joista on apua aiottujen käyttäjien päätöksenteossa;
- (b) täydellisyys: kriteerit ovat riittävän täydelliset silloin, kun niiden ulkopuolelle ei ole jäänyt relevantteja tekijöitä, jotka voisivat vaikuttaa johtopäätöksiin toimeksiannon olosuhteissa. Täydellisiin kriteereihin kuuluvat tarvittaessa myös vertailuperusteet esittämistavalle ja esitettävälle tiedolle.
- (c) luotettavuus: luotettavat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen yhdenmukaisen arvioimisen ja mittaamisen – joka kattaa myös esittämistavan ja esitettävät tiedot, kun tämä on relevanttia – silloin kun saman pätevyden omaavat tilintarkastajat käyttävät niitä samanlaisissa olosuhteissa.
- (d) puolueettomuus: puolueettomat kriteerit edistävät osaltaan vinoutumattomiin johtopäätöksiin päätymistä.

- (e) ymmärrettävyys: ymmärrettävät kriteerit edistävät osaltaan sellaisten johtopäätösten syntymistä, jotka ovat selkeitä ja tyhjentäviä eivätkä ole alttiita merkittävästi erilaisille tulkinnoille.

**Käyttäjyhteisö (User entity)* – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota ja jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena.

Käyttäjyhteisö (User entity) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota.

**Käyttäjyhteisön tilintarkastaja (User auditor)* – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.

Käyttäjyhteisön tilintarkastaja (User auditor) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.⁸

**Käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit (Complementary user entity controls)* – Kontrollit, jotka palveluorganisaatio palvelunsa rakenteessa olettaa käyttäjyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään sen järjestelmän kuvauksessa.

*†*Laaduntarkastus (Inspection (in relation to quality control))* – Kun on kysymys loppuun saatetuista toimeksiannoista: toimenpiteet, joiden tarkoituksena on tuottaa evidenssiä siitä, että toimeksiantotiimit ovat noudattaneet tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja.

Laadunvalvontatarkastus (Review (in relation to quality control)) – Toisten suorittaman työn ja tekemien johtopäätösten arviointi.

**Laajalle ulottuva (Pervasive)* – Termi, jota virheellisyyksien yhteydessä käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutuksia tilinpäätökseen tai sellaisten virheellisyyksien, mikäli niitä olisi, mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia tilinpäätökseen ovat ne vaikutukset, jotka tilintarkastajan harjunnan perusteella

- (a) eivät rajoitu tilinpäätöksen tiettyihin osiin, tileihin tai eriin;
- (b) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osuutta tilinpäätöksestä; tai
- (c) jos kyseessä ovat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta.

**Liiketoimintariski (Business risk)* – Riski joka aiheutuu merkittävistä olosuhteista, tapahtumista, seikoista, toimista tai toimimatta jättämisistä, jotka voisivat vaikuttaa kielteisesti yhteisön kykyyn saavuttaa tavoitteensa ja toteuttaa strategioitaan, tai riski, joka aiheutuu soveltumattomien tavoitteiden ja strategioiden asettamisesta.

⁸ Palveluorganisaation alihankkijan tapauksessa alihankkijaa käyttävän palveluyhteisön tilintarkastaja on myös käyttäjyhteisön tilintarkastaja.

Liitännäispalvelut (Related services) – Toimeksiannot erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja kokoamistoimeksiannot.

*†*Listattu yhteisö (Listed entity)* – Yhteisö, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita noteerataan tai on listattuina tunnustetussa arvopaperipörssissä tai markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti.

Lisäinformaatio – (ks. *Täydentävä informaatio*)

Lähde (Source) – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka päästää kasvihuonekaasuja ilmakehään

**Lähipiiriin kuuluva osapuoli (Related party)* – Osapuoli, joka on joko

- (a) sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritelty lähipiiriin kuuluvaksi; tai
- (b) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia,
 - (i) henkilö tai toinen yhteisö, joka käyttää raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti;
 - (ii) toinen yhteisö, jossa raportoiva yhteisö käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti; tai
 - (iii) toinen yhteisö, joka on raportoivan yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena, koska:
 - a. niillä on samat määräysvaltaiset omistajat;
 - b. niiden omistajat ovat toistensa läheisiä perheenjäseniä; tai
 - c. niiden johdon avainhenkilöt ovat samoja.

Yhteisöjen, jotka ovat julkisen vallan (ts. kansallisen, alueellisen tai paikallisen hallituksen) määräysvallassa, ei kuitenkaan katsota kuuluvan toistensa lähipiiriin, paitsi jos niillä on merkittäviä liiketoimia toistensa kanssa tai ne käyttävät merkittävässä määrin yhteisiä resursseja.

Läpikulkutesti (Walk-through test) – Muutamien liiketapahtumien seuraaminen läpi koko taloudellisen raportoinnin järjestelmän.

**Mennyttyä aikaa koskeva taloudellinen informaatio (Historical financial information)* – Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.

Merkittävyys (Significance) – Asian suhteellinen tärkeys kulloisessakin asiayhteydessä tarkasteltuna. Tilintarkastaja arvioi asian merkittävyyttä siinä yhteydessä, jossa sitä ollaan tarkastelemassa. Tähän voi kuulua esimerkiksi se, voiko asian kohtuudella odottaa muutavan niitä päätöksiä tai vaikuttavan niihin päätöksiin, joita tilintarkastuskertomuksen aiottu käyttäjät tekevät, tai – toisena esimerkkinä – harkittaessa, pitäisikö asiasta raportoida hallintoelimille, se pitäisivätkö nämä asiaa tärkeänä omien tehtäviensä kannalta. Merkit-

tävyyttä voidaan arvioida määrällisten ja laadullisten tekijöiden näkökulmasta, joista esimerkkejä ovat asian suhteellinen suuruus, luonne ja vaikutus sekä tilintarkastuskertomuksen aiottujen käyttäjien tai vastaanottajien ilmaisema mielenkiinto.

Merkittävä laitos (Significant facility) – Laitos, joka on yksinään merkittävä, koska sen päästöt ovat merkittävät suhteessa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviin kokonaispäästöihin tai koska sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista aiheutuu erityisiä olennaisen virheellisuuden riskejä.

**Merkittävä riski (Significant risk)* – Tunnistettu ja arvioitu olennaisen virheellisuuden riski, joka tilintarkastajan mielestä edellyttää erityistä harkintaa tilintarkastuksessa.

Mukaan ottava menetelmä (Inclusive method) – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta ja että kyseisen alihankkijan relevantit valvontavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit sisältyvät palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen ja kuuluvat palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiantoon.

**Mukautettu lausunto (Modified opinion)* – Varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen.

**Muu informaatio (Other information)* – Yhteisön vuosikertomukseen sisältyvä taloudellinen ja muu kuin taloudellinen informaatio (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus).

Muu informaatio (Other information) (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) – Informaatio (muu kuin kohdetta koskeva tieto ja siitä annettava varmennusraportti), joka sisältyy kohdetta koskevan tiedon ja siitä annettavan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan joko säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella

Muun informaation virheellisyys (Misstatement of the other information) – Muussa informaatiossa on virheellisyys, kun se on esitetty väärin tai on muutoin harhaanjohtavaa (katkaa myös tapaukset, joissa jätetään esittämättä tai esitetään epäselvästi informaatiota, joka on välttämätöntä muussa informaatiossa esitetyn seikan ymmärtämiseksi oikein).

*†*Muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat [käytetään myös termiä Henkilöstö] (Staff)* – Asiantuntijat, jotka eivät ole partnereita, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat erityisasiantuntijat mukaan lukien.

Muut toimenpiteet (Further procedures) – Toimenpiteet, jotka suoritetaan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi ja joihin kuuluvat (mahdolliset) kontrollien testaukset, yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset toimenpiteet.

**Muuta seikkaa koskeva kappale (Other Matter paragraph)* – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan seikkaan, jota ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta saaman käsityksen kannalta.

Määrittäminen (Quantification) – Prosessi, joka avulla selvitetään niiden kasvihuonekaasujen määrä, jotka liittyvät yhteisöön suorasti tai epäsuorasti ja jotka tulevat tietyistä päästölähteistä (tai jotka tietyt nielut poistavat).

**Negatiivista vahvistusta koskeva pyyntö (Negative confirmation request)* – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle vain, jos se on pyyntöön sisältyvistä tiedoista eri mieltä.

Nielu (Sink) – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka poistaa kasvihuonekaasuja ilmakehästä.

Oikaisematon taloudellinen informaatio (Unadjusted financial information) – Yhteisön taloudellinen informaatio, johon vastuussa oleva osapuoli tekee pro forma -oikaisuja.

**Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto (Fair presentation framework)* – (ks. *Sovellettava tilinpäätösnormisto (Applicable financial reporting framework)* ja *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto (General purpose framework)*)

**Olennaisen virheellisyyden riski (Risk of material misstatement)* – Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu kahdesta osasta, joita kuvataan kannanottotasolla seuraavasti:

- (a) Toimintariski (Inherent risk) – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttius virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ottamatta huomioon asiaa koskevia kontroleja.
- (b) Kontrolliriski (Control risk) – Riski siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

Olennaisen virheellisyyden riski (Risk of material misstatement) (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) Riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen ennen toimeksiantoa.

Organisaation raja (Organizational boundary) – Raja, joka määrää, mitkä toiminnot sisällytetään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin.

**Osa (Element)* – (ks. *Tilinpäätöslaskelman osa*)

Osavuosi-informaatio tai -tilinpäätös (Interim financial information or statements) – Taloudellinen informaatio (joka voi olla suppeampi kuin jäljempänä määritelty tilinpäätöskokonaisuus), joka julkaistaan tilikauden aikana (tavallisesti puolivuositain tai neljännesvuositain).

**Osittaminen (Stratification)* – Prosessi, jossa perusjoukko jaetaan alajoukkoihin, joista kukin koostuu ominaispiirteiltään (usein rahamääräinen arvo) samankaltaisista otantayksiköistä.

Ostettu kompensatio (Purchased offset) – Päästövähennys, jossa yhteisö maksaa siitä, että toisen yhteisön päästöt vähentyvät (päästövähennemät) tai toisen yhteisön poistetut määrät kasvavat (poistettujen määrien lisäykset) hypoteettiseen perustasoon (baseline) verrattuna.

**Otannasta johtumaton riski (Non-sampling risk)* – Riski siitä, että tilintarkastaja tekee virheellisen johtopäätöksen jostakin otantariskiin liittymättömästä syystä.

**Otanta (Sampling)* – (ks. *Otanta tilintarkastuksessa (Audit sampling)*)

**Otanta tilintarkastuksessa (otanta) (Audit sampling (sampling))* – Tilintarkastustoimenpiteiden kohdistaminen vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi, jotta tilintarkastaja saa kohtuullisen perustan koko perusjoukkoa koskeviin johtopäätösten tekemiselle.

**Otantariski (Sampling risk)* – Riski siitä, että johtopäätös, jonka tilintarkastaja tekee otoksen perusteella, poikkeaa johtopäätöksestä, joka tehtäisiin, jos sama tilintarkastustoimenpide kohdistettaisiin koko perusjoukkoon. Otantariski voi johtaa kahdentyyppisiin virheellisiin johtopäätöksiin:

- (a) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat tehokkaampia kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, ettei olennaista virheellisyyttä ole, kun sellainen tosiasiasa esiintyy. Tilintarkastaja on ensisijaisesti huolestunut tämän tyyppisistä virheellisistä johtopäätöksistä, koska ne vaikuttavat tilintarkastuksen tehokkuuteen ja johtavat todennäköisesti epäasimukaiseen tilintarkastuslausuntoon.
- (b) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat vähemmän tehokkaita kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa, että esiintyy olennainen virheellisyys, kun sellaista ei tosiasiasa ole. Tämän tyyppinen virheellinen johtopäätös vaikuttaa tilintarkastuksen taloudellisuuteen, koska siitä yleensä aiheutuisi lisätyötä alkuperäisten johtopäätösten virheellisyyden toteamiseksi.

**Otantayksikkö (Sampling unit)* – Yksittäiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu.

**Palveluorganisaatio (Service organization)* – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjyhteisöille palveluja, jotka ovat osa näiden yhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

Palveluorganisaatio (Service organization) (ISAE 3402:n yhteydessä) Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjyhteisöille palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.

**Palveluorganisaation alihankkija (Subservice organization)* – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat osa näiden käyttäjyhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

Palveluorganisaation alihankkija (Subservice organization) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.

Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit (Controls at the subservice organization) – Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit, jotka antavat kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteen saavuttamisesta

**Palveluorganisaation järjestelmä (Service organization's system)* – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu, otettu käyttöön ja pidetään

yllä palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjyhteisöille.

Palveluorganisaation järjestelmä (tai järjestelmä) (Service organization's system (or the system) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu ja otettu käyttöön palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjyhteisöille. Palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa yksilöidään: palvelut, jotka se kattaa, ajanjakso tai – jos kyseessä on 1-tyyppin raportti – ajankohta, jota kuvaus koskee, valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit.

Palveluorganisaation kannanotto (Service organization's statement) – Kirjallinen kannanotto palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaavan ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertovan raportin määritelmässä (jos kyseessä on 2-tyyppin raportti) tai palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaavan ja niiden rakenteesta kertovan raportin määritelmässä (jos kyseessä on 1-tyyppin raportti) tarkoitetuista seikoista.

**Palveluorganisaation tilintarkastaja (Service auditor)* – Tilintarkastaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaation kontrolleja koskevan varmennusraportin.

Palveluorganisaation tilintarkastaja (Service auditor) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Toimeksiannon suorittaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevan varmennusraportin.

Palveluorganisaatiossa olevat kontrollit (Controls at the service organization) – Kontrollit, jotka koskevat palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattaman valvontatavoitteen saavuttamista.

**Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (ISA 402:ssa käytetään nimitystä 2-tyyppin raportti) (Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization)* – Raportti, joka sisältää

- (a) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, kontrollien rakenteesta ja siitä että ne ovat käytössä tietyinä ajankohtana tai tietyinä ajanjaksona sekä joissakin tapauksissa niiden toiminnan tehokkuudesta tietyinä ajanjaksona; ja
- (b) palveluorganisaation tilintarkastajan raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää:
 - (i) palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevista kuvauksista, kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi sekä kontrollien toiminnan tehokkuudesta; ja
 - (ii) kuvauksen palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamasta kontrollien testauksesta ja sen tuloksista.

Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (ISAE 3402:ssa käytetään nimitystä ”2-tyyppin raportti”)

(Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Raportti, joka sisältää

- (a) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästä;
- (b) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että
 - (i) palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tietyinä ajanjaksona;
 - (ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tietyinä ajanjaksona rakenteeltaan sopivat; ja
 - (iii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit toimivat tehokkaasti tietyinä ajanjaksona; ja
- (c) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, joka
 - (i) sisältää kohtuullisen varmuuden antavan johtopäätöksen kohdissa (ii)a.–c. tarkoitetuista seikoista; ja
 - (ii) sisältää kuvauksen kontrollien testauksesta ja sen tuloksista

**Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (ISA 402:ssa⁹ käytetään nimitystä 1-tyypin raportti) (Report on the description and design of controls at a service organization) – Raportti, joka sisältää*

- (a) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, jotka ovat tietyinä ajankohtana suunniteltuina ja käytössä; ja
- (b) palveluorganisaation tilintarkastajan antaman raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta sekä kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (ISAE 3402:ssa käytetään nimitystä ”1-tyypin raportti”) (Report on the description and design of controls at a service organization) (ISAE 3402:n yhteydessä) – Raportti, joka sisältää

- (a) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästä;
- (b) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että
 - (i) palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tietyinä ajankohtana;

⁹ ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

- (iii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tietynä ajankohtana rakenteeltaan sopivat; ja
- (c) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, jossa ilmaistaan kohtuullisen varmuuden antava johtopäätös kohdissa (ii)a.–b. tarkoitetuista seikoista.

**Partneri (Partner)* – Henkilö, jolla on valtuudet sopia asiantuntijapalvelua koskevan toimeksiannon suorittamiseen liittyvistä seikoista tilintarkastusyhteisön nimissä.

**Perusjoukko (Population)* – Koko se tietojoukko, josta otos valitaan ja josta tilintarkastaja haluaa tehdä johtopäätöksiä.

Perusvuosi (Base year) – Tietty vuosi tai useamman vuoden keskiarvo, johon yhteisön päästöjä verrataan ajan kuluessa.

Pieni yhteisö (Smaller entity) – Yhteisö, jolla on tyypillisesti sellaisia laadullisia ominaispiirteitä kuin

- (a) omistuksen ja johdon keskittyminen pienelle määrälle henkilöitä (usein yhdelle henkilölle – joko luonnolliselle henkilölle tai toiselle yritykselle, joka omistaa yhteisön, edellyttäen, että omistajalla on relevantit laadulliset ominaispiirteet); ja
- (b) yksi tai useampia seuraavista:
 - (i) selkeät tai suoraviivaiset liiketapahtumat;
 - (ii) selkeä kirjanpito;
 - (iii) vain harvoja liiketoiminta-alueita ja harvoja tuotteita;
 - (iv) vain vähän sisäisiä kontroleja;
 - (v) harvoja johdon tasoja, ja nämä vastaavat monista kontroleista; tai
 - (vi) vähän henkilöstöä ja monilla voi olla paljon erilaisia tehtäviä.

Tämä luettelo laadullisista ominaisuuksista ei ole kattava eivätkä ominaispiirteet rajoitu pieniin yhteisöihin. Pienillä yhteisöillä ei välttämättä ole kaikkia näitä ominaispiirteitä.

**Poikkeama (Exception)* – Vastaus, joka osoittaa vahvistettavaksi pyydetyn tai yhteisön aiheeseen sisältyvän tiedon eroavan vahvistuksen antavalta osapuolelta saadusta tiedosta.

**Poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama (Anomaly)* – Virheellisyys tai poikkeama, joka todistettavasti ei edusta perusjoukon virheellisyyksiä tai poikkeamia.

Pois jättävä menetelmä (Carve-out method) – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta mutta kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit on jätetty pois palveluorganisaation järjestelmän kuvauksesta ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiannosta. Palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksianto kattavat palveluorganisaatiossa olevat kontrollit, joiden avulla seurataan palveluorganisaation alihankkijalla olevien kontrollien tehokkuutta ja joihin voi kuulua, että palveluorganisaatio käy läpi alihankkijalla olevia kontroleja koskevan varmennusraportin

Poistettu määrä (Removal) – Kasvihuonekaasut, jotka yhteisö on kauden aikana poistanut ilmakehästä tai jotka olisi päästetty ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kana-voitu nieluun.

**Positiivista vahvistusta koskeva pyyntö (Positive confirmation request)* – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle ja ilmoittaa, onko se pyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa vai eri mieltä, tai antaa pyydytetyt tiedot.

Pro forma -oikaisut (Pro forma adjustments) – Kun kyseessä on oikaisematon taloudellinen informaatio, näihin kuuluvat

- (i) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tehtävät oikaisut, jotka havainnollistavat merkittävän tapahtuman tai liiketoimen (”tapahtuma” tai ”liiketoimi”) vaikutusta, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistar-koitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana; ja
- (ii) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tarvittavat oikaisut, jotta taloudellinen pro forma -informaatio tulisi kootuksi perusteella, joka on yhdenmukainen raportoivan yhteisön (yhteisö) noudattaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustu- vien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Pro forma -oikaisuihin luetaan hankitun tai hankittavan liiketoiminnan (hankinnan kohde) tai luovutetun tai luovutettavan liiketoiminnan (luovutuksen kohde) relevantti taloudelli- nen informaatio siltä osin kuin tällaista informaatiota käytetään taloudellisen pro forma -in- formaation kokoamiseen (”hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio”).

Päästökauppajärjestelmä (Emissions trading scheme) – Markkinoihin perustuva menette- ly, jota käytetään kasvihuonekaasujen kontrollointiin tarjoamalla taloudellisia kannustimia tällaisten kaasupäästöjen vähentämiseksi.

Päästökerroin (Emissions factor) – Matemaattinen kerroin tai suhdeluku, jonka avulla toi- mintaa mittaava luku (esimerkiksi käytetyt polttoainelitrat, kuljetut kilometrit, eläinten lu- kumäärä maataloudessa tai tuotantotonnit) muutetaan kyseiseen toimintaan liittyvien kas- vihuonekaasujen määrää koskevaksi arvioksi.

Päästöt (Emissions) – Kasvihuonekaasut, jotka on relevantteina ajanjaksoina laskettu il- makehään tai jotka olisi laskettu ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nie- luun. Päästöt voidaan luokitella seuraaviin ryhmiin:

- suorat päästöt (käytetään myös nimitystä scope 1 -päästöt), jotka ovat yhteisön omistamista tai sen määräysvallassa olevista lähteistä tulevia päästöjä; (viittaus: kappale A8)
- epäsuorat päästöt, jotka ovat seurausta yhteisön toimenpiteistä mutta tulevat jonkin toisen yhteisön omistamista tai määräysvallassa olevista lähteistä. Epäsuorat pääs- töt voidaan edelleen jakaa seuraaviin ryhmiin:
 - scope 2 -päästöt, jotka ovat yhteisöön siirrettyyn ja sen käyttämään energi- aan liittyviä päästöjä; (viittaus: kappale A9)
 - scope 3 -päästöt, joita ovat kaikki muut epäsuorat päästöt. (Viittaus: kap- pale A10).

Päästötyyppi (Type of emission) – Päästöjen ryhmä, joka perustuu esimerkiksi päästöläheteeseen, kaasutyppiin, alueeseen tai laitokseen.

Päästövähennys (Emissions deduction) – Mikä tahansa yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä erä, joka vähennetään raportoitavista kokonaispäästöistä mutta joka ei ole poistettu määrä; yleensä siihen sisältyy ostettuja kompensatioita, mutta siihen voi sisältyä myös monenlaisia muita instrumentteja tai mekanismeja, kuten saavutuksiin perustuvia päästöyksiköitä ja päästöoikeuksia, jotka tunnustetaan sääntelyyn perustuvassa tai muussa järjestelmässä, johon yhteisö osallistuu.

Rajoitettu varmuus (Limited assurance) (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä)– Hankittava varmuustaso perustaksi johtopäätöksen esittämiseksi kyseisen standardin mukaisesti silloin, kun toimeksiantoriski alennetaan tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Evidenssin kokoamistoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus yhdessä tarkasteltuina ovat vähintäänkin riittävät, niin että toimeksiannon suorittaja saavuttaa mielekkään varmuustason. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen.

Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto (Limited assurance engagement – (ks. Varmennustoimeksianto (Assurance engagement))

†*Raportin antamispäivä (laadunvalvonnan yhteydessä) (Date of report (in relation to quality control))* – Tilintarkastajan valitsema päivä, jolle hän päivää raporttinsa.

*†*Relevantit eettiset vaatimukset (Relevant ethical requirements)* – Toimeksiantotiimiä ja toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa koskevat eettiset vaatimukset, joihin yleensä kuuluvat IESBAn julkaisun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) osat A ja B¹⁰, jotka koskevat tilintarkastusta, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä *relevantit eettiset vaatimukset* määritellään seuraavasti: eettiset vaatimukset, jotka koskevat toimeksiantotiimiä tämän suorittaessa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja. Näihin kuuluvat tavallisesti IESBAn *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* (IESBA:n eettiset säännöt) osat A ja B sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. ISRS 4410:ssä (uudistettu) relevantit eettiset vaatimukset määritellään seuraavasti: Eettiset vaatimukset, jotka koskevat toimeksiantotiimiä tämän suorittaessa kokoamistoimeksiantoja. Näihin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBA:n julkaisun *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) osat A ja B (lukuun ottamatta osan B lukua 290 *Riippumattomuus – tilintarkastustoimeksiannot ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* ja lukua 291 *Riippumattomuus – muut varmennustoimeksiannot*), sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

*Riippumattomuus (Independence)*¹¹ – Siihen kuuluvat

¹⁰ [Termistössä, joka vastaa joulukuun 2017 tilannetta, viitataan eettisten sääntöjen aiempaan versioon, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun. Standardit mahdollisesti päivitetään tältä osin myöhemmin. Suomenkielinen versio vastaa nyt englanninkielistä.]

¹¹ Määritelty eettisissä säännöissä.

- (a) mielen riippumattomuus (independence of mind) – asennoituminen, joka mahdollistaa lausunnon antamisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.
- (b) näkyvä riippumattomuus (independence in appearance) – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli, joka tuntee kaiken relevantin tiedon, käytetyt varotoimet mukaan lukien, kohtuudella päättelisi tilintarkastusyhteisön tai varmennustoimeksiantotiimin jäsenen rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen.

**Riskienarviointitoimenpiteet (Risk assessment procedures)* – Tilintarkastustoimenpiteitä, jotka suoritetaan käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta, jotta pystyttäisiin tunnistamaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöskäytännöllä ja kannanottotasolla sekä arvioimaan niitä.

**†Seuranta (laadunvalvonnan yhteydessä) (Monitoring (in relation to quality control))* – Prosessi, joka sisältää tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän jatkuvaa tarkastelua ja arviointia, valittujen loppuun saatettujen toimeksiantojen tietyin väliajoin tapahtuva laaduntarkastus mukaan lukien, ja joka on tarkoitettu antamaan tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmä toimii tehokkaasti.

**Sisäinen tarkastus (Internal audit function)* – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta

**Sisäinen valvonta (Internal control)* – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönotettava ja ylläpitämä prosessi, jonka tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista koskevien tavoitteiden saavuttamisesta. Sana ”kontrollit” viittaa sisäisen valvonnan yhden tai useamman osa-alueen mihin tahansa osiin.

**Sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus (Significant deficiency in internal control)* – Sisäisen valvonnan puutteellisuus tai usean puutteellisuuden yhdistelmä, joka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella on riittävän tärkeä saatettavaksi hallintoelinten tietoon.

**Sisäisen valvonnan puutteellisuus (Deficiency in internal control)* – Tämä esiintyy silloin, kun

- (a) kontrolli on suunniteltu, otettu käyttöön tai toimii niin, ettei se pysty oikea-aikaisesti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan tilinpäätöksessä olevia virheellisyksiä; tai
- (b) ei ole kontrollia, joka olisi tarpeellinen tilinpäätöksessä olevien virheellisyyksien oikea-aikaiseksi estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.

Sisäiset tarkastajat (Internal auditors) – Henkilöt, jotka suorittavat sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Sisäiset tarkastajat voivat kuulua sisäisen tarkastuksen osastoon tai vastaavaan toimintoon.

Skenaario (Projection) – Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio, joka perustuu joko

- (a) hypoteettisiin oletuksiin tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan, esimerkiksi kun jotkin yhteisöt ovat vasta aloittamassa toimintaansa tai harkitsevat muuttavansa toimintansa luonnetta merkittävästi; tai
- (b) parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten ja hypoteettisten oletusten yhdistelmään.

**Sovellettava tilinpäätösnormisto (Applicable financial reporting framework)* – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet noudattavat tilinpäätöksen laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja tilinpäätöksen tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädös tai määräys edellyttää. ISRS 4410:n (uudistettu)¹² yhteydessä viitataan tilinpäätöksen sijaan taloudelliseen informaatioon.

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja

- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös olisi oikein esitetty; tai
- (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös olisi oikein esitetty; tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellista vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.

Sovellettavat kriteerit (Applicable criteria) (ISAE 3410:n¹³ yhteydessä) – Kriteerit, joita käyttäen yhteisö määrittää ja raportoi päästönsä kasvihuonekaasuraportissa.

Sovellettavat kriteerit (Applicable criteria) (ISAE 3420:n¹⁴ yhteydessä) – Kriteerit, joita vastuussa oleva osapuoli käyttää taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa. Kriteerit voivat olla toimivaltaisten tai tunnustettujen standardeja antavien organisaatioiden antamia taikka säädöksellä tai määräyksellä annettuja. Silloin kun yleisiä kriteerejä ei ole olemassa, vastuussa oleva osapuoli kehittää ne.

¹² ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot*

¹³ ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot*

¹⁴ ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi*

**Sovelletut kriteerit (ISA 810:n (uudistettu)¹⁵ yhteydessä) (Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised)))* – Kriteerit, joita johto on soveltanut tilinpäätösyhteenvedon laatimisessa.

Sovelluskontrollit tietotekniikassa (Application controls in information technology) – Manuaalisia tai automatisoituja menettelyjä, jotka yleensä toimivat liiketoimintaprosessien tasolla ja koskevat yksittäisten sovellusten toimintaa. Sovelluskontrollit voivat olla luonteeltaan ennaltaehkäiseviä tai havaitsevia, ja ne on suunniteltu varmistamaan kirjanpitoaineiston eheyden. Sovelluskontrollit liittyvät siten menettelytapoihin, joita käyttäen tuotetaan, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan liiketapahtumia tai muuta taloudellista tietoa.

Soveltuvat kriteerit (Suitable criteria) – (ks. *Kriteerit (Criteria)*)

**Suora apu (Direct assistance)* – Sisäisten tarkastajien käyttäminen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että tämä läpikäy tehdyn työn.

**Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (ISA 250:n yhteydessä) (Non-compliance (in the context of ISA 250)¹⁶)* – Yhteisön tahallinen tai tahaton laiminlyönti tai teko, joka on voimassa olevien säädösten tai määräysten vastainen. Tällaisiin tekoihin luetaan liiketoimet, joihin hallintoelimet, johto tai työntekijät ovat ryhtyneet yhteisön nimissä tai sen puolesta. Yhteisön hallintoelinten jäsenten, johdon tai työntekijöiden henkilökohtaiset (yhteisön liiketoimintaan liittymättömät) rikkomukset eivät sisälly tässä tarkoitettuun säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen.

**Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto (Compliance framework)* – (ks. *Sovellettava tilinpäätösnormisto ja Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto*)

Taloudellinen pro forma -informaatio (Pro forma financial information) – Taloudellinen informaatio, joka esitetään yhdessä oikaisujen kanssa tarkoituksena havainnollistaa jonkin tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana. Tässä standardissa oletetaan, että taloudellinen pro forma -informaatio esitetään sarakemuodossa ja siihen sisältyy (a) oikaisematon taloudellinen informaatio; (b) pro forma -oikaisu; ja (c) tuloksena syntyvä pro forma -sarake.

Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä (Information system relevant to financial reporting) – Sisäisen valvonnan osa-alue, johon kuuluu taloudellisen raportoinnin järjestelmä ja joka käsittää menettelytavat ja aineiston, jotka on suunniteltu yhteisön liiketoimien (samoin kuin tapahtumien ja olosuhteiden) alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportointiin sekä niihin liittyvien varojen, velkojen ja oman pääoman seurattavuuden turvaamiseen.

Tarkastus/testi (Test) – Toimenpiteiden soveltaminen perusjoukon joihinkin tai kaikkiin yksikköihin.

¹⁵ ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot*

¹⁶ ISA 250 *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*

**Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (Performance materiality)* – Yksi tai useampi tilintarkastajan määrittämä rahamäärä, joka on tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisydet ylittävät tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää rahamäärää, joka on pienempi kuin tiettyjä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja varten määritetty olennaisuustaso tai -tasot. ISAE 3410:ssä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus on määritelty seuraavasti: Yksi tai useampi tilintarkastajan määrittämä luku, joka on kasvihuonekaasuraportille määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisydet ylittävät kasvihuonekaasuraportille määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää lukua, joka on pienempi kuin tiettyjä päästötyyppejä tai esitettäviä tietoja koskeva olennaisuustaso tai tasot.

**Tarkoitukseen soveltuvuus (tilintarkastusevidenssistä puhuttaessa) (Appropriateness (of audit evidence))* – Tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.

**Tarpeellinen määrä (tilintarkastusevidenssistä puhuttaessa) (Sufficiency (of audit evidence))* – Tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä ja myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu.

Tiedustelut (Inquiry) – Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

Tiedustelut (Inquiry) (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) – Tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista asiaa tuntevilta yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

Tietoihin ja järjestelmiin pääsemistä koskevat kontrollit (Access controls) – Menettelyt, joiden tarkoituksena on rajoittaa pääsyä päätteille, ohjelmistoihin ja dataan. Tietoihin pääsemistä koskevat kontrollit koostuvat ”käyttäjän tunnistamisesta” ja ”käyttäjän valtuuksista”. ”Käyttäjän tunnistamisen” tarkoituksena on tyypillisesti käyttäjän tunnistaminen kirjautumistunnisteiden, salasanojen, avainkorttien tai biometrisen tiedon perusteella. ”Käyttäjän valtuudet” koostuvat säännöistä, joiden avulla määritellään, mihin tietokoneen resursseihin kullakin käyttäjällä on oikeus päästä. Tällaisten menettelyjen tarkoituksena on erityisesti estää tai havaita:

- (a) oikeudeton pääsy päätteille, ohjelmistoihin ja dataan;
- (b) sellainen tapahtumien kirjaaminen, mihin henkilöllä ei ole oikeutta;
- (c) tiedostojen valtuudettomat muutokset;
- (d) ohjelmistojen käyttö valtuudettoman henkilöstön toimesta;
- (e) hyväksymättömien ohjelmistojen käyttäminen.

Tietojärjestelmäympäristö (IT environment) – Yhteisön käyttöönottamat toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä tietojärjestelmäinfrastruktuuri (laitteisto, käyttöjärjestelmä ym.) ja sovellukset, joita yhteisö käyttää liiketoiminnan tukena ja liiketoimintastrategioiden toteuttamisessa.

**Tiettyä seikkaa painottava kappale (Emphasis of Matter paragraph)* – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan tilinpäätöksessä asianmukaisesti esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta.

**Tilastollinen otanta (Statistical sampling)* – Otannassa käytettävä lähestymistapa, jolla on seuraavat ominaispiirteet:

- (a) otoksen yksikköjen satunnainen valinta; ja
- (b) todennäköisysteorian käyttäminen otoksen tulosten arvioimisessa, otantariskin määrittäminen mukaan lukien.

Otannassa käytettävän lähestymistavan, jolla ei ole ominaispiirteitä (i) ja (ii), katsotaan olevan ei-tilastollinen otanta.

**Tilinpäätöksen hyväksymispäivä (Date of approval of the financial statements)* – Päivä, jona kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit ja jona ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

**Tilinpäätöksen julkistamispäivä (Date the financial statements are issued)* – Päivä, jona tilintarkastuskertomus ja tilintarkastettu tilinpäätös ovat kolmansien osapuolten saatavissa.

**Tilinpäätös (Financial statements)* – Jäsenetysti esitetty menneyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tietynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yleensä ”tilinpäätös” tarkoittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaista tilinpäätöskokonaisuutta, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin mahdollista esittää tilinpäätöslaskelmassa, liitetiedoissa tai viittaamalla toiseen asiakirjaan.

**Tilinpäätöslaskelman osa (ISA 805:n (uudistettu)¹⁷ yhteydessä) (Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised)))* – Tilinpäätöslaskelman osa, tili tai erä.

**Tilinpäätöspäivä (Date of the financial statements)* – Tilinpäätöksessä esitettävän viimeisimmän tilikauden päättämispäivä.

**Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (Subsequent events)* – Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat sekä seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

¹⁷ ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset*

**Tilinpäätösyhteenveto (ISA 810:n (uudistettu) yhteydessä) (Summary financial statements (in the context of ISA 810 (uudistettu)))* – Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, joka on johdettu tilinpäätöksestä mutta ei ole yhtä yksityiskohtainen kuin tilinpäätös; se on kuitenkin jäsennetty esitys, joka on yhdenmukainen sen kanssa, mitä tilinpäätöksessä esitetään yhteisön taloudellisista voimavaroista tai velvoitteista tietyssä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyssä ajanjakson kuluessa.¹⁸ Eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla saatetaan käyttää erilaista terminologiaa kuvamaan tällaista taloudellista informaatiota.

**Tilintarkastaja (Auditor)* – Termiä ”tilintarkastaja” käytetään tarkoittamaan tilintarkastusta suorittavaa henkilöä tai henkilöitä, tavallisesti toimeksiannosta vastuullista henkilöä tai muita toimeksiannotiimin jäseniä tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisöä. Silloin kun jossakin ISA-standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”tilintarkastaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

**Tilintarkastajan arvioima luku tai vaihteluväli [uudistetun ISA 540:n voimaantulon jälkeen: Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli] (Auditor’s point estimate or auditor’s range)* – Tilintarkastusevidenssistä johdettu määrä tai vaihteluväli, jota käytetään johdon arvioiman luvun arviointiin.

**Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija (Auditor’s expert)* – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija (joka on tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri¹⁹ tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määrääkaikaiset henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat mukaan luettuina) tai tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija.

Tilintarkastajan yhdistäminen taloudelliseen informaatioon (Auditor association with financial information) – Tilintarkastaja yhdistetään taloudelliseen informaatioon, kun hän liittyy siihen raportin tai suostuu nimensä käyttämiseen ammatillisessa yhteydessä.

**Tilintarkastettu tilinpäätös (ISA 810:n (uudistettu) yhteydessä) (Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised)))* – Tilinpäätös,²⁰ jonka tilintarkastaja on tilintarkastanut ISA-standardien mukaisesti ja josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

¹⁸ ISA 200, kappale 13(f)

¹⁹ ”Partneri” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulisi ymmärtää siten, että niillä relevanteissa tapauksissa viitataan vastaaviin julkisen sektorin tahoihin.

²⁰ Termi ”Tilinpäätös” määritellään ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kappaleessa 13(f).

**Tilintarkastuksen edellytykset (Preconditions for an audit)* – Johto soveltaa tilinpäätöstä laatiessaan hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa, ja johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät lähtökohdan²¹ tilintarkastuksen suorittamiselle.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat (Key audit matters) – Seikat, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat valitaan hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista.

Tilintarkastuksen kokonaisstrategia (Overall audit strategy) – Kattaa tilintarkastuksen laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen ja ohjaa yksityiskohtaisemman tilintarkastussuunnitelman laatimista.

*Tilintarkastusammattilainen (Professional accountant)*²² – Henkilö, joka kuuluu IFACin jäsenjärjestöön.

**Tilintarkastusdokumentaatio (Audit documentation)* – Aineisto, johon on dokumentoitu suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden, hankittu relevantti tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään myös termiä ”työpaperit”).

**Tilintarkastusevidenssi (Audit evidence)* – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa. (ks. *Tarpeellinen määrä ja Tarkoitukseen soveltuvuus*).

**Tilintarkastuskansio (Audit file)* – Yksi tai useampi kansio tai muu fyysisessä tai sähköisessä muodossa oleva säilyttämismateriaali, joka sisältää tiettyä toimeksiantoa koskevan tilintarkastusdokumentaation.

**Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (Date of the auditor's report)* – Päivä, jolle tilintarkastaja päivää tilinpäätöstä koskevan kertomuksen ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti.²³

**Tilintarkastuslausunto (Audit opinion)* – (ks. *Mukautettu lausunto ja Vakiomuotoinen lausunto*)

**Tilintarkastusriski (Audit risk)* – Riski siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.

*†*Tilintarkastusyhteisö (Firm)* – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä. ”Tilintarkastusyhteisö” tarkoittaa relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja

Toimeksiannon olosuhteet (Engagement circumstances) – Tietyn toimeksiannon määrittävä laaja konteksti, johon kuuluu seuraavaa: toimeksiannon ehdot; onko kyseessä kohtuul-

²¹ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13

²² Määritelty eettisissä säännöissä.

²³ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

lisen varmuuden antava vai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, kohteen ominaispiirteet, mittaus- tai arviointikriteerit; aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet; vastuussa olevan osapuolen, mittajaan tai arvioijan ja toimeksiantajen ja näiden toimintaympäristön relevantit ominaispiirteet; sekä muut seikat, esimerkiksi tapahtumat, liiketoimet, ehdot ja käytännöt, joilla voi olla merkittävä vaikutus toimeksiintoon.

*Toimeksiannon suorittaja (Practitioner)*²⁴ – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen.

Toimeksiannon suorittaja (Practitioner) (ISA 3000:n (uudistettu) yhteydessä) – Toimeksiannon suorittava(t) henkilö(t) (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiannotiimin jäsenet tai soveltuviin tapauksissa tilintarkastusyhteisö). Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”toimeksiannon suorittaja”.

Toimeksiannon suorittaja (Practitioner) (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen. Termi käsittää toimeksiannosta vastaavan henkilön ja muut toimeksiannotiimin jäsenet tai, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

Toimeksiannon suorittaja (ISRS 4410:n (uudistettu) yhteydessä) – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka suorittaa kokoamistoimeksiannon. Termi kattaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muut toimeksiannotiimin jäsenet sekä soveltuviin tapauksissa tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija (Practitioner's expert) – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin varmuuden alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä toimeksiannon suorittaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija (joka on toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.

²⁴ [Uudistetussa ISAE 3000:ssa ja varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä, joita sovelletaan 15.12.2015 alkaen, *practitioner* on määritelty henkilöksi, joka suorittaa toimeksiannon. Suomenkielisenä vastineena on päätetty käyttää *toimeksiannon suorittaja*. Muutos on vaikuttanut myös muihin ISAE-standardeihin.]

*†*Toimeksiannosta vastuullinen henkilö*²⁵ (*Engagement partner*) – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta varmennusraportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen järjestön, oikeudellisen tahon tai sääntelyelimen asianmukaisesti hyväksymä. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

Toimeksiantaja (*Engaging Party*) – Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa toimeksiannon suorittajalle tehtäväksi varmennustoimeksiannon suorittamisen.

Toimeksianto erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta (*Agreed-upon procedures engagement*) – Toimeksianto, jossa tilintarkastajan tehtävänä on suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja, yhteisö ja mahdolliset kolmannet osapuolet ovat sopineet keskenään, ja raportoida havainnoistaan. Raportin vastaanottajat tekevät tilintarkastajan raportista omat johtopäätöksensä. Raportti on tarkoitettu vain niille osapuolille, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä, koska muut osapuolet, jotka eivät ole tietoisia toimenpiteiden syistä, saattavat tulkita tuloksia väärin.

†*Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio* (*Engagement documentation*) – Aineisto, joka kattaa suoritetun työn, saadut tulokset sekä tilintarkastajan johtopäätökset (joskus käytetään termiä ”työpaperit”).

Toimeksiantokirje (*Engagement letter*) – Toimeksiannon ehdot kirjallisina kirjeen muodossa.

*†*Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus* (*Engagement quality control review*) – Prosessi, jonka tarkoituksena on raportin antamispäivään mennessä tehdä objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja johtopäätöksistä, jotka se on tehnyt raporttia laatiessaan. Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastusprosessi koskee vain listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia ja niitä mahdollisia muita toimeksiantoja, joissa tilintarkastusyhteisön päätöksen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus.

*†*Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja* (*Engagement quality control reviewer*) – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, asianmukaisen pätevyyden omaava ulkopuolinen henkilö tai tällaisista toimeksiantotiimiin kuulumattomista henkilöistä koostuva tiimi, jolla on riittävä ja soveltuva kokemus ja valtuudet pystyäksään arvioimaan objektiivisesti toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja johtopäätöksiä, jotka se on tehnyt raporttia laatiessaan.

Toimeksiantoriski (*Engagement risk*) – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

*†*Toimeksiantotiimi* (*Engagement team*) – Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa toimenpiteitä. Tämä ei sisällä tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa ole-

²⁵ ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä”, ”partnerilla” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

via ulkopuolisia erityisasiantuntijoita.²⁶ ”Toimeksiantotiimiin” ei myöskään lueta asiakkaan sisäisessä tarkastuksessa toimivia henkilöitä, jotka antavat suoraa apua tilintarkastustoimeksiannossa, kun ulkoinen tilintarkastaja noudattaa IAS 610:n (uudistettu 2013)²⁷ vaatimuksia.

Toimeksiantotiimi (Engagement team) (ISAE 3000:n (uudistettu)²⁸ yhteydessä) – Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa toimenpiteitä. Toimeksiantotiimiin ei lueta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevaa toimeksiannon suorittajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

**Toimintariski (Inherent risk)* – (ks. *Olellaisen virheellisyyden riski*)

**Toimiva johto*²⁹ (*Management*) – (ks. *Johto*).

**Toisistaan riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi (Arm’s length transaction)* – Liiketoimi, joka toteutuu ehoilla, joita liiketoimeen halukkaat, toistensa lähimpiin kuulumattomat, toisistaan riippumatta ja omaksi edukseen toimivat ostaja ja myyjä noudattaisivat.

Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio (Prospective financial information) – Taloudellinen informaatio, joka perustuu oletuksiin tulevaisuudessa mahdollisesti toteutuvista tapahtumista ja yhteisön mahdollisista toimenpiteistä. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voi olla muodoltaan ennuste, skenaario tai näiden yhdistelmä. (ks. *Ennuste ja Skenaario*)

Tutkia (Investigate) – Muiden toimenpiteiden tuloksena esiin nousevien asioiden selvittämistä niiden ratkaisemiseksi.

Täydentävä informaatio (Supplementary information) – Tilinpäätöksen yhteydessä esitetävä informaatio, jota tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei edellytä ja joka esitetään tavallisesti joko erillisinä täydentävinä taulukkoina tai ylimääräisinä liitetietoina.

**Ulkopuolinen vahvistus (External confirmation)* – Tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta (vahvistuksen antava osapuoli) suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.

²⁶ Termi ”tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija” määritellään ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* kappaleessa 6(a).

²⁷ ISA 610:ssä (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* asetetaan rajat suoran avun käytölle. Siinä myös todetaan, että säädös tai määräys voi estää ulkoista tilintarkastajaa saamasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Tämän vuoksi suoran avun käyttö rajoitetaan tilanteisiin, joissa se on sallittua.

²⁸ ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

²⁹ [Management-termin suomenkielisenä vastineena on käytetty vuodesta 2016 alkaen kaikissa standardeissa sanaa ”johto”.]

Uudelleenlaskenta (Recalculation) – Asiakirjojen tai muun aineiston matemaattisen oikeellisuuden tarkistaminen.

Uudelleen suorittaminen (Reperformance) – Tilintarkastaja suorittaa itsenäisesti toimenpiteitä tai kontroleja, jotka on alun perin suoritettu osana yhteisön sisäisiä kontroleja.

**Vakiomuotoinen lausunto (Unmodified opinion)* – Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa, kun hän toteaa, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.³⁰

Valvontatavoite (Control objective) – Tietyn kontroleihin liittyvän näkökohdan tarkoitus tai päämäärä. Valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla

Valvontaympäristö (Control environment) – Koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäistä valvontaa ja sen merkitystä yhteisössä. Valvontaympäristö on osa sisäistä valvontaa.

Varmennustaidot ja -tekniikat (Assurance skills and techniques) – Varmennuksen suorittajalla olevat suunnittelua, evidenssin kokoamista, evidenssin arvioimista, kommunikointia ja raportointia koskevat taidot ja tekniikat, jotka poikkeavat minkä tahansa yksittäisen varmennustoimeksiannon kohdetta tai sen arvioimista tai mittaamista koskevasta erityisasiantuntemuksesta.

Varmennustoimeksianto (Assurance engagement) – Toimeksianto, jossa sen suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon (toisin sanoen lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella). Jokainen varmennustoimeksianto luokitellaan kahdella eri perusteella:

- (a) joko kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto:
 - (i) Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle johtopäätöksensä perustaksi. Johtopäätös esitetään muodossa, joka ilmaisee toimeksiannon suorittajan näkemyksen lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
 - (ii) Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle mutta jossa tämä riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, perustaksi sellaisen johtopäätöksen esittämiseksi, jossa ilmaistaan, onko toimeksiannon suo-

³⁰ ISA 700:n (uudistettu) kappaleissa 25–26 käsitellään sanamuotoja, joita käyttäen tämä lausunto esitetään, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja vastaavasti säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

rittajan tietoon tullut seikkaa, joka antaa (tai seikkoja, jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, mutta ne on suunniteltu tuottamaan varmuustaso, joka on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan mielekäs. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi.

(b) joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto:

- (i) Tiedon varmentamistoimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää toimeksiannon suorittaja varmennusraportissa. Tiedon varmentamistoimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyttä. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voi olla sanamuodoiltaan sellainen, että se koskee
 - i. kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
 - ii. kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - iii. asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa.
- (ii) Suora toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

Varmennustoimeksiantoriski (Assurance engagement risk) – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen.

*†*Varmuus (Assurance)* – (ks. *Kohtuullinen varmuus (reasonable assurance)*)

Varojen väärinkäyttö (Misappropriation of assets) – Käsittää yhteisön varojen varastamisen, ja siihen syyllistyvät usein työntekijät määrien jäädessä suhteellisen pieniksi ja epäolennaisiksi. Siihen saattaa kuitenkin osallistua myös johto, joka pystyy yleensä paremmin peittämään tai salaamaan väärinkäytökset vaikeasti havaittavilla tavoilla.

**Vastauksen saamatta jääminen (Non-response)* – Vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tai vastaa siihen puutteellisesti, tai vahvistuspyyntö palautuu, koska sitä ei ole voitu toimittaa vastaanottajalle.

Vastuussa oleva osapuoli (Responsible party) – Osapuoli, joka on (tai osapuolet, jotka ovat) vastuussa kohteesta.

**Vertailuluvut (Corresponding figures)* – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisältyvät kiinteänä osana tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen ja ne on tarkoitettu luettaviksi yksinomaan tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevien lukujen ja muiden tietojen (joista käytetään nimitystä ”tarkastuksen kohteena olevan tilikauden luvut”) yhteydessä. Se, kuinka yksityiskohtaisella tasolla vertailurahamäärät ja muut tiedot esitetään, määräytyy pääasiassa sen mukaan, kuinka relevanttia tämä on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta.

**Vertailutilinpäätös (Comparative financial statements)* – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisällytetään tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen vertailutarkoituksessa, mutta jos ne ovat tilintarkastettuja, niihin viitataan tilintarkastajan lausunnossa. Tähän vertailutilinpäätökseen sisällytettävä informaatio on tasoltaan vertailukelpoinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän informaation kanssa.

**Vertailutiedot (Comparative information)* – Tilinpäätökseen sisältyvät yhtä tai useampaa aikaisempaa tilikautta koskevat luvut ja muut tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. ISAE 3410:ssä vertailutiedot on määritelty seuraavasti: Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät yhtä tai useampaa aiempaa kautta koskevat luvut ja tiedot.

Vilpillinen taloudellinen raportointi (Fraudulent financial reporting) – Käsittää tahalliset virheellisydet, mukaan lukien lukujen tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen pois jättäminen, joiden tarkoituksena on tilinpäätöksen käyttäjien harhaanjohtaminen.

Virhe (Error) – Tahaton virheellisyys tilinpäätöksessä, luvun tai muun esitettävän tiedon pois jättäminen mukaan lukien.

**Virheellisyys (Misstatement)* – Ero tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Kun tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty, virheellisyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty tai antaisi oikean ja riittävän kuvan.

ISAE 3000:ssä (uudistettu) virheellisyys määritellään seuraavasti: Ero kohdetta koskevan tiedon ja kohteen asianmukaisen kriteerijä käyttäen tehdyn mittauksen tai kriteerien perusteella tehdyn arvioinnin tuloksen välillä. Virheellisydet voivat olla tahallisia tai tahattomia, laadullisia tai määrällisiä, ja niihin luetaan tiedon pois jättäminen.

ISRS 4410:ssä (uudistettu) virheellisyys määritellään seuraavasti: Ero taloudellisessa informaatiossa esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toi-

saalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisuudet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Silloin kun taloudellinen informaatio on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, virheellisyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty.

Vuosikertomus (Annual report) – Asiakirja tai asiakirjojen yhdistelmä, jonka johto tai hallintoelimet tyypillisesti laativat vuosittain säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön mukaisesti ja jonka tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaaville etutahoille) tietoa yhteisön toiminnasta sekä sen tilinpäätöksessä esitetystä taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Vuosikertomus sisältää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai on niiden yhteydessä, ja yleensä se sisältää tietoa yhteisön kehityksestä, tulevaisuuden näkymistä sekä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, yhteisön hallintoelimen katsauksen sekä hallinnollisiin asioihin liittyviä raportteja.

**Väärinkäytöksen riskitekijät (Fraud risk factors)* – Tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittaavat yllykkeeseen tai paineeseen tehdä väärinkäytös tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

**Väärinkäytös (Fraud)* – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.

Yhdistäminen – (ks. *Tilintarkastajan yhdistäminen taloudelliseen informaatioon*).

Yhteisö (Entity) (ISAE 3410:n yhteydessä) – Juridinen yksikkö, taloudellinen yksikkö taikka juridisen tai taloudellisen yksikön yksilöitävissä oleva osa (esimerkiksi yksittäinen tehdas tai muunlainen laitos, kuten jätteenkäsittely-yksikkö) taikka juridisten tai muiden yksikköjen tai niiden osien yhdistelmä (esimerkiksi yhteisyritys), johon kasvihuonekaasuraportissa esitettävät päästöt liittyvät.

Yhteisön riskienarviointiprosessi (Entity's risk assessment process) – Osana sisäistä valvontaa oleva prosessi, jonka avulla yhteisössä tunnistetaan taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevantit liiketoimintarisikit ja päätetään toimenpiteistä, joilla niihin vastataan, sekä tämän toiminnan tulokset.

Yksityiskohtainen tarkastus (Inspection (as an audit procedure)) – Aineiston tai dokumenttien tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälillä, taikka omaisuuserän fyysistä tutkimista.

**Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto (General purpose framework)* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla joko oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja

- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös olisi oikein esitetty; tai
- (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös olisi oikein esitetty. Tällaisten poikkeamisen odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.³¹

**Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös (General purpose financial statements)* – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

Yleiset tietotekniikkakontrollit (General IT-controls) – Toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka liittyvät moniin sovelluksiin ja tukevat sovelluskontrollien tehokasta toimintaa auttamalla varmistamaan järjestelmien asianmukaisen toiminnan. Yleisiin tietotekniikkakontroleihin kuuluu yleensä tietojärjestelmäkeskusta ja tietoverkkotoimintoja koskevia kontroleja, järjestelmätason ohjelmistojen hankintaa, vaihtoa ja ylläpitoa koskevia kontroleja; ohjelmiin tehtäviä muutoksia koskevia kontroleja, tietoihin ja järjestelmiin pääsemisen tietoturvaa koskevia kontroleja, sovellusjärjestelmien hankintaa, kehitystä ja ylläpitoa koskevia kontroleja.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus (Scope of a review) – Yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet, jotka katsotaan kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon tavoitteen saavuttamiseksi.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto (Review engagement) – Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja voi – perustuen toimenpiteisiin, jotka eivät tuota kaikkea tilintarkastukselta vaadittavaa evidenssiä – esittää johtopäätöksen, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet (Review procedures) – Toimenpiteet, jotka katsotaan tarpeellisiksi yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoitteiden saavuttamiseksi, pääasiallisesti yhteisön henkilöstölle tehtäviä tiedusteluja sekä taloudelliseen tietoon kohdistuvia analyysisiä toimenpiteitä.

Ympäristöriski (Environmental risk) – Tietyissä olosuhteissa tilintarkastuksen kokonaisu-strategian laatimista varten tehtävässä toimintariskin arvioimisessa voi relevantteihin tekijöihin kuulua ympäristöasioista aiheutuva tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riski tilinpäätöksessä.

³¹ ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti, kappale 13(a)

KANSAINVÄLINEN LAADUNVALVONTASTANDARDI ISQC 1

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

(Sovelletaan 15.12.2009 alkaen.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Standardin velvoittavuus	4–9
Voimaantulo	10
Tavoite	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen	13–15
Laadunvalvontajärjestelmän osa-alueet	16–17
Laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä	18–19
Relevantit eettiset vaatimukset	20–25
Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	26–28
Henkilöresurssit	29–31
Toimeksiannon suorittaminen	32–47
Seuranta	48–56
Laadunvalvontajärjestelmän dokumentoiminen.....	57–59
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen.....	A1
Laadunvalvontajärjestelmän osa-alueet.....	A2–A3
Laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä	A4–A6

Relevantit eettiset vaatimukset	A7–A17
Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	A18–A23
Henkilöresurssit	A24–A31
Toimeksiannon suorittaminen	A32–A63
Seuranta	A64–A72
Laadunvalvontajärjestelmän dokumentoiminen.....	A73–A75

Kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastus-yhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä laadunvalvontastandardissa (ISQC) käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka koskevat laadunvalvontajärjestelmää tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja varten. Tätä standardia on luettava yhdessä relevanttien eettisten vaatimusten kanssa.
2. Muihin International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) antamiin ohjeisiin sisältyy lisää standardeja ja ohjeistusta tilintarkastusyhteisön henkilöstön velvollisuuksista, jotka koskevat tietäntyyppisten toimeksiantojen laadunvalvontatoimenpiteitä. Esimerkiksi ISA 220:ssä¹ käsitellään tilintarkastusten laadunvalvontamenettelyjä.
3. Laadunvalvontajärjestelmä koostuu toimintaperiaatteista kappaleessa 11 tarkoitettujen tavoitteiden saavuttamiseksi sekä toimenpiteistä, jotka tarvitaan näiden periaatteiden toteuttamista ja niiden noudattamisen seurantaa varten.

Standardin velvoittavuus

4. Tätä standardia sovelletaan kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin, ja se koskee tilinpäätöksen kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja. Niiden toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen luonne ja laajuus, joita yksittäinen tilintarkastusyhteisö luo tämän standardin noudattamiseksi, riippuu useista tekijöistä, kuten tilintarkastusyhteisön koosta ja sen toiminnalle ominaisia piirteistä sekä siitä, kuuluuko se ketjuun.
5. Tämä standardi sisältää tavoitteen, joka tilintarkastusyhteisöllä on tätä standardia noudattaessaan, sekä vaatimukset, joiden tarkoituksena on mahdollistaa tämän tavoitteen saavuttaminen. Lisäksi standardiin sisältyy tähän liittyviä ohjeita soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen muodossa, kuten kappaleessa 8 tarkemmin selvitetään, sekä johdattavaa aineistoa, joka antaa taustaa standardin käsittämiseksi oikein, ja lisäksi määritelmiä.
6. Tavoite antaa asiayhteyden tämän standardin vaatimuksille, ja sen tarkoituksena on auttaa tilintarkastusyhteisöä
 - ymmärtämään, mitä pitää saavuttaa; ja
 - päättämään, pitääkö tavoitteen saavuttamiseksi tehdä vielä jotain.
7. Tämän standardin vaatimukset ilmaistaan käyttäen muotoa ”on tehtävä”.
8. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää tarpeen mukaan lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Erityisesti siinä voidaan

¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä sen on tarkoitus kattaa; ja
- antaa esimerkkejä periaatteista ja menettelytavoista, jotka saattavat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia.

Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään aseteta vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää taustatietoja tässä standardissa käsiteltävistä asioista. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää soveltuviissa kohdissa erityisesti julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavissa organisaatioissa ja pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia lisäseikkoja. Nämä lisäseikat auttavat tämän standardin vaatimusten soveltamisessa. Ne eivät kuitenkaan rajoita eivätkä vähennä tilintarkastusyhteisön velvollisuutta soveltaa ja noudattaa tämän standardin vaatimuksia.

9. Tässä standardissa otsikon ”Määritelmiä” alla esitetään kuvaus tietyille termeille tässä standardissa annetusta merkityksestä. Nämä on tarkoitettu auttamaan standardin yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkittamisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksissä, määräyksissä tai muutoin. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät IAASB:n antamiin kansainvälisiin standardeihin liittyvään termistöön, joka esitetään IFACin julkaisussa *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Relating Services Pronouncements* [jota tämä suomenkielinen julkaisu vastaa]. Termistö sisältää myös kuvauksia muista tässä standardissa esiintyvistä termeistä yhteisten ja yhdenmukaisten tulkintojen ja käännösten edistämiseksi.

Voimaantulo

10. Tämän standardin mukaiset laadunvalvontajärjestelmät on luotava 15.12.2009 mennessä.

Tavoite

11. Tilintarkastusyhteisön tavoitteena on luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että
- (a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja
 - (b) tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Raportin antamispäivä – Tilintarkastajan valitsema päivä, jolle hän päivää raporttinsa.

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (b) Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio – Aineisto, joka kattaa suoritetun työn, saadut tulokset ja tilintarkastajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään esimerkiksi termiä ”työpaperit”).
- (c) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö² – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen järjestön, oikeudellisen tahon tai sääntelyelimen asianmukaisesti hyväksymä.
- (d) Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus – Prosessi, jonka tarkoituksena on raportin antamispäivään mennessä tehdä objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja johtopäätöksistä, jotka se on tehnyt raporttia laatiessaan. Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastusprosessi koskee listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia ja niitä mahdollisia muita toimeksiantoja, joissa tilintarkastusyhteisön päätöksen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus.
- (e) Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, asianmukaisen pätevyyden omaava ulkopuolinen henkilö tai tällaisista toimeksiantotiimiin kuulumattomista henkilöistä koostuva tiimi, jolla on riittävä ja soveltuva kokemus ja valtuudet pystyäksään arvioimaan objektiivisesti toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja johtopäätöksiä, jotka se on tehnyt raporttia laatiessaan.
- (f) Toimeksiantotiimi – Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa toimenpiteitä. Toimeksiantotiimiin ei lueta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevia tilintarkastajan käyttämiä ulkopuolisia erityisasiantuntijoita. ”Toimeksiantotiimiin” ei myöskään lueta asiakkaan sisäisessä tarkastuksessa toimivia henkilöitä, jotka antavat suoraa apua tilintarkastustoimeksiannossa, kun ulkoinen tilintarkastaja noudattaa IAS 610:n (uudistettu 2013) vaatimuksia.³
- (g) Tilintarkastusyhteisö – Yksityinen ammatinharjoittaja tai tilintarkastajien muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastajien yhteenliittymä.

² ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä”, ”partnerilla” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

³ ISA 610:ssä (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* asetetaan rajat suoran avun käyttämiseksi. Siinä myös todetaan, että säädös tai määräys voi kieltää ulkoista tilintarkastajaa saamasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Tämän vuoksi suoran avun käyttäminen rajataan tilanteisiin, joissa se on sallittu.

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (h) Laaduntarkastus – Kun on kysymys loppuun saatetuista toimeksiannoista: toimenpiteet, joiden tarkoituksena on tuottaa evidenssiä siitä, että toimeksiantotiimit ovat noudattaneet tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja.
- (i) Listattu yhteisö – Yhteisö, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita noteerataan tai on listattuna tunnustetussa arvopaperipörssissä tai markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti.
- (j) Seuranta – Prosessi, joka sisältää tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän jatkuvaa tarkastelua ja arviointia, valittujen loppuun saatettujen toimeksiantojen tietyin väliajoin tapahtuva laaduntarkastus mukaan lukien, ja joka on tarkoitettu antamaan tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmä toimii tehokkaasti.
- (k) Ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö – Tilintarkastusyhteisö tai muu yksikkö, joka kuuluu ketjuun.
- (l) Ketju – Laajempi kokonaisuus,
 - (i) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja
 - (ii) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen ja kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa tai määräysvallassa tai saman johdon alainen, jolla on yhteiset laadunvalvonnan toimintaperiaatteet ja menettelytavat, yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka asiantuntijaresursseista merkittävä osa on yhteisiä.
- (m) Partneri – Henkilö, jolla on valtuudet sopia asiantuntijapalvelua koskevan toimeksiannon suorittamiseen liittyvistä asioista tilintarkastusyhteisön nimissä.
- (n) Henkilöstö – Partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat.
- (o) Ammatilliset standardit – IAASB:n toimeksiantostandardit, jotka on määritelty IAASB:n julkaisemassa asiakirjassa *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe*, sekä relevantit eettiset vaatimukset.
- (p) Kohtuullinen varmuus – Tarkoittaa tässä standardissa korkeaa varmuustasoa mutta ei ehdotonta varmuutta.
- (q) Relevantit eettiset vaatimukset – Toimeksiantotiimiä ja toimeksiantokohdaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa koskevat eettiset vaatimukset, joihin yleensä kuuluvat IESBAn antamien sääntöjen *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (eettiset säännöt) osat A ja B sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

- (r) Muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat – Asiantuntijat, jotka eivät ole partnereita, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat erityisasiantuntijat mukaan lukien.
- (s) Asianmukaisen pätevyyden omaava ulkopuolinen henkilö – Tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö, jolla on sellainen pätevyys ja kyvykkyys, että hän voi toimia toimeksiannosta vastuullisena henkilönä, esimerkiksi toisen tilintarkastusyhteisön partneri tai (asianmukaisen kokemuksen omaava) työntekijä joko tilintarkastajien ammatillisesta järjestöstä, jonka jäsenet saavat suorittaa menneitä kausia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia tai muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja, tai organisaatiosta, joka tarjoaa relevantteja laadunvalvontapalveluja.

Vaatimukset

Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen

13. Tilintarkastusyhteisössä toimivilla henkilöillä, jotka vastaavat tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän luomisesta ja ylläpidosta, on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus mukaan lukien, jotta he ymmärtäisivät standardin tavoitteen ja soveltaisivat sen vaatimuksia asianmukaisesti.
14. Tilintarkastusyhteisön on sovellettava kaikkia tämän standardin vaatimuksia, paitsi milloin vaatimus ei ole tilintarkastusyhteisön olosuhteissa relevantti sen tarjoamien tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja koskevien palvelujen kannalta. (Viittaus: kappale A1)
15. Vaatimusten tarkoituksena on mahdollistaa se, että tilintarkastusyhteisö saavuttaa tässä standardissa asetetun tavoitteen. Vaatimusten asianmukaisen soveltamisen odotetaan näin ollen antavan riittävän perustan tavoitteen saavuttamiselle. Koska olosuhteet kuitenkin vaihtelevat suuresti eikä kaikkia tällaisia olosuhteita ole mahdollista ennakoida, tilintarkastusyhteisön on harkittava, onko joitakin erityisiä seikkoja tai olosuhteita, joiden vuoksi tilintarkastusyhteisön täytyisi luoda asetetun tavoitteen saavuttamiseksi myös muita kuin tämän standardien edellyttämiä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja.

Laadunvalvontajärjestelmän osa-alueet

16. Tilintarkastusyhteisön on luotava ja pidettävä yllä laadunvalvontajärjestelmä, joka käsittää kutakin seuraavaa osa-aluetta koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat:
 - (a) laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - (b) relevantit eettiset vaatimukset;
 - (c) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (d) henkilöresurssit;
 - (e) toimeksiannon suorittaminen;
 - (f) seuranta.
17. Tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa ja kommunikoitava niistä tilintarkastusyhteisön henkilöstölle. (Viittaus: kappaleet A2–A3)

Laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä

18. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat sellaisen sisäisen kulttuurin edistämiseksi, jossa tiedostetaan, että laatu on toimeksiantoja suoritettaessa olennaisen tärkeä. Tällaisiin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin tulee sisältyä vaatimus siitä, että tilintarkastusyhteisön toimitusjohtaja (tai vastaava) tai, jos tämä on sovellettavissa, tilintarkastusyhteisön partnereista koostuva johtoryhmä (tai vastaava) viime kädessä vastaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmästä. (Viittaus: kappaleet A4–A5)
19. Tilintarkastusyhteisön on luotava sellaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat, että sellaisella yhdellä tai useammalla henkilöllä, jonka tilintarkastusyhteisön toimitusjohtaja tai partnereista koostuva johtoryhmä asettaa vastaamaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän toiminnasta, on riittävä ja soveltuva kokemus ja kyvykyys sekä tarvittavat valtuudet vastatakseen kyseisestä tehtävästä. (Viittaus: kappale A6)

Relevantit eettiset vaatimukset

20. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat relevantteja eettisiä vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A7–A10)

Riippumattomuus

21. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö, sen henkilöstö ja, milloin tämä on sovellettavissa, muut, joita riippumattomuusvaatimukset koskevat (mukaan lukien samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön henkilöstö), säilyttävät riippumattomuutensa, kun relevantit eettiset vaatimukset sitä edellyttävät. Tällaisten toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen avulla tilintarkastusyhteisön on oltava mahdollista (viittaus: kappale A10)
- (a) kommunikoida riippumattomuusvaatimuksistaan henkilöstölleen ja soveltuviissa tapauksissa muille, joita ne koskevat; ja
 - (b) tunnistaa ja arvioida riippumattomuutta vaarantavat olosuhteet ja osapuolten väliset suhteet sekä ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin tällaisten uhkien poistamiseksi tai vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle varotoimien avulla tai, jos se katsotaan asianmukaiseksi, luopua toimeksiannos-

ta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

22. Tällaisiin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin on sisällyttävä vaatimus siitä, että (viittaus: kappale A10)
- (a) toimeksiannoista vastuulliset henkilöt antavat tilintarkastusyhteisölle asiakastoimeksiannoistaan relevantit tiedot, kuten tiedot siitä, mitä palveluja suoritetaan, jotta tilintarkastusyhteisön olisi mahdollista arvioida mahdollinen kokonaisvaikutus riippumattomuusvaatimuksiin;
 - (b) henkilöstö ilmoittaa viipymättä tilintarkastusyhteisölle riippumattomuutta vaarantavista olosuhteista ja osapuolten välisistä suhteista, jotta voidaan ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin; ja
 - (c) relevantti tieto kootaan ja kommunikoidaan asiaankuuluvalla henkilöstölle, niin että
 - (i) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö pystyvät helposti toteamaan, täyttävätkö he riippumattomuusvaatimukset;
 - (ii) tilintarkastusyhteisö pystyy ylläpitämään ja päivittämään riippumattomuuteen liittyviä tietojaan; ja
 - (iii) tilintarkastusyhteisö pystyy ryhtymään asianmukaisiin toimenpiteisiin sellaisten tunnistettujen riippumattomuutta vaarantavien uhkien suhteen, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.
23. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että se saa tiedon riippumattomuusvaatimusten rikkomisesta, ja jotka mahdollistavat sille ryhtymisen asianmukaisiin toimenpiteisiin tällaisten tilanteiden ratkaisemiseksi. Toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen on sisällettävä vaatimukset siitä, että (viittaus: kappale A10)
- (a) henkilöstö ilmoittaa viipymättä tilintarkastusyhteisölle tietoonsa tulevista riippumattomuusvaatimusten rikkomisista;
 - (b) tilintarkastusyhteisö kommunikoi näiden toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen todetuista rikkomisista viipymättä
 - (i) toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, jonka pitää yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa reagoida vaatimusten rikkomiseen; ja
 - (ii) tilintarkastusyhteisön ja soveltuviissa tapauksissa ketjun muulle asiaankuuluvalla henkilöstölle sekä niille riippumattomuusvaatimusten alaisille henkilöille, joiden pitää ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin; ja
 - (c) toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja kohdassa 23(b)(ii) tarkoitettut muut henkilöt antavat tarvittaessa viipymättä tilintarkastusyhteisölle tiedon toimenpiteistä, joihin asian ratkaisemiseksi on ryhdytty, jotta tilintar-

kastusyhteisö pystyy päättämään, tulisiko sen ryhtyä vielä muihin toimenpiteisiin.

24. Tilintarkastusyhteisön on vähintään kerran vuodessa hankittava kirjallinen vahvistus riippumattomuutta koskevien toimintaperiaatteidensa ja menettelytapojensa noudattamisesta kaikilta tilintarkastusyhteisön henkilöstöön kuuluvilta henkilöiltä, joilta relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät riippumattomuutta. (Viittaus: kappaleet A10–A11)
25. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joissa (viittaus: kappale A10)
 - (a) asetetaan kriteerit, joiden mukaan päätetään, tarvitaanko varotoimia läheisyyden uhan vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, kun samat vastuullisessa asemassa olevat henkilöt ovat mukana varmennustoimeksiannossa pitkän aikaa; ja
 - (b) edellytetään, että listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta vastaavat henkilöt ja soveltuviissa tapauksissa muut henkilöt, joita rotaatiovaatimukset koskevat, vaihdetaan tietyn ajanjakson jälkeen toisiin henkilöihin relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A12–A17)

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

26. Tilintarkastusyhteisön on luotava asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista varten toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että se aloittaa tai jatkaa vain sellaisia asiakassuhteita ja toimeksiantoja, joissa se
 - (a) on pätevä suorittamaan toimeksiannon ja sillä on kyky toimeksiannon suorittamiseen, aika ja resurssit mukaan lukien; (viittaus: kappaleet A18, A23)
 - (b) pystyy noudattamaan relevanteja eettisiä vaatimuksia; ja
 - (c) on arvioinut asiakkaan rehellisyyden, eikä sillä ole sellaista tietoa, jonka johdosta se toteaisi, ettei asiakas ole rehellinen. (Viittaus: kappaleet A19–A20, A23)
27. Tällaisiin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin on sisällyttävä vaatimus siitä, että
 - (a) tilintarkastusyhteisö hankkii kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomansa tiedot ennen kuin se hyväksyy toimeksiannon uudelta asiakkaalta, kun se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta ja kun se harmitsee uuden toimeksiannon hyväksymistä nykyiseltä asiakkaalta; (viittaus: kappaleet A21, A23)
 - (b) jos hyväksyttäessä toimeksiantoa uudelta tai nykyiseltä asiakkaalta on tunnistettu mahdollinen eturistiriita, tilintarkastusyhteisö ratkaisee, onko toimeksianto asianmukaista hyväksyä;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (c) jos on havaittu ongelmallisia seikkoja ja tilintarkastusyhteisö päättää hyväksyä asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon tai jatkaa sitä, tilintarkastusyhteisö dokumentoi, miten nämä seikat on ratkaistu.
28. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimeksiannon ja asiakassuhteen jatkamista koskevat periaatteet ja menettelytavat sellaisia olosuhteita varten, joissa tilintarkastusyhteisö saa tietoa, joka olisi saanut sen kieltäytymään toimeksiannosta, jos kyseinen tieto olisi ollut käytettävissä aikaisemmin. Tällaisissa periaatteissa ja menettelytavoissa on otettava huomioon
- (a) olosuhteisiin soveltuvat ammattiin liittyvät ja oikeudelliset velvollisuudet, mukaan lukien se, onko tilintarkastusyhteisö velvollinen raportoimaan sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai joissain tapauksissa sääntelyviranomaisille; ja
 - (b) mahdollisuus luopua toimeksiannosta tai luopua sekä toimeksiannosta että asiakassuhteesta. (Viittaus: kappaleet A22–A23)

Henkilöresurssit

29. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että sillä on riittävästi henkilöstöä, jolla on tarvittava pätevyys ja kyvyt sekä sitoutuneisuus eettisiin periaatteisiin
- (a) toimeksiantojen suorittamiseksi ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
 - (b) sen mahdollistamiseksi, että tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A24–A29)

Toimeksiantotiimien kokoaminen

30. Tilintarkastusyhteisön on määrättävä jokaiseen toimeksiantoon toimeksiannosta vastuullinen henkilö, ja sen on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joihin sisältyy vaatimus siitä, että
- (a) asiakkaan johdon avainhenkilöille ja hallintoelimille ilmoitetaan, kuka on toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja mikä on hänen tehtävänsä;
 - (b) toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys sekä riittävät valtuudet tehtävän hoitamiseen; ja
 - (c) toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävät on määritelty selvästi ja kommunikoitu kyseiselle henkilölle. (Viittaus: kappale A30)
31. Tilintarkastusyhteisön on myös luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden avulla toimeksiantoihin nimetään sopivat henkilöt, joilla on tarvittava pätevyys ja kyvykkyys

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (a) suorittaakseen toimeksiantoja ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- (b) jotta tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden on mahdollista antaa raportteja, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. (Viittaus: kappale A31)

Toimeksiannon suorittaminen

- 32. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että toimeksiannot suoritetaan ammatillisten standardien sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti ja että tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisen henkilön antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Tällaisten toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen on sisällettävä
 - (a) toimeksiantojen suorittamisen laadun yhdenmukaisuuden edistämisen kannalta relevantit seikat; (viittaus: kappaleet A32–A33)
 - (b) valvontavelvollisuudet; ja (viittaus: kappale A34)
 - (c) läpikäyntivelvoitteet. (Viittaus: kappale A35)
- 33. Läpikäyntivelvoitteita koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat on määritettävä tilintarkastusyhteisössä siten, että toimeksiantotiimin kokeneemmat jäsenet käyvät läpi tiimin vähemmän kokeneiden jäsenten tekemän työn.

Konsultointi

- 34. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että
 - (a) vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa konsultoidaan asianmukaisesti;
 - (b) asianmukaista konsultointia varten on käytettävissä riittävästi resursseja;
 - (c) konsultointien luonne ja laajuus sekä niiden perusteella tehdyt johtopäätökset dokumentoidaan ja sekä konsultoiva että konsultoitava henkilö ovat niistä samaa mieltä; ja
 - (d) konsultoinnin tuloksena tehdyt johtopäätökset toteutetaan. (Viittaus: kappaleet A36–A40)

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus

- 35. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat tietyissä toimeksiannoissa vaadittavasta toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastuksesta, jossa tehdään objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuksista ja raporttia laadittaessa tehdyistä johtopäätöksistä. Tällaisten toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen on
 - (a) edellytettävä toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta kaikissa listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (b) sisällettävä kriteerit, joiden mukaan kaikkia muita menneitä kausia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia on arvioitava sen ratkaisemiseksi, tulisiko niissä suorittaa toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus; ja (viittaus: kappale A41)
 - (c) edellytettävä toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta kaikissa kohdan 35(b) mukaisesti määritellyt kriteerit täyttävissä toimeksiannoissa, jos tällaisia on.
36. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joissa määrätään toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Tällaisiin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin on sisällyttävä vaatimus siitä, ettei toimeksiannosta annettavaa raporttia päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on saatettu loppuun. (Viittaus: kappaleet A42–A43)
37. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen täytyy sisältää
- (a) merkittäviä seikkoja koskeva keskustelu toimeksiannosta vastuullisen henkilön kanssa;
 - (b) tilinpäätöksen tai muun kohdetta koskevan tiedon sekä ehdotetun raportin läpikäynti;
 - (c) toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja sen tekemiä johtopäätöksiä koskevan valikoidun dokumentaation läpikäynti; ja
 - (d) raporttia laadittaessa tehtyjen johtopäätösten arvioiminen sekä ehdotetun raportin asianmukaisuutta koskeva harkinta. (Viittaus: kappale A44)
38. Tilintarkastusyhteisön on luotava listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia varten toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantokohtaisessa laadunvalvontatarkastuksessa on otettava huomioon myös seuraavat seikat:
- (a) toimeksiantotiimin tekemä arvio tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta kyseisessä toimeksiannossa;
 - (b) onko konsultoitu asianmukaisesti asioissa, joihin liittyy mielipide-eroja, tai muissa vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa, sekä tällaisten konsultointien perusteella tehdyt johtopäätökset; ja
 - (c) käykö läpikäytäväksi valitusta dokumentaatiosta ilmi merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä työ ja tukeeko dokumentaatio tehtyjä johtopäätöksiä. (Viittaus: kappaleet A45–A46)

Toimeksiantokohtaisten laadunvalvontatarkastusten suorittajien kelpoisuuskriteerit

39. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka koskevat toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajien valitsemista ja kelpoisuusehtoja, määräämällä

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (a) tehtävän suorittamiseen vaadittavasta teknisestä pätevyydestä, mukaan lukien tarvittava kokemus ja valtuudet; ja (viittaus: kappale A47)
 - (b) siitä, missä määrin toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa voidaan konsultoida toimeksiantoa koskien ilman, että hänen objektiivisuutensa vaarantuu. (Viittaus: kappale A48)
40. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan objektiivisuuden säilyttämiseksi. (Viittaus: kappaleet A49–A51)
41. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa on määrättävä siitä, kuinka toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja vaihdetaan toiseen henkilöön, jos hänen kykynsä suorittaa objektiivinen laadunvalvontatarkastus saattaa olla heikentynyt.

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen dokumentointi

42. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen dokumentointia koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka edellyttävät sen dokumentoimista, että
- (a) tilintarkastusyhteisössä noudatettavien toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen periaatteiden edellyttämät toimenpiteet on suoritettu;
 - (b) toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on saatettu loppuun raportin antamispäivään mennessä; ja
 - (c) laadunvalvontatarkastuksen suorittajan tiedossa ei ole ratkaisemattomia asioita, joiden johdosta hän katsoisi, että toimeksiantotiimin tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja johtopäätökset eivät olisi asianmukaisia.

Mielipide-erot

43. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat sellaisten mielipide-erojen käsittelyä ja ratkaisemista varten, joita syntyy toimeksiantotiimin jäsenten välillä tai konsultoitavien kanssa tai toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan välillä. (Viittaus: kappaleet A52–A53)
44. Tällaisiin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin on sisällyttävä vaatimus siitä, että
- (a) tehdyt johtopäätökset dokumentoidaan ja toteutetaan; ja
 - (b) raporttia ei päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona asia on ratkaistu.

Toimeksiannon dokumentoiminen

Lopullisen toimeksiantokansion kokoamisen saattaminen loppuun

45. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantotiimit saattavat lopullisten toimeksiantokansioiden kokoamisen loppuun oikea-aikaisesti toimeksiannoista annettavien raporttien valmistamisen jälkeen. (Viittaus: kappaleet A54–A55)

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation luottamuksellisuus ja turvallinen säilyttäminen, tietojen eheys, pääsy niihin ja niiden esille saatavuus

46. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on, että toimeksiantoa koskeva dokumentaatio säilytetään luottamuksellisena, siihen sisältyvät tiedot ovat turvassa, tietojen eheys säilyy, niihin on pääsy ja ne ovat saatavissa esille. (Viittaus: kappaleet A56–A59)

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttäminen

47. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttämiseksi riittävän pitkän ajan tilintarkastusyhteisön tarpeita varten taikka säädöksen tai määräyksen edellyttämän ajan. (Viittaus: kappaleet A60–A63)

Seuranta

Tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen seuranta

48. Tilintarkastusyhteisön on luotava seurantaprosessi, joka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat relevantteja ja riittäviä ja että ne toimivat tehokkaasti. Tämän prosessin on
 - (a) sisällettävä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän jatkuvaa tarkastelua ja arvioimista, johon kuuluu vähintään yhteen loppuun saatettuun toimeksiantoon kohdistuva jaksottainen laaduntarkastus jokaisen toimeksiannosta vastuullisen henkilön osalta;
 - (b) edellytettävä, että seurantaprosessista asetetaan vastaamaan yksi tai useampia partnereita tai muita tilintarkastusyhteisössä toimivia henkilöitä, joilla on riittävä ja soveltuva kokemus ja valtuudet vastataksaan tällaisesta tehtävästä; ja
 - (c) edellytettävä, että toimeksiantoa tai toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta suorittavat henkilöt eivät osallistu kyseistä toimeksiantoa koskevaan laaduntarkastukseen. (Viittaus: kappaleet A64–A68)

Todettujen puutteellisuuksien arvioiminen, kommunikoiminen ja korjaaminen

49. Tilintarkastusyhteisön on arvioitava seurantaprosessin tuloksena todettujen puutteellisuuksien vaikutus ja selvitettävä, ovatko kysymyksessä

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- (a) tapaukset, jotka eivät välttämättä osoita, että tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmä ei riittäisi tuottamaan kohtuullista varmuutta siitä, että tilintarkastusyhteisössä noudatetaan ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia ja että tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia; vai
 - (b) koko laadunvalvontajärjestelmää koskevat puutteellisuudet taikka toistuvat tai muut merkittävät puutteellisuudet, jotka viipymättä edellyttävät korjaustoimenpiteitä.
50. Tilintarkastusyhteisön on kommunikoitava relevanteille toimeksiannoista vastuullisille henkilöille ja muille asiaankuuluville henkilöille seurantaprosessin tuloksena todetuista puutteellisuuksista ja suosituksista asianmukaisiksi korjaaviksi toimenpiteiksi. (Viittaus: kappale A69)
51. Suosituksiin, jotka koskevat todettuihin puutteellisiin kohdistuvia korjaavia toimenpiteitä, on sisällyttävä yksi tai useampi seuraavista:
- (a) ryhtyminen asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin, jotka liittyvät yksittäiseen toimeksiantoon tai henkilöön;
 - (b) havaintojen kommunikoiminen koulutuksesta ja ammatillisesta kehittämisestä vastaaville henkilöille;
 - (c) muutokset laadunvalvonnan periaatteisiin ja menettelytapoihin; ja
 - (d) kurinpitotoimien kohdistaminen henkilöihin, jotka eivät noudata tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, erityisesti henkilöihin, jotka toimivat näin toistuvasti.
52. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat sellaisia tapauksia varten, joissa seurantatoimenpiteiden tulokset osoittavat, että raportti saattaa olla epäasianmukainen tai että joitakin toimenpiteitä on jätetty suorittamatta toimeksiannon aikana. Tällaisiin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin on sisällyttävä vaatimus siitä, että tilintarkastusyhteisö päättää, mitkä jatkotoimenpiteet ovat asianmukaisia relevanttien ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi, ja harkitsee, hankitaanko juridista neuvontaa.
53. Tilintarkastusyhteisön on kommunikoitava laadunvalvontajärjestelmänsä seurannan tuloksista vähintään kerran vuodessa toimeksiannoista vastuullisille henkilöille ja muille asiaankuuluville henkilöille tilintarkastusyhteisössä, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön toimitusjohtaja ja soveltuviin tapauksiin sen partnereista koostuva johtoryhmä. Tällaisen kommunikaation on oltava riittävää, jotta tilintarkastusyhteisön ja kyseisten henkilöiden on tarvittaessa mahdollista ryhtyä viipymättä asianmukaisiin toimenpiteisiin heille määriteltävien tehtävien ja vastuiden mukaisesti. Kommunikoitavan tiedon on sisällyttävä seuraavaa:
- (a) kuvaus suoritetuista seurantatoimenpiteistä;

- (b) seurantatoimenpiteiden tuloksena tehdyt johtopäätökset;
 - (c) relevanteissa tapauksissa kuvaus järjestelmän puutteellisuuksista taikka toistuvista tai muutoin merkittävistä puutteellisuuksista sekä niiden ratkaisemiseksi tai muuttamiseksi suoritetuista toimenpiteistä.
54. Jotkin tilintarkastusyhteisöt toimivat ketjun osana, jolloin ne voivat yhdenmukaisuuden vuoksi ottaa osan seurantatoimista käyttöön ketjun tasolla. Silloin kun ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt noudattavat yhteisiä seurantaa koskevia periaatteita ja menettelytapoja, jotka on suunniteltu tämän standardin mukaisesti, ja nämä tilintarkastusyhteisöt luottavat tällaiseen seurantajärjestelmään, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin on sisällyttävä vaatimus siitä, että
- (a) ketju kommunikoi vähintään kerran vuodessa seurantaprosessin kokonaiskattavuudesta, laajuudesta ja tuloksista asiaankuuluville henkilöille ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä ja
 - (b) ketju kommunikoi laadunvalvontajärjestelmässä todetuista puutteellisuuksista viipymättä asiaankuuluville henkilöille asianomaisessa ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä tai -yhteisöissä, jotta voidaan ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin,
- niin että toimeksiannoista vastuulliset henkilöt ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä voivat luottaa ketjussa käyttöön otetun seurantaprosessin tuloksiin, elleivät tilintarkastusyhteisöt tai ketju toisin ilmoita.

Valitukset ja väitteet

55. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että se käsittelee asianmukaisesti
- (a) valitukset ja väitteet, joiden mukaan tilintarkastusyhteisön suorittama työ ei olisi ammatillisten standardien mukaista tai täyttäisi säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja
 - (b) väitteet, joiden mukaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmää ei noudatettaisi.
- Osana tätä prosessia tilintarkastusyhteisön on järjestettävä selvästi määritellyt kanavat, joita käyttäen tilintarkastusyhteisön henkilöstö voi tuoda esille minkä tahansa kysymyksen siten, ettei ole pelkoa rangaistuksesta. (Viittaus: kappale A70)
56. Jos valituksia ja väitteitä koskevia selvityksiä tehtäessä todetaan, että tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen rakenteessa tai toiminnassa on puutteellisuksia tai että joku henkilö tai jotkut henkilöt eivät ole noudattaneet tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja, tilintarkastusyhteisön on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin kappaleen 51 mukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A71–A72)

Laadunvalvontajärjestelmän dokumentoiminen

57. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka edellyttävät asianmukaista dokumentointia evidenssiksi laadunvalvontajärjestelmän jokaisen osan toiminnasta. (Viittaus: kappaleet A73–A75)
58. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan dokumentaatio on säilytettävä riittävän pitkän ajan, jotta seurantatoimien suorittajat pystyvät arvioimaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän noudattamista, tai tätä pidemmän ajan, jos säädös tai määräys sitä edellyttää.
59. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan valitukset ja väitteet sekä niihin vastaaminen on dokumentoitava.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen

Erityisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja
(viittaus: kappale 14)

- A1. Tässä standardissa ei edellytetä sellaisten vaatimusten noudattamista, jotka eivät ole relevantteja, esimerkiksi kun kyseessä on yksityinen ammatinharjoittaja, jolla ei henkilöstöä. Jotkin tähän standardiin sisältyvät vaatimukset, kuten vaatimukset toimintaperiaatteista ja menettelytavoista, jotka koskevat sopivien henkilöiden nimeämistä toimeksiantotiimiin (katso kappale 31), läpikäyntivertoitteita (katso kappale 33) ja seurannan tulosten vuosittaista kommunikointia toimeksiantoista vastuullisille henkilöille tilintarkastusyhteisössä (katso kappale 53), eivät ole relevantteja, ellei henkilöstöä ole.

Laadunvalvontajärjestelmän osa-alueet (viittaus: kappale 17)

- A2. Laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja koskevaan kommunikointiin tilintarkastusyhteisön henkilöstölle kuuluu yleensä kuvaus laadunvalvonnan periaatteista ja menettelytavoista sekä tavoitteista, jotka niillä on suunniteltu saavutettavan, sekä viesti siitä, että jokaisella on henkilökohtainen vastuu laadusta ja jokaisen odotetaan noudattavan näitä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja. Kannustamalla tilintarkastusyhteisön henkilöstöä kommunikoimaan laadunvalvontaa koskevia näkemyksiään tai huolenaiheitaan tunnustetaan, että tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmää koskevan palautteen saaminen on tärkeää.

Erityisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A3. Toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen dokumentointi ja kommunikointi voivat olla pienissä tilintarkastusyhteisöissä vähemmän virallisia ja suppeampia kuin suurissa tilintarkastusyhteisöissä.

Laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä

Laatua korostavan sisäisen kulttuurin edistäminen (viittaus: kappale 18)

- A4. Tilintarkastusyhteisön johto ja sen antama esimerkki vaikuttavat merkittävästi tilintarkastusyhteisön sisäiseen kulttuuriin. Laatuorientoituneen sisäisen kulttuurin edistäminen edellyttää kaikilla tasoilla tilintarkastusyhteisön johdolta selkeitä, johdonmukaisia ja usein toistuvia toimenpiteitä ja viestejä, joissa painotetaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja, sekä sitä, että vaaditaan
- (a) ammatillisten standardien mukaista ja säädöksiin ja määräyksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä; ja
 - (b) olosuhteisiin nähden asianmukaisia raportteja.

Tällaiset toimenpiteet ja viestit edistävät korkealaatuista työtä arvostavaa ja paljitsevaa kulttuuria. Näistä toimenpiteistä voidaan kommunikoida ja nämä viestit välittää koulutustilaisuuksissa, kokouksissa, virallisissa tai epävirallisissa keskusteluissa taikka toiminta-ajatusten, tiedotteiden tai muistioiden avulla näihin kuitenkin rajoittumatta. Ne voidaan sisällyttää tilintarkastusyhteisön sisäiseen dokumentaatioon ja koulutusaineistoihin ja voidaan ottaa huomioon partnereiden ja muiden asiantuntijoiden arviointimenettelyissä niin, että ne tukevat ja vahvistavat tilintarkastusyhteisön näkemystä laadun tärkeydestä ja siitä, miten se on mää-
rä saavuttaa käytännössä.

- A5. Laatuun perustuvaa sisäistä kulttuuria edistäessään tilintarkastusyhteisön johdon on erityisen tärkeää tiedostaa, että tilintarkastusyhteisön liiketoimintastrategiaa koskee ensisijainen vaatimus siitä, että tilintarkastusyhteisö hoitaa kaikki suorittamansa toimeksiannot laadukkaasti. Tällaisen sisäisen kulttuurin edistämiseen kuuluu, että
- (a) luodaan toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka koskevat henkilöstön työsuorituksen arviointia, palkkausta ja ylennyksiä (kannustinjärjestelmät mukaan lukien) niin, että ne osoittavat tilintarkastusyhteisön sitoutumista ennen muuta laatuun; ja
 - (b) asetetaan johtamista koskevat velvoitteet niin, että liiketaloudelliset näkökohdat eivät mene suoritettavan työn laadun edelle; ja
 - (c) osoitetaan riittävästi resursseja laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen kehittämiseen, dokumentoimiseen ja tukemiseen.

Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän toimintaa koskevien vastuiden osoittaminen (viittaus: kappale 19)

- A6. Riittävä ja tehtävään soveltuva kokemus ja osaaminen mahdollistavat sen, että tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmästä vastuussa oleva henkilö tai henkilöt tunnistavat ja ymmärtävät laadunvalvontaan liittyviä seikkoja sekä kehittävät sopivia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja. Tarvittavat valtuudet mahdollistavat näiden toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen toteuttamisen.

Relevantit eettiset vaatimukset

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen (viittaus: kappale 20)

- A7. Eettisissä säännöissä esitetään ammattieettiset peruseriaatteen, joita ovat:
- (a) rehellisyys;
 - (b) objektiivisuus;
 - (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
 - (d) salassapitovelvollisuus; ja
 - (e) ammatillinen käyttäytyminen.
- A8. Eettisten sääntöjen osassa B havainnollistetaan käsitteellisen viitekehyksen soveltamista tietyissä tilanteissa. Se sisältää esimerkkejä varoimisesta, joiden avulla saateetaan asianmukaisesti vastata peruseriaatteiden noudattamista vaarantaviin uhkiin, ja myös esimerkkejä tilanteista, joissa uhkia vastaan ei ole käytettävissä varoimia.
- A9. Peruseriaatteita vahvistetaan erityisesti seuraavilla tavoilla:
- tilintarkastusyhteisön johtaminen;
 - koulutus;
 - seuranta; ja
 - noudattamattajättämistapausten käsittelyprosessi.

”Tilintarkastusyhteisön”, ”ketjun” ja ”ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön” määritelmät (viittaus: kappaleet 20–25)

- A10. ”Tilintarkastusyhteisö”, ”ketju” ja ”ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö⁴” on saatettu määritellä relevanteissa eettisissä vaatimuksissa eri tavalla kuin tässä standardissa. Esimerkiksi eettisissä säännöissä ”tilintarkastusyhteisö” määritellään seuraavasti:
- (a) yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö;
 - (b) yhteisö, joka käyttää tällaisiin osapuoliin määräysvaltaa omistuksen tai johtamisen perusteella tai muulla tavoin; ja
 - (c) yhteisö, johon tällaiset osapuolet käyttävät määräysvaltaa omistuksen tai johtamisen perusteella tai muulla tavoin.

Eettiset säännöt sisältävät ohjeistusta myös termeistä ”ketju” ja ”ketjuun kuuluva yhteisö”.

Kappaleisiin 20–25 sisältyviä vaatimuksia noudatettaessa sovelletaan relevanteissa eettisissä vaatimuksissa käytettyjä määritelmiä siltä osin kuin tämä on tarpeellista kyseisten eettisten vaatimusten tulkitsemiseksi.

⁴ [Eettisissä säännöissä ”network firm” on käännetty ”ketjuun kuuluvaksi yhteisöksi”]

Kirjallinen vahvistus (viittaus: kappale 24)

- A11. Kirjallinen vahvistus voidaan antaa paperilla tai elektronisessa muodossa. Hankkimalla vahvistuksen ja ryhtymällä asianmukaisesti toimenpiteisiin saatuaan vaatimusten noudattamatta jättämiseen viittaavaa tietoa tilintarkastusyhteisö osoittaa pitävänsä riippumattomuutta tärkeänä ja tekee asian henkilöstölleen ajankohtaiseksi ja näkyväksi.

Läheisyyden uhka (viittaus: kappale 25)

- A12. Eettisissä säännöissä käsitellään läheisyyden uhkaa, joka voi syntyä, jos samat vastuullisissa asemassa olevat henkilöt osallistuvat varmennustoimeksiantoon pitkän aikaa, sekä varotoimia, jotka voisivat soveltua tällaisiin ughiin vastaamiseksi.
- A13. Asianmukaisten kriteerien määrittämiseen läheisyyden uhkaan vastaamiseksi voi kuulua sellaisia seikkoja kuin
- toimeksiannon luonne, mukaan lukien se, missä määrin siihen liittyy yleistä etua; ja
 - se, kuinka kauan vastuullisissa asemassa oleva henkilöstö osallistuu toimeksiantoon.

Esimerkkejä varotoimista ovat vastuullisissa asemassa olevien henkilöiden vaihtaminen toisiin henkilöihin tai toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen vaatiminen.

- A14. Eettisissä säännöissä todetaan, että läheisyyden uhka on erityisen relevantti listattujen yhteisöjen tilintarkastuksessa. Tällaisissa tilintarkastuksissa eettiset säännöt edellyttävät tilintarkastuksessa keskeisessä asemassa olevan partnerin⁵ vaihtamista toiseen henkilöön ennalta määrätyn ajanjakson, yleensä enintään seitsemän vuoden, jälkeen, ja niihin sisältyy tätä koskevia standardeja ja ohjeistusta. Kansallisissa vaatimuksissa määrättävä vaihtamisväli voi olla lyhyempi.

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavissa organisaatioissa huomioon otettavia seikkoja

- A15. Julkisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuutta turvaavia varotoimia on voitu järjestää lakisääteisin toimenpitein. Riippumattomuutta vaarantavia uhkia voi kuitenkin esiintyä sen turvaamiseen tarkoitetuista lakisääteisistä toimenpiteistä huolimatta. Siksi julkisen sektorin tilintarkastaja voi kappaleissa 20–25 edellytettäviä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja luodessaan ottaa huomioon tehtävänsä julkisella sektorilla ja vastata riippumattomuutta vaarantaviin ughiin sen pohjalta.
- A16. Kappaleissa 25 ja A14 tarkoitettut listatut yhteisöt eivät ole tavanomaisia julkisella sektorilla. Julkisella sektorilla voi kuitenkin olla muita yhteisöjä, jotka ovat merkittäviä kokonsa, monimutkaisuutensa tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi ja joilla näin ollen on useita erilaisia etuja. Näin ollen tilintarkastusyhteisö voi joissakin tapauksissa todeta noudattamiensa laadunvalvonnan periaattei-

⁵ Määritely eettisissä säännöissä [”keskeinen tilintarkastuspartneri”].

den ja menettelytapojen perusteella, että julkisen sektorin yhteisö on merkittävä, joten siihen sovelletaan laajennettuja laadunvalvontamenettelyjä.

- A17. Julkisella sektorilla toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävää hoitavan tilintarkastajan valinnasta ja toimikausista on mahdollisesti määrätty lainsäädännössä. Tämän vuoksi ei ehkä ole mahdollista noudattaa tarkasti listattuja yhtiöitä koskevia vaatimuksia toimeksiannosta vastuullisen henkilön vaihtamisesta määräjain toiseen henkilöön. Kuitenkin kun on kysymys kappaleessa A16 mainituista merkittäväksi katsottavista julkisen sektorin yhteisöistä, voi olla yleisen edun mukaista, että julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat organisaatiot luovat toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joilla edistetään sellaisen hengen mukaista toimintaa, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävää hoitava henkilö vaihdetaan määräjain toiseen henkilöön.

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

Pätevyys, kyvykkyys ja resurssit (viittaus: kappale 26(a))

- A18. Harkintaan, joka koskee sitä, onko tilintarkastustoimistolla riittävä pätevyys ja kyvykkyys ja riittävästi resursseja uuden toimeksiannon vastaanottamiseksi uudelta tai nykyiseltä asiakkaalta, kuuluu, että tarkastellaan kyseisen toimeksiannon nimenomaisia vaatimuksia sekä sitä, minkälaisia osakkaita ja muita asiantuntijoita tilintarkastusyhteisöllä on kaikilla relevanteilla tasoilla, ja siihen sisältyy se:

- onko tilintarkastusyhteisön henkilöstöllä relevanttien toimialojen tai kohteiden tuntemusta;
- onko tilintarkastusyhteisön henkilöstöllä kokemusta relevanteista määräyksiin perustuvista tai raportointia koskevista vaatimuksista tai pystyykö se hankkimaan tarvittavat taidot ja osaamisen tehokkaasti;
- onko tilintarkastusyhteisöllä riittävästi henkilöstöä, jolla on tarvittava pätevyys ja kyvykkyys;
- onko tarvittaessa käytettävissä erityisasiantuntijoita;
- onko toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta varten käytettävissä kriteerit ja kelpoisuusvaatimukset täyttäviä henkilöitä, milloin tämä on sovellettavissa; ja
- pystyykö tilintarkastusyhteisö saattamaan toimeksiannon päätökseen raportoinnille asetettuun määräaikaan mennessä.

Asiakkaan rehellisyys (viittaus: kappale 26(c))

- A19. Asiakkaan rehellisyyttä koskevia huomioon otettavia asioita ovat esimerkiksi seuraavat:
- asiakkaan tärkeimpien omistajien, johdon avainhenkilöiden ja asiakkaan hallintoelimiin kuuluvien henkilöllisyys ja maine liiketoiminnassa;
 - asiakkaan toiminnan luonne, mukaan lukien sen liiketoiminnassaan noudattamat käytännöt;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- tieto siitä, miten asiakkaan tärkeimmät omistajat, johdon avainhenkilöt ja hallintoelimet suhtautuvat esimerkiksi tilinpäätösstandardien tarkoitushakuisuuteen tulkittamiseen ja sisäiseen valvontaympäristöön;
- onko asiakas korostuneesti kiinnostunut siitä, että tilintarkastusyhteisön palkkiot pysyvät mahdollisimman alhaisina;
- onko viitteitä työn laajuuden epäasianmukaisesta rajoittamisesta;
- onko viitteitä siitä, että asiakas voisi olla sekaantunut rahanpesuun tai muuhun rikolliseen toimintaan;
- syyt siihen, että ehdotetaan valittavaksi kyseinen tilintarkastusyhteisö eikä ehdoteta valittavaksi uudelleen tehtävää aikaisemmin hoitanutta tilintarkastusyhteisöä;
- lähipiiriin kuuluvien osapuolten henkilöllisyys ja maine liiketoiminnassa.

Yleensä tilintarkastusyhteisön tietämys asiakkaan rehellisyydestä lisääntyy, kun asiakassuhde kyseisen asiakkaan kanssa jatkuu.

A20. Tilintarkastusyhteisö voi saada tällaisia seikkoja koskevaa tietoa esimerkiksi seuraavista lähteistä

- olemalla relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti yhteydessä asiakkaalle sillä hetkellä tai aiemmin laskentatoimen asiantuntijapalveluja suorittaneisiin tahoihin ja keskustelemalla muiden kolmansien osapuolten kanssa;
- tekemällä tiedusteluja toisen tilintarkastusyhteisön henkilöstölle tai kolmansille osapuolille, kuten pankinjohtajille ja lakiasioita hoitaville henkilöille ja samalla toimialalla toimiville;
- hakemalla taustatietoja relevanteista tietokannoista.

Asiakassuhteen jatkaminen (viittaus: kappale 27(a))

A21. Asiakassuhteen jatkamista koskevaan päätöksentekoon kuuluu, että harkitaan nykyisen tai aikaisempien toimeksiantojen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja ja niiden vaikutuksia asiakassuhteen jatkamiseen. Asiakas on esimerkiksi voinut ryhtyä laajentamaan liiketoimintaansa alueelle, josta tilintarkastusyhteisöllä ei ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta.

Luopuminen (viittaus: kappale 28)

A22. Toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa, jotka koskevat luopumista toimeksiannosta tai luopumista sekä toimeksiannosta että asiakassuhteesta, käsitellään seikkoja, joihin kuuluvat seuraavat:

- keskusteleminen asianmukaisella tasolla asiakkaan johdon kanssa sekä hallintoelinten kanssa asianmukaisista toimenpiteistä, joihin tilintarkastusyhteisö voisi relevanttien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ryhtyä;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- jos tilintarkastusyhteisö toteaa luopumisen olevan asianmukaista, keskusteleminen asianmukaisella tasolla asiakkaan johdon kanssa sekä hallintoelinten kanssa siitä, että se luopuu toimeksiannosta tai että se luopuu sekä toimeksiannosta että asiakassuhteesta, ja luopumiseen johtaneista syistä;
- sen harkitseminen, onko tilintarkastusyhteisöllä ammattiin liittyvää taikka säädöksiin tai määräyksiin perustuvaa velvollisuutta pysyä tehtävässä tai onko sillä velvollisuus raportoida sääntelyviranomaisille siitä, että se luopuu toimeksiannosta tai että se luopuu sekä toimeksiannosta että asiakassuhteesta, ja luopumiseen johtaneista syistä;
- merkittävien asioiden, konsultointien, johtopäätösten ja niiden perustelujen dokumentoiminen.

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavissa organisaatioissa huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 26–28)

A23. Tilintarkastajat saatetaan julkisella sektorilla valita lakisääteisiä menettelyjä noudattaen. Näin ollen tietyt asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevat vaatimukset ja huomioon otettavat seikat, jotka esitetään standardin kappaleissa 26–28 ja A18–A22, eivät ehkä ole relevantteja. Luomalla edellä kuvatut toimintaperiaatteet ja menettelytavat julkisen sektorin tilintarkastajat voivat kuitenkin saada arvokasta tietoa, jota he voivat käyttää tehdessään riskienarviointeja ja täyttäessään raportointivelvoitteitaan.

Henkilöresurssit (viittaus: kappale 29)

A24. Tilintarkastusyhteisön henkilöresursseja koskevien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen kannalta relevantteja henkilöstöön liittyviä asioita ovat esimerkiksi:

- rekrytointi;
- suoriutumisen arvioiminen;
- kyvykkyys; mukaan lukien tehtävien hoitamiseen tarvittava aika;
- pätevyys;
- urakehitys;
- ylennykset;
- palkkaus;
- henkilöstötarpeen arvioiminen.

Rekrytoinnissa noudatettavat tehokkaat prosessit ja menettelytavat auttavat tilintarkastusyhteisöä valitsemaan henkilöitä, jotka ovat rehellisiä ja pystyvät kehittämään tilintarkastustoimistossa tehtävän työn edellyttämää pätevyyttä ja kyvykkyyttä ja joilla on asianmukaiset ominaisuudet voidakseen toimia pätevästi.

A25. Pätevyyttä voidaan kehittää usealla eri tavalla, joita ovat esimerkiksi:

- ammatillinen koulutus;
- jatkuva ammatillinen kehittyminen, kouluttautuminen mukaan lukien;
- työkokemus;
- ohjauksen saaminen kokeneemalta henkilöstöltä, esimerkiksi toimeksiantotiimin muilta jäseniltä;
- riippumattomuuskoulutus henkilöille, joilta edellytetään riippumattomuutta.

A26. Tilintarkastusyhteisön henkilöstön pätevyyden säilymisen merkittävänä edellytyksenä on, että huolehditaan asianmukaisen tasoisesta jatkuvasta ammatillisesta kehittämisestä niin, että henkilöstön tietämystä ja kyvykkyyttä pidetään yllä. Tehokkaissa toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa painotetaan henkilöstön jatkuvan kouluttautumisen tarpeellisuutta tilintarkastusyhteisön kaikilla henkilöstötasoilla, ja niiden mukaisesti järjestetään tarvittavat koulutusresurssit ja tuki, jotta henkilöstö pystyy kehittämään ja ylläpitämään vaadittavaa pätevyyttä ja kyvykkyyttä.

A27. Tilintarkastusyhteisö voi käyttää asianmukaisen pätevyyden omaavaa ulkopuolista henkilöä esimerkiksi silloin, kun sisäisiä asiantuntija- ja koulutusresursseja ei ole käytettävissä.

A28. Suoriutumisen arviointia, palkkausta ja ylentämiä koskevat menettelyt ovat sellaisia, että pätevyyden kehittämistä ja ylläpitoa sekä eettisiin periaatteisiin sitoutumista arvostetaan ja siitä palkitaan riittävästi. Tilintarkastusyhteisö voi tehdä pätevyyden ja eettisiin periaatteisiin sitoutumisen kehittämiseksi ja säilyttämiseksi esimerkiksi seuraavaa:

- saattaa henkilöstön tietoon, mitä tilintarkastusyhteisö odottaa työstä suoriutumisen ja eettisten periaatteiden suhteen;
- järjestää henkilökunnalle suoriutumista, edistymistä ja urakehitystä koskevaa arviointia ja neuvontaa; ja
- auttaa henkilöstöä ymmärtämään, että vastuullisempiin tehtäviin siirtymisen edellyttää muun muassa laadukasta työsuoritusta ja eettisten periaatteiden noudattamista ja että tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen noudattamatta jättäminen voi johtaa kurinpitotoimiin.

Erityisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A29. Tilintarkastusyhteisön käyttämän suoriutumisenarviointiprosessin rakenteeseen vaikuttavat tilintarkastusyhteisön koko ja yhteisössä vallitsevat olosuhteet. Erityisesti pienemmässä tilintarkastusyhteisöissä voidaan henkilöstön suoriutumisen arviointiin käyttää vähemmän virallisia menetelmiä.

Toimeksiantotiimien kokoaminen

Toimeksiannoista vastuulliset henkilöt (viittaus: kappale 30)

- A30. Toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin voi kuuluu järjestelmiä, joiden avulla seurataan toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden työmäärää ja käytettävissä olevista, jotta kyseisillä henkilöillä olisi riittävästi aikaa tehtäviensä asianmukaiseen hoitamiseen.

Toimeksiantotiimit (viittaus: kappale 31)

- A31. Toimeksiantotiimejä koottaessa ja tarvittavan valvonnan tasoa määritettäessä otetaan tilintarkastusyhteisössä huomioon esimerkiksi toimeksiantotiimillä oleva
- asianmukaisen koulutuksen ja työhön osallistumisen myötä hankittu käsitys ja käytännön kokemus luonteeltaan ja vaativuudeltaan vastaavanlaisista toimeksiannoista;
 - käsitys ammatillisista standardeista sekä sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;
 - tekninen osaaminen ja erityisasiantuntemus, mukaan lukien relevantin tietotekniikan tunteminen;
 - asiakkaiden relevanttien toimialojen tunteminen;
 - kyky käyttää ammatillista harkintaa; ja
 - käsitys tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteista ja menettelytavoista.

Toimeksiannon suorittaminen

Toimeksiantojen suorittamisen laadun yhdenmukaisuus (viittaus: kappale 32(a))

- A32. Tilintarkastusyhteisö edistää toimeksiantojen suorittamisen laadun yhdenmukaisuutta toimintaperiaatteidensa ja menettelytapojensa avulla. Tämä toteutetaan usein kirjallisessa tai elektronisessa muodossa olevien käsikirjojen, ohjelmistomuotoisten työkalujen tai muunlaisen standardoidun dokumentoinnin sekä toimiala- tai asiakkoitaisten ohjeistuksien avulla. Käsiteltäviin seikkoihin voi kuulua
- miten toimeksiantotiimejä opastetaan toimeksiantoa varten niin, että ne saavat käsityksen työnsä tavoitteista;
 - prosessit, joilla varmistetaan toimeksiantoon sovellettavien standardien noudattaminen;
 - toimeksiannon valvontaprosessit, henkilöstön kouluttamis- ja ohjaamisprosessit;
 - millä tavoin tehty työ, merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja annettavan raportin muoto käydään läpi;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- suoritettujen työn sekä sen läpikäynnin ajankohdan ja laajuuden asianmukainen dokumentoiminen;
- prosessit, joiden avulla kaikki toimintaperiaatteet ja menettelytavat pidetään ajan tasalla.

A33. Asianmukainen tiimityö ja koulutus auttavat toimeksiantotiimin vähemmän kokeneita jäseniä ymmärtämään heille osoitetun työn tavoitteet selkeästi.

Valvonta (viittaus: kappale 32(b))

A34. Toimeksiannon valvontaan kuuluu seuraavaa:

- toimeksiannon edistymisen seuraaminen;
- se, että harkitaan toimeksiantotiimin yksittäisten jäsenten pätevyyttä ja kyvykkyyttä sekä sitä, onko heillä riittävästi aikaa työnsä suorittamiseen, ymmärtävätkö he saamansa ohjeet ja noudatetaanko työtä suoritettaessa toimeksiannolle suunniteltua lähestymistapaa;
- toimeksiannon aikana esiin tulevien merkittävien asioiden käsitteleminen, niiden merkittävyyden arvioiminen ja suunnitellun lähestymistavan asianmukainen muuttaminen; ja
- sellaisten asioiden tunnistaminen, joista pyydetään neuvoa tai jotka annetaan toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten harkittavaksi.

Läpikäynti (viittaus: kappale 32(c))

A35. Läpikäynti koostuu siitä, että harkitaan

- onko työ suoritettu ammatillisten standardien sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;
- onko merkittävät asiat tuotu esille jatkokäsittelyä varten;
- onko konsultoitu asianmukaisesti ja onko konsultointien tuloksena tehdyt johtopäätökset dokumentoitu ja toteutettu;
- onko suoritettavan työn luonnetta, ajankohtaa ja laajuutta tarpeellista muuttaa;
- tukeeko suoritettu työ tehtyjä johtopäätöksiä ja onko se dokumentoitu asianmukaisesti;
- onko raportin tueksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja
- onko toimeksiantoon kuuluvien toimenpiteiden tavoitteet saavutettu.

Konsultointi (viittaus: kappale 34)

A36. Konsultointiin kuuluu asianmukaisella ammatillisella tasolla käytävää keskustelua tilintarkastusyhteisössä työskentelevien tai ulkopuolisten erityistä asiantuntemusta omaavien henkilöiden kanssa.

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- A37. Konsultoinnissa hyödynnetään asianmukaisia lähteitä sekä tilintarkastusyhteisön yhteistä kokemusta ja teknistä erityisasiantuntemusta. Konsultointi auttaa edistämään laatua ja parantamaan ammatillisen harkinnan käyttöä. Konsultoinnin asianmukainen huomioon ottaminen tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa ja menettelyta-voissa auttaa edistämään kulttuuria, jossa konsultointia pidetään vahvuutena, ja kannustaa henkilöstöä konsultoimaan hankalissa tai kiistanalaisissa asioissa.
- A38. Merkittäviä teknisiä, eettisiä ja muita asioita koskeva konsultointi tilintarkastusyhteisössä tai soveltuvissa tapauksissa sen ulkopuolella voi olla tehokasta silloin, kun ne, joita konsultoidaan,
- saavat tiedon kaikista relevanteista tosiseikoista, niin että heidän on mahdollista antaa asiantuntemukseen perustuvia neuvoja, ja
 - omaavat asianmukaiset tiedot, ovat asianmukaisessa asemassa ja ovat hankkineet tarkoitukseen soveltuvaa kokemusta,
- ja kun konsultointien tuloksena tehdyt johtopäätökset dokumentoidaan ja toteutetaan asianmukaisesti.
- A39. Riittävän kattava ja yksityiskohtainen dokumentaatio toisten asiantuntijoiden konsultoisista, jotka koskevat vaikeita tai kiistanalaisia asioita, edistää käsityksen saamista
- asiasta, jota konsultointi on koskenut; ja
 - konsultoinnin tuloksista, mukaan lukien mahdolliset päätökset, näiden päätösten perusteet ja se, miten ne on toteutettu.

Eryteisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A40. Ulkoista konsultointia tarvitseva tilintarkastusyhteisö, esimerkiksi tilintarkastusyhteisö, jolla ei ole asianmukaisia sisäisiä resursseja, voi hyödyntää neuvontapalveluja, joita tuottavat
- toiset tilintarkastusyhteisöt;
 - ammatilliset järjestöt ja sääntelyelimet; tai
 - relevantteja laadunvalvontapalveluja tarjoavat yritykset.
- Ulkoisen palveluntuottajan pätevyyden ja kyvykkyyden arvioiminen ennen tällaisesta palvelusta sopimista auttaa tilintarkastusyhteisöä ratkaisemaan, onko ulkoisella palveluntuottajalla tätä tarkoitusta varten asianmukainen pätevyys.

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus

Kriteerit toimeksiantokohtaiselle laadunvalvontatarkastukselle (viittaus: kappale 35(b))

- A41. Kriteerejä, joiden perusteella päätetään, mihin muihin toimeksiantoihin kuin listattujen yhteisöjen tilintarkastuksiin kohdistetaan toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus, voivat olla esimerkiksi

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- toimeksiannon luonne, mukaan lukien se, missä määrin siihen liittyy yleistä etua;
- toimeksiannossa tai tietyntyyppisissä toimeksiannoissa tunnistetut epätavalliset olosuhteet tai riskit;
- se, edellyttävätkö säädökset tai määräykset toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta.

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappaleet 36–37)

- A42. Toimeksiannosta annettavaa raporttia ei päivätä aikaisemmalle päivälle kuin sille, jona toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on saatettu loppuun. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen dokumentointi voi kuitenkin tapahtua raportin antamispäivän jälkeen.
- A43. Kun toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus suoritetaan oikea-aikaisesti toimeksiannon asianmukaisissa vaiheissa, merkittävät seikat pystytään viipymättä ratkaisemaan toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa tyydyttävällä tavalla raportin antamispäivään mennessä.
- A44. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen laajuus voi riippua muun muassa toimeksiannon vaativuudesta, siitä, onko kyseessä listattu yhteisö, sekä riskistä, ettei raportti ole olosuhteisiin nähden asianmukainen. Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus ei vähennä toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksia.

Listatun yhteisön toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus (viittaus: kappale 38)

- A45. Muita seikkoja, jotka ovat relevantteja arvioitaessa toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja joita voidaan ottaa huomioon listatun yhteisön tilintarkastusta koskevassa toimeksiantokohtaisessa laadunvalvontatarkastuksessa, ovat
- toimeksiannon aikana tunnistetut merkittävät riskit ja vastaaminen näihin riskeihin;
 - tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut, erityisesti olennaisuutta ja merkittäviä riskejä koskevat ratkaisut;
 - kuinka merkittäviä ja millaisia ovat toimeksiannon aikana todetut korjatut ja korjaamattomat virheellisyudet;
 - asiat, joista kommunikoidaan johdolle ja hallintoelimille ja soveltuviissa tapauksissa muille osapuolille, kuten sääntelyelimille.

Nämä muut seikat voivat olosuhteista riippuen olla sovellettavissa myös muiden yhteisöjen tilintarkastuksia, samoin kuin tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja koskeviin toimeksiantokohtaisiin laadunvalvontatarkastuksiin.

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavissa organisaatioissa huomioon otettavia seikkoja

- A46. Tietyt julkisen sektorin yhteisöt voivat, vaikkei niistä, kuten kappaleessa A16 kuvataan, käytetä nimitystä listattu yhteisö, olla riittävän merkittäviä tullakseen toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen kohteeksi.

Toimeksiantokohtaisten laadunvalvontatarkastusten suorittajien kelpoisuuskriteerit

Riittävä ja tehtävään soveltuva tekninen erityisasiantuntemus, kokemus ja valtuudet (viittaus: kappale 39(a))

- A47. Toimeksiannon olosuhteista riippuu, mitä pidetään riittävänä ja tehtävään soveltuvana teknisenä erityisasiantuntemuksena, kokemuksena ja valtuuksina. Esimerkiksi listatun yhteisön tilintarkastusta koskevan toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajalla on todennäköisesti riittävä ja soveltuva kokemus ja valtuudet toimiakseen tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisena henkilönä listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa.

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan konsultoiminen (viittaus: kappale 39(b))

- A48. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi konsultoida toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa toimeksiannon aikana esimerkiksi varmistukseen siitä, että tämä hyväksyy jonkin harkintaan perustuvan ratkaisun, jonka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on tehnyt. Tällaisella konsultoinnilla vältytään toimeksiannon loppuvaiheessa esiin tulevilta mielipide-eroilta, eikä se vaaranna toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan kelpoisuutta tehtävänsä. Silloin kun konsultointien luonne ja laajuus muuttuvat merkittäviksi, laadunvalvontatarkastuksen suorittajan objektiivisuus voi vaarantua, elleivät sekä toimeksiantotiimi että laadunvalvontatarkastuksen suorittaja pidä huolta laadunvalvontatarkastajan objektiivisuuden säilymisestä. Jos tämä ei ole mahdollista, voidaan joko toimeksiannon laadunvalvontatarkastusta suorittamaan tai toimeksiantoa koskevaa konsultointia antamaan valita toinen henkilö tilintarkastusyhteisöstä tai asianmukaisen pätevyyden omaava ulkopuolinen henkilö.

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan objektiivisuus (viittaus: kappale 40)

- A49. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan objektiivisuuden säilyttäminen. Näin ollen tällaisissa toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa määrätään, että toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja
- ei ole toimeksiannosta vastuullisen henkilön valitsema, jos tämä on käytännössä mahdollista;
 - ei osallistu toimeksiantoon muulla tavalla laadunvalvontatarkastuksen kohteena olevana aikana;

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- ei tee päätöksiä toimeksiantotiimin puolesta; eikä
- ei ole alttiina muille seikoille, jotka vaarantaisivat hänen objektiivisuutensa.

Eryteisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A50. Tilintarkastusyhteisöissä, joissa on vain muutamia partnereita, ei ehkä ole käytännössä mahdollista, ettei toimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistu toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan valintaan. Asianmukaisen pätevyuden omaavia ulkopuolisia henkilöitä voidaan käyttää sopimukseen perustuen silloin, kun yksityiset ammatinharjoittajat tai pienet tilintarkastusyhteisöt toteavat joidenkin toimeksiantojen edellyttävän toimeksiantokohtaisia laadunvalvontatarkastuksia. Vaihtoehtoisesti jotkin yksityiset ammatinharjoittajat tai pienet tilintarkastusyhteisöt haluavat ehkä käyttää toisia tilintarkastusyhteisöjä tekemään toimeksiantokohtaisia laadunvalvontatarkastuksia. Silloin kun tilintarkastusyhteisö tekee sopimuksia asianmukaisen pätevyuden omaavien ulkopuolisten henkilöiden kanssa, sovelletaan kappaleisiin 39–41 sisältyviä vaatimuksia ja kappaleisiin A47–A48 sisältyvää ohjeistusta.

Eryteisesti julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavissa organisaatioissa huomioon otettavia seikkoja

- A51. Julkisella sektorilla laissa määrätty tilintarkastaja (esimerkiksi Auditor General tai muu tämän sijasta valittu henkilö) voi toimia toimeksiannosta vastuullista henkilöä vastaavassa tehtävässä, jossa hänellä on kokonaisvastuu julkisen sektorin tilintarkastuksista. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa valittaessa, silloin kun se on sovellettavissa, otetaan tällaisissa olosuhteissa huomioon tarve olla riippumaton tarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä ja se, että toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja pystyy tekemään objektiivisen arvioinnin.

Mielipide-erot (viittaus: kappale 43)

- A52. Tehokkaiden menettelytapojen avulla edistetään mielipide-erojen tunnistamista aikaisessa vaiheessa, ja ne sisältävät selkeää ohjeistusta niiden tunnistamisen jälkeen tapahtuvasta vaiheittaisesta etenemisestä ja edellyttävät mielipide-eroja koskevien ratkaisujen ja tehtyjen johtopäätösten toteuttamisen dokumentoimista.
- A53. Tällaisten erojen ratkaisemismenettelyihin voi kuulua toisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön taikka ammatillisen järjestön tai valvontaelimen konsultoimista.

Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio

Lopullisten toimeksiantokansioiden kokoamisen loppuunsaattaminen (viittaus: kappale 45)

- A54. Säädöksessä tai määräyksessä on voitu määrätä aikarajoista, joiden sisällä lopullisten toimeksiantokansioiden kokoaminen on saatettava loppuun tiettyntyyppisissä toimeksiannoissa. Jos tällaisista aikarajoista ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, tilintarkastusyhteisön täytyy kappaleen 45 mukaan asettaa aikarajat, joissa otetaan huomioon tarve saattaa lopullisten toimeksiantokansioiden kokoaminen loppuun oi-

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

kea-aikaisesti. Jos kysymyksessä on esimerkiksi tilintarkastus, tällainen aikaraja olisi yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä lukien.

- A55. Jos jonkin yhteisön samasta kohdeta koskevasta tiedosta annetaan useampi kuin yksi raportti, kutakin raporttia tarkastellaan lopullisten toimeksiantokansioiden kokoamisen aikarajoja koskevissa toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa ikään kuin se olisi erillinen toimeksianto. Näin voi olla esimerkiksi, kun tilintarkastusyhteisö antaa konsernin jonkin osan taloudellista informaatiota koskevan tilintarkastuskertomuksen konsernintilinpäätöksen laatimista varten ja myöhemmin samaa taloudellista informaatiota koskevan lakisääteisen tilintarkastuskertomuksen.

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation luottamuksellisuus ja turvallinen säilyttäminen, tietojen eheys, pääsy niihin ja niiden esille saatavuus (viittaus: kappale 46)

- A56. Relevantit eettiset vaatimukset velvoittavat tilintarkastusyhteisön henkilöstöä pitämään jatkuvasti toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon sisältyvän tiedon salassa, ellei tiedon antamiseen ole saatu asiakkaalta nimenomaista suostumusta tai ellei siihen ole säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia velvoitteita⁶. Erityiset säädökset tai määräykset saattavat asettaa tilintarkastusyhteisön henkilöstölle lisävelvoitteita asiakasta koskevien tietojen salassapidosta, erityisesti kun on kysymys luonteeltaan henkilökohtaisista tiedoista.
- A57. Riippumatta siitä, onko toimeksiantoa koskeva dokumentaatio selväkielistä, sähköisessä muodossa vai muulla tietovälineellä, tietojen eheys, pääsy niihin tai niiden esille saatavuus voi vaarantua, jos dokumentaatioon olisi mahdollista tehdä muutoksia tai lisäyksiä tai poistaa siitä jotakin tilintarkastusyhteisön tietämättä tai jos sen pysyvä katoaminen tai tuhoutuminen olisi mahdollista. Näin ollen kontrolloja, jotka tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön estääkseen toimeksiantoja koskevan dokumentaation luvattoman muuttamisen tai tuhoutumisen, voivat olla esimerkiksi kontrollit, jotka
- mahdollistavat sen toteamisen, milloin toimeksiantoa koskeva dokumentaatio on laadittu, milloin sitä on muutettu tai milloin se on käyty läpi, ja kuka sen on laatinut, kuka sitä on muuttanut ja kuka sen on käynyt läpi;
 - turvaavat tiedon eheyden toimeksiannon kaikissa vaiheissa, erityisesti kun informaatiota jaetaan toimeksiantotiimin jäsenille tai siirretään muille osapuolille internetin kautta;
 - estävät ilman lupaa tehtävät muutokset toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon; ja
 - sallivat sen, että toimeksiantotiimin jäsenet ja muut tähän oikeutetut osapuolet saavat toimeksiantoa koskevan dokumentaation käyttöönsä silloin, kun se on tarpeen heidän tehtäviensä asianmukaista hoitamista varten.

⁶ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 140.7 ja 225.35 [viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota]

A58. Kontrolleihin, joita tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön säilyttääkseen toimeksiantoa koskevan dokumentaation luottamuksellisuuden, turvallisen säilytyksen, tietojen eheyden, pääsyn niihin ja niiden esille saatavuuden, voivat kuulua esimerkiksi seuraavat:

- toimeksiantotiimin jäsenten käyttämät salasanat, joilla pääsy sähköisessä muodossa olevaan toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon rajoitetaan siihen oikeutetuille käyttäjille;
- sähköisessä muodossa olevan toimeksiantoa koskevan dokumentaation asianmukaiset varmuuskopiointirutiinit toimeksiannon sopivissa vaiheissa;
- menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantoa koskeva dokumentaatio jaetaan asianmukaisesti tiimin jäsenille toimeksiannon alkaessa, sitä käsitellään toimeksiannon aikana ja se järjestetään toimeksiannon päättyessä;
- toimenpiteet, joilla rajoitetaan pääsyä paperitulosteen muodossa olevaan toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon ja mahdollistetaan sen asianmukainen jakelu ja salassapidon mahdollistava säilyttäminen.

A59. Alun perin paperilla oleva dokumentaatio voidaan käytännön syistä skannata sähköisesti toimeksiantokansioihin sisällyttämistä varten. Tällöin tilintarkastusyhteisön menettelytapoihin, joiden tarkoituksena on eheyden, saatavuuden ja haettavuuden säilyttäminen, voi kuulua vaatimus siitä, että toimeksiantotiimit

- tekevät skannatut versiot, jotka kattavat alkuperäisen paperidokumentation koko sisällön, mukaan lukien käsin tehdyt allekirjoitukset, ristikkäisviittaukset ja huomautukset;
- yhdistävät skannatut versiot toimeksiantokansioihin ja tarpeen mukaan indeksoivat ja hyväksyvät skannatut versiot; ja
- toimivat niin, että skannatut versiot pystytään tarvittaessa hakemaan ja tulostamaan.

Tilintarkastusyhteisöllä voi olla säädökseen tai määräykseen perustuvia tai muita syitä säilyttää skannatut paperidokumentit.

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttäminen (viittaus: kappale 47)

A60. Tilintarkastusyhteisön tarve säilyttää toimeksiantoa koskeva dokumentaatio ja sen säilyttämisaika vaihtelevat toimeksiannon luonteen ja tilintarkastusyhteisön olosuhteiden mukaan, esimerkiksi sen mukaan, tarvitaanko toimeksiantoa koskevaa dokumentaatiota sellaisten asioiden säilyttämiseen, jotka ovat merkittäviä myös tulevaisuudessa toimeksiantoissa. Säilyttämisaika voi riippua myös muista tekijöistä, kuten siitä, määrätäänkö paikallisessa säädöksessä tai määräyksessä tietyn tyyppisiä toimeksiantoja varten tietyt säilyttämisaajat, tai jos säädöksiin tai määräyksiin perustuvia säilyttämisaikoja ei ole, onko maassa tai oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksyttyjä säilyttämisaikoja.

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- A61. Jos kyseessä on nimenomaan tilintarkastustoimeksianto, säilyttämisaika olisi yleensä vähintään viisi vuotta tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä tai sitä myöhemmästä konsernin tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä lukien.
- A62. Tilintarkastusyhteisön käyttöön ottamiin toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttämistä koskeviin menettelytapoihin kuuluvat sellaiset menettelytavat, jotka mahdollistavat kappaleen 47 mukaisten vaatimusten täyttymisen säilytysaikana ja esimerkiksi
- mahdollistavat toimeksiantoa koskevan dokumentaation esille saamisen ja pääsyn siihen säilytysaikana, erityisesti kun on kysymys sähköisestä dokumentaatiosta, sillä teknologia voi kehittyä tai muuttua ajan kuluessa;
 - antavat tarvittaessa tiedon kaikista muutoksista, jotka toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon on tehty sen jälkeen, kun toimeksiantokansiot on saatu valmiiksi; ja
 - antavat siihen oikeutetuille ulkopuolisille mahdollisuuden saada käyttöön- sä ja nähtäväkseen tiettyä toimeksiantoa koskevaa dokumentaatiota laadunvalvontaa tai muita tarkoituksia varten.

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation omistusoikeus

- A63. Ellei säädöksestä tai määräyksestä muuta johdu, toimeksiantoa koskeva dokumentaatio on tilintarkastusyhteisön omaisuutta. Tilintarkastusyhteisö voi harkintansa mukaan antaa osia tai otteita toimeksiantoa koskevasta dokumentaatiosta asiakkaiden käyttöön edellyttäen, ettei tämä vaaranna tehdyn työn validiutta tai, jos kyseessä ovat varmennustoimeksiannot, tilintarkastusyhteisön tai sen henkilöstön riippumattomuutta.

Seuranta

Tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen seuranta (viittaus: kappale 48)

- A64. Laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen noudattamiseen kohdistuvan seurannan tarkoituksena on tehdä arviointi
- ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamisesta;
 - siitä, onko laadunvalvontajärjestelmä suunniteltu asianmukaisesti ja otettu käyttöön tehokkaasti; ja
 - siitä, onko tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja sovellettu asianmukaisesti niin, että tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.
- A65. Laadunvalvontajärjestelmän jatkuva tarkastelu ja arviointi käsittää esimerkiksi seuraavaa:

LAADUNVALVONTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT
TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA JA YLEISLUONTEISIA
TARKASTUKSIA SEKÄ MUITA VARMENNUS- JA LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

- seuraavien kohteiden analysointi:
 - ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten viimeaikaiset muutokset ja se, miten ne tarvittaessa otetaan huomioon tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa;
 - kirjalliset vahvistukset riippumattomuutta koskevien periaatteiden ja menettelytapojen noudattamisesta;
 - jatkuva ammatillinen kehittyminen, kouluttautuminen mukaan lukien; ja
 - asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevat päätökset;
- päättäminen korjaustoimenpiteistä ja järjestelmään tehtävistä parannuksista, mukaan lukien palautetiedon antaminen tilintarkastusyhteisön koulutukseen ja kouluttautumiseen liittyviä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja varten;
- järjestelmässä, sen ymmärtämisessä tai sen noudattamisessa todettuja heikkouksia koskeva kommunikointi asiaankuuluville henkilöille tilintarkastusyhteisössä;
- asiaankuuluvat henkilöt tilintarkastusyhteisössä seuraavat, että laadunvalvonnan periaatteisiin ja menettelytapoihin tarvittavat muutokset toteutetaan viipymättä.

A66. Jaksoittain toteutettavaa laaduntarkastusta koskevissa toimintaperiaatteissa ja menettelytavoissa voidaan esimerkiksi määrätä laaduntarkastusjaksoksi kolme vuotta. Tapa, jolla laaduntarkastusjaksot organisoidaan, mukaan lukien yksittäisten toimeksiantojen valitsemisajankohta, riippuu useasta eri tekijästä, joita ovat esimerkiksi seuraavat:

- tilintarkastusyhteisön koko;
- toimistojen lukumäärä ja maantieteellinen sijainti;
- aiempien seurantatoimenpiteiden tulokset;
- sekä henkilöstön että toimistojen valtuuksien laajuudet (esimerkiksi onko yksittäisillä toimistoilla oikeus hoitaa omat laaduntarkastuksensa vai hoitaako ne päätoimipaikka);
- tilintarkastusyhteisön toiminnan ja organisaation luonne ja monimutkaisuus;
- tilintarkastusyhteisön asiakkaisiin ja yksittäisiin toimeksiantoihin liittyvät riskit.

A67. Laaduntarkastusprosessiin kuuluu, että tarkastettavaksi valitaan yksittäisiä toimeksiantoja, joista osa voidaan valita ilman, että siitä ilmoitetaan etukäteen toimeksiantotiimille. Laaduntarkastusten laajuudesta päättäessään tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon riippumattoman ulkopuolisen laaduntarkastusohjelman laajuuden tai sen perusteella tehdyt johtopäätökset. Riippumaton ulkopuolinen laaduntarkastus ei kuitenkaan korvaa tilintarkastusyhteisön omaa sisäistä seurantaohjelmaa.

Eryteisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A68. Pienissä tilintarkastusyhteisissä seurantatoimenpiteitä saattavat joutua suorittamaan henkilöt, jotka vastaavat tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen suunnittelusta ja käyttöönotosta tai jotka saattavat osallistua toimeksiantokohtaiseen laadunvalvontatarkastukseen. Tilintarkastusyhteisö, jossa on vain vähän henkilöstöä, voi käyttää asianmukaisen pätevyyden omaavaa ulkopuolista henkilöä tai toista tilintarkastusyhteisöä toimeksiantojen laaduntarkastuksen tai muiden seurantatoimenpiteiden suorittamiseen. Vaihtoehtoisesti tilintarkastusyhteisö voi tehdä järjestelyjä resurssien jakamiseksi toisten sopivien organisaatioiden kanssa seurantatoimien toteuttamiseksi.

Puutteellisuuksia koskeva kommunikointi (viittaus: kappale 50)

A69. Kun todetuista puutteellisuuksista kommunikoidaan muille kuin asianomaisille toimeksiannosta vastuullisille henkilöille, ei yleensä ole tarpeen yksilöidä toimeksiantoja, joista on kysymys, joskin voi olla tapauksia, joissa tällainen yksilöiminen on tarpeellista muiden kuin toimeksiannosta vastuullisen henkilöiden tehtävien asianmukaisen hoitamisen kannalta.

Valitukset ja väitteet

Valitusten ja väitteiden lähteet (viittaus: kappale 55)

A70. Valituksia ja väitteitä (joihin ei lueta selvästi turhanpäiväisiä) voi tulla tilintarkastusyhteisön sisältä tai sen ulkopuolelta. Niitä voi tulla tilintarkastusyhteisön henkilöstön jäseniltä, asiakkailta tai kolmansilta osapuolilta. Niitä voivat saada toimeksiantotiimin jäsenet tai muut tilintarkastusyhteisön henkilöstöön kuuluvat.

Selvittämisessä noudatettavat periaatteet ja menettelytavat (viittaus: kappale 56)

A71. Valitusten ja väitteiden selvittämistä varten luotuihin toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin voi kuulua esimerkiksi, että selvitystyötä valvovalla partnerilla

- on riittävä ja tehtävään soveltuva kokemus;
- on valtuudet tilintarkastusyhteisössä; ja
- ei ole muuta osallisuutta toimeksiannossa.

Selvitystyötä valvova partneri voi tarpeen mukaan käyttää juridista neuvonantajaa.

Erityisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A72. Tilintarkastusyhteisöissä, joissa on vain muutamia partnereita, ei ehkä ole käytännössä mahdollista, että selvitystyötä valvova partneri ei osallistu toimeksiantoon. Pienet tilintarkastusyhteisöt ja yksityiset ammatinharjoittajat voivat käyttää valitusten ja väitteiden selvittämiseen asianmukaisen pätevyyden omaavaa ulkopuolista henkilöä tai toista tilintarkastusyhteisöä.

Laadunvalvontajärjestelmän dokumentoiminen (viittaus: kappale 57)

- A73. Laadunvalvontajärjestelmän kunkin osan toimintaa todentavan dokumentaation muoto ja sisältö perustuvat harkintaan ja riippuvat useista tekijöistä, joita ovat esimerkiksi seuraavat:

- tilintarkastusyhteisön koko ja sen toimistojen lukumäärä;
- tilintarkastusyhteisön toiminnan ja organisaation luonne ja monimutkaisuus.

Esimerkiksi suuret tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää sähköisiä tietokantoja sellaisten seikkojen kuin riippumattomuusvahvistusten, suoriutumisarviointien ja laaduntarkastusten seurannan tulosten dokumentoimiseen.

- A74. Seurantaa koskevaan asianmukaiseen dokumentaatioon kuuluvat esimerkiksi:

- seurantatoimenpiteet, mukaan lukien tapa, jolla loppuun saatettuja toimeksiantoja valitaan laaduntarkastuksen kohteeksi;
- tiedot seuraavien kohteiden arvioimisesta:
 - ammatillisten standardien sekä sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen;
 - onko laadunvalvontajärjestelmä suunniteltu asianmukaisesti ja otettu käyttöön tehokkaasti; ja
 - onko tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja sovellettu asianmukaisesti niin, että tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantoista vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia;
- todettujen puutteellisuuksien yksilöiminen, niiden vaikutuksen arviointi sekä peruste, jolla päätetään siitä, tarvitaanko jatkotoimia ja jos tarvitaan, millaisia.

Erityisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A75. Pienet tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää laadunvalvontajärjestelmänsä dokumentoimiseen epävirallisempia menetelmiä, kuten manuaalisia muistiinpanoja, tarkistuslistoja ja lomakkeita.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 200

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN YLEISET TAVOITTEET JA TILINTARKASTUKSEN SUORITTAMINEN ISA-STANDARDIEN MUKAISESTI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Tilintarkastus	3–9
Voimaantulo.....	10
Tilintarkastajan yleiset tavoitteet	11–12
Määritelmät	13
Vaatimukset	
Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset	14
Ammatillinen skeptisyys	15
Ammatillinen harkinta	16
Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski	17
Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti	18–24
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastus	A1–A13
Määritelmät	A14–A15
Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset	A16–A19
Ammatillinen skeptisyys	A20–A24
Ammatillinen harkinta	A25–A29
Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski	A30–A54
Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti	A55–A78

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään riippumattoman tilintarkastajan yleisiä velvollisuuksia tämän suorittaessa ISA-standardien mukaista tilintarkastusta. Erityisesti siinä asetetaan riippumattomalle tilintarkastajalle yleiset tavoitteet sekä selvitetään sellaisen tilintarkastuksen luonnetta ja laajuutta, joka on suunniteltu niin, että riippumaton tilintarkastaja pystyy saavuttamaan nämä tavoitteet. Standardissa myös selitetään ISA-standardien soveltamisalaa, velvoittavuutta ja rakennetta, ja se sisältää vaatimuksia, joilla riippumattomalle tilintarkastajalle asetetaan yleiset, kaikkia tilintarkastuksia koskevat velvollisuudet, mukaan lukien velvollisuus noudattaa ISA-standardeja. Riippumattomasta tilintarkastajasta käytetään jäljempänä nimitystä ”tilintarkastaja”.
2. ISA-standardit on kirjoitettu tilintarkastajan suorittamaa tilinpäätöksen tilintarkastusta varten. Niitä on mukautettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muun menneitä kausia koskevan taloudellisen informaation tilintarkastukseen. ISA-standardeissa ei käsitellä velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla saattaa olla lainsäädännön tai määräyksen perusteella tai muutoin, esimerkiksi tarjottaessa arvopapereita yleisölle. Tällaiset velvollisuudet saattavat poiketa ISA-standardien mukaisista velvollisuuksista. Vaikka tilintarkastaja siis saattaa todeta ISA-standardien joistakin osa-alueista olevan apua tällaisissa olosuhteissa, hänen omana velvollisuutenaan on varmistua relevanttien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai ammatillisten velvoitteiden noudattamisesta.

Tilintarkastus

3. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä saavutetaan siten, että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Useimpien yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen kyseessä ollen tämä lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös kyseisen normiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. ISA-standardien ja relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti suoritettu tilintarkastus mahdollistaa tilintarkastajalle tällaisen lausunnon laatimisen. (Viittaus: kappale A1)
4. Tilintarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön johto on laatinut hallintoelinten valvomana. ISA-standardeissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eivätkä standardit syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan kuitenkin siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt tilintarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Tilintarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia. (Viittaus: kappaleet A2–A11)
5. ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja hankkii lausuntonsa perustaksi kohdullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytökses-

- tä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Kohtuullinen varmuus tarkoittaa korkeaa varmuustasoa. Se saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alentaakseen tilintarkastusriskin (ts. riskin, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Kohtuullinen varmuus ei kuitenkaan tarkoita ehdotonta varmuutta, koska tilintarkastukseen kuuluu luontaisia rajoitteita, joiden vuoksi suurin osa tilintarkastajan johtopäätösten ja lausunnon perustana olevasta tilintarkastusevidenssistä on ennemminkin vaкуuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa. (Viittaus: kappaleet A30–A54)
6. Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyysien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyysien vaikutusta tilinpäätökseen.¹ Yleisesti virheellisyysien, tietojen esittämättä jättäminen mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuutta koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja niihin vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista sekä virheellisyiden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä. Tilintarkastajan lausunto koskee tilinpäätöstä kokonaisuutena, ja siksi tilintarkastaja ei ole velvollinen havaitsemaan virheellisyksiä, jotka eivät ole koko tilinpäätöksen kannalta olennaisia.
 7. ISA-standardit sisältävät tavoitteita ja vaatimuksia sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joiden tarkoituksena on tukea tilintarkastajaa kohtuullisen varmuuden hankkimisessa. ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen suunnittelun ja suorittamisen ajan ja että hän muun muassa
 - tunnistaa ja arvioi väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta muodostamansa käsityksen perusteella.
 - suunnitteleamalla ja toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, esiintykö olennaisia virheellisyksiä.
 - laatii hankkimastaan tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten perusteella lausunnon tilinpäätöksestä.
 8. Tilintarkastajan antaman lausunnon muoto riippuu sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja mahdollisesta sovellettavasta säädöksestä tai määräyksestä. (Viittaus: kappaleet A12–A13)
 9. Tilintarkastajalla voi myös olla tiettyjä muihin tilintarkastuksessa esiin tuleviin asioihin liittyviä velvollisuuksia, jotka koskevat kommunikointia ja raportointia käyt-

¹ ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa* ja ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyysien arvioiminen*

täjille, johdolle, hallintoelimille tai yhteisön ulkopuolisille tahoille. Näistä voidaan määrätä ISA-standardeissa taikka sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä.²

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tilintarkastajan yleiset tavoitteet

11. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet tilintarkastusta suoritettaessa ovat seuraavat:
 - (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, jotta hänen on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja
 - (b) antaa havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida ISA-standardien edellyttämällä tavalla.
12. Aina silloin, kun ei pystytä hankkimaan kohtuullista varmuutta ja tilintarkastuskertomuksessa annettava varauman sisältävä lausunto ei kyseisissä olosuhteissa riitä raportoinniksi tilinpäätöksen aiotuille käyttäjille, tilintarkastajan on ISA-standardien mukaan jätettävä lausunto antamatta tai luovuttava (tai erottava)³ toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Määritelmät

13. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Sovellettava tilinpäätösnormisto – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet noudattavat tilinpäätöksen laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja tilinpäätöksen tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädös tai määräys edellyttää.

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja
 - (i) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös olisi oikein esitetty; tai
 - (ii) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös olisi oikein

² Katso esimerkiksi ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* sekä ISA 240:n *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* kappale 44.

³ ISA-standardeissa käytetään vain termiä ”luopua toimeksiannosta”.

esitetty; tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellista vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.

- (b) Tilintarkastusevidenssi – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa. ISA-standardeissa
 - (i) tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä on sen paljouden mitta; tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja myös tilintarkastusevidenssin laatu vaikuttavat tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään.
 - (ii) tilintarkastusevidenssin soveltuvuus tarkoitukseen on sen laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.
- (c) Tilintarkastusriski – Riski siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskeistä ja havaitsemisriskeistä.
- (d) Tilintarkastaja – Tilintarkastusta suorittava henkilö tai henkilöt, tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö. Silloin kun josakin ISA-standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”tilintarkastaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.
- (e) Havaitsemisriski – Riski siitä, ettei toimenpiteillä, jotka tilintarkastaja suorittaa tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, havaita olemassa olevaa virheellisyyttä, joka saattaisi olla olennainen joko yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä.
- (f) Tilinpäätös – Jäsenneytsti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tiettyinä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yleensä ”tilinpäätös” tarkoittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaista tilinpäätöskokonaisuutta, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaava-

vaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin mahdollista esittää tilinpäätöslaskelmassa, liitetiedoissa tai viittaamalla toiseen asiakirjaan. (Viittaus: kappaleet A14–A15).

- (g) Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.
- (h) Johto – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat vaan johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.
- (i) Virheellisyys – Ero tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Silloin kun tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty.

- (j) Johdon ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle – Se, että johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että heillä on seuraavat velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta. Toisin sanoen
 - (i) vastuu tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
 - (ii) vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta heidän olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
 - (iii) velvollisuus antaa tilintarkastajalle
 - a. pääsy kaikkeen johdon ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on rel-

evanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

- b. muu tieto, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja
- c. rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kohta (i) voidaan myös ilmaista muodossa ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikean ja riittävän kuvan*” tai ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikein*”.

”Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle” voidaan myös ilmaista sanalla ”lähtökohta”.

- (k) Ammatillinen harkinta – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tilintarkastusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten ohjeiden puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen tilintarkastustoimaksiannon olosuhteissa.
- (l) Ammatillinen skeptisyys – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä tilintarkastusevidenssin kriittinen arvioiminen.
- (m) Kohtuullinen varmuus – Tilintarkastuksessa korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.
- (n) Olennaisen virheellisyyden riski – Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu kahdesta osasta, joita kuvataan kannanottotasolla seuraavasti:
 - (i) Toimintariski – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttius virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ottamatta huomioon asiaa koskevia kontrolleja.
 - (ii) Kontrolliriski – Riski siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

- (o) Hallintoelimet – Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen ohjauksen valvonnasta ja jo(i)lla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita. Tähän kuuluu taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi joidenkin yhteisöjen hallintoelinten jäsenenä olla johtoon kuuluvia henkilöitä, esimerkiksi yksityisen tai julkisen sektorin yhteisön johtoon kuuluvia hallituksen jäseniä tai omistajajohtaja.

Vaatimukset

Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset

- 14. Tilintarkastajan on noudatettava tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien. (Viittaus: kappaleet A16–A19)

Ammatillinen skeptisyys

- 15. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A20–A24)

Ammatillinen harkinta

- 16. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan. (Viittaus: kappaleet A25–A29)

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski

- 17. Saadakseen kohtuullisen varmuuden tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta hänen on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä. (Viittaus: kappaleet A30–A54)

Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

Tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien noudattaminen

- 18. Tilintarkastajan on noudatettava kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. ISA-standardi on relevantti tilintarkastuksen kannalta silloin, kun se on voimassa ja standardissa tarkoitettut olosuhteet vallitsevat. (Viittaus: kappaleet A55–A59)
- 19. Tilintarkastajalla on oltava käsitys ISA-standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A60–A68)

20. Tilintarkastaja ei saa tilintarkastuskertomuksessa todeta noudattaneensa ISA-standardeja, ellei hän ole noudattanut tämän standardin ja kaikkien muiden kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien vaatimuksia.

Yksittäisissä ISA-standardeissa mainitut tavoitteet

21. Saavuttaakseen yleiset tavoitteensa tilintarkastajan on käytettävä tilintarkastusta suunnitellussaan ja toteuttaessaan apuna relevanteissa ISA-standardeissa mainittuja tavoitteita ja otettava huomioon ISA-standardien väliset yhteydet (viittaus: kappaleet A69–A71)
- (a) ratkaistakseen, tarvitaanko ISA-standardien edellyttämien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä ISA-standardeissa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi; ja (viittaus: kappale A72)
- (b) arvioidakseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A73)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

22. Jollei kappaleesta 23 muuta johdu, tilintarkastajan on noudatettava ISA-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi milloin kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa
- (a) koko ISA-standardi ei ole relevantti; tai
- (b) kyseinen vaatimus ei ole relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto täyty. (Viittaus: kappaleet A74–A75)
23. Tilintarkastaja voi poikkeuksellisissa olosuhteissa harkita tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. Relevantista vaatimuksesta poikkeamisen odotetaan olevan tilintarkastajalle tarpeellista vain silloin, kun edellytetään tietyn toimenpiteen suorittamista ja tämä toimenpide ei kyseisen tilintarkastuksen erityisissä olosuhteissa olisi tehokas vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. (Viittaus: kappale A76)

Tavoitteen saavuttamatta jääminen

24. Jos jonkin relevantin ISA-standardin jotakin tavoitetta ei pystytä saavuttamaan, tilintarkastajan on arvioitava, estääkö tämä häntä saavuttamasta yleiset tavoitteensa ja edellyttääkö tämä, että hänen täytyy ISA-standardien mukaisesti antaa mukautettu lausunto tai luopua toimeksiannosta (jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista). Tavoitteen saavuttamatta jääminen on merkittävä seikka, joka on dokumentoitava ISA 230:n mukaisesti.⁴ (Viittaus: kappaleet A77–A78)

⁴ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 8(c)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastus

Tilintarkastuksen laajuus (viittaus: kappale 3)

- A1. Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä, koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällainen lausunto on yhteinen kaikille tilintarkastuksille. Tilintarkastajan lausunto ei näin ollen anna varmuutta esimerkiksi yhteisön tulevista toimintaedellytyksistä eikä siitä, miten tehokkaasti tai taloudellisesti johto on hoitanut yhteisön asioita. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla sovellettava säädös tai määräys voi kuitenkin edellyttää, että tilintarkastajat antavat lausuntoja joistakin muista seikoista, kuten sisäisen valvonnan tehokkuudesta tai siitä, onko erillinen toimintakertomus yhdenmukainen tilinpäätöksen kanssa. Vaikka ISA-standardeihin sisältyy tällaisia seikkoja koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta siltä osin kuin nämä seikat ovat relevantteja tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimisen kannalta, tilintarkastajalta edellytettäisiin lisää työtä, jos hänellä olisi tällaisten lausuntojen antamista koskevia lisävelvollisuuksia.

Tilinpäätöksen laatiminen (viittaus: kappale 4)

- A2. Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksista taloudellisen raportoinnin suhteen voidaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Näiden velvollisuuksien laajuus tai se, millä tavoin niitä kuvataan, voi kuitenkin olla erilainen eri maissa tai oikeudenkäyttöalueilla. Näistä eroista huolimatta ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyneensä ja ymmärtävänsä, että he
- (a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se on oikein esitetty; ja
 - (b) vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta näiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johuttavaa olennaista virheellisyttä; ja
 - (c) ovat velvollisia antamaan tilintarkastajalle
 - (i) pääsyn kaikkeen johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muun tiedon, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja

- (iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

A3. Tilinpäätöksen laatiminen johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten toimesta edellyttää, että

- sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään mahdolliset relevantit säädökset tai määräykset huomioon ottaen;
- tilinpäätös laaditaan tämän normiston mukaisesti;
- tilinpäätökseen sisällytetään tästä normistosta riittävä kuvaus.

Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto käyttää harkintaa tehdessään olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita sekä valitsee asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

A4. Tilinpäätös voidaan laatia sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään

- laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös”); tai
- tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös”).

A5. Sovellettava tilinpäätösnormisto käsittää usein toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja taikka lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia. Joissakin tapauksissa tilinpäätösnormisto voi käsittää sekä toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja että lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia. Muista lähteistä voidaan saada sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamista koskevaa ohjausta. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi joissakin tapauksissa kattaa myös tällaiset muut lähteet tai se voi jopa koostua yksinomaan tällaisista lähteistä. Tällaisiin muihin lähteisiin voivat kuulua

- oikeudellinen ja eettinen ympäristö, mukaan lukien tilinpäätökseen liittyviä asioita koskevat säädökset, määräykset, oikeuden päätökset ja ammatilliset eettiset velvoitteet;
- standardeja antavien tai ammatillisten organisaatioiden tai sääntelytahojen julkaisemat velvoittavuudeltaan eriaisteiset tilinpäätökseen liittyvät tulkinat;
- standardeja antavien tai ammatillisten organisaatioiden tai sääntelytahojen julkaisemat velvoittavuudeltaan eriaisteiset näkemykset ajankohtaisista tilinpäätökseen liittyvistä asioista;
- laajasti tunnustetut ja vallitsevat yleiset ja toimialakohtaiset käytännöt; ja
- tilinpäätöstä koskeva kirjallisuus.

Silloin kun esiintyy ristiriitoja tilinpäätösnormiston ja sen soveltamista koskevaa ohjausta sisältävien lähteiden välillä tai tilinpäätösnormistoon kuuluvien lähteiden välillä, etusijan saa se lähde, jonka velvoittavuus on suurin.

- A6. Tilinpäätöksen muoto ja sisältö määräytyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella. Vaikka normistossa ei määrättäisi kaikkien liiketoimien tai tapahtumien kirjanpitoikäisyydestä tai niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, normistoon sisältyy yleensä riittävästi yleisiä periaatteita, jotka voivat olla pohjana sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kehittämiseksi ja soveltamiseksi, jotka ovat yhdenmukaisia tilinpäätösnormiston vaatimusten pohjana olevien käsitteiden kanssa.
- A7. Jotkin tilinpäätösnormistot ovat oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvia, kun taas toiset ovat säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvia. Tilinpäätösnormistot, jotka pääasiassa koostuvat sellaisen organisaation antamista tilinpäätösstandardeista, joka on toimivaltainen antamaan yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöksen laatimisessa käytettäviä standardeja tai tunnustettu tällaisten standardien antajana, on usein tarkoitettu johtamaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen, tästä esimerkkinä IASB:n antamat IFRS-standardit.
- A8. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset myös ratkaisevat, mistä tilinpäätöskokonaisuus muodostuu. Useissa normistoissa tilinpäätöksen on tarkoitus tuottaa informaatiota yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. Tällaisen normiston mukaan tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluisivat tase, tuloslaskelma, laskelma oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelma ja liitetiedot. Joidenkin toisten tilinpäätösnormistojen mukaan tilinpäätöskokonaisuus voi muodostua yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta ja sitä koskevista liitetiedoista:
- Esimerkiksi International Public Sector Accounting Standards Boardin antamassa IPSAS-standardissa *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting* todetaan, että julkisen sektorin yhteisön laatiessa tilinpäätöksensä kyseisen IPSAS-standardin mukaisesti ensisijainen tilinpäätöslaskelma on laskelma saaduista ja suoritetuista maksuista.
 - Muita esimerkkejä yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joihin kuhunkin kuuluvat sitä koskevat liitetiedot, ovat
 - tase;
 - tuloslaskelma;
 - laskelma kertyneistä voittovaroista;
 - rahavirtalaskelma;
 - varoja ja velkoja koskeva laskelma, joka ei sisällä omaa pääomaa;
 - laskelma oman pääoman muutoksista;
 - laskelma tuotoista ja kuluista;
 - tuotelinjoinen tuloslaskelma.

- A9. ISA 210 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta siitä, kuinka ratkaistaan, onko sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä.⁵ ISA 800 (uudistettu) käsittelee erityisesti huomioon otettavia seikkoja, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti.⁶
- A10. Tilintarkastuksen suorittamisen lähtökohdan merkittävyyden vuoksi tilintarkastajan täytyy tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen edellytyksenä saada johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä vahvistus siitä, että nämä ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että heillä on kappaleessa A2 mainitut velvollisuudet.⁷

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

- A11. Tilintarkastustehtävä voi olla julkisen sektorin yhteisöissä laajempi kuin muissa yhteisöissä. Tästä johtuu, että johdon velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle voi julkisen sektorin yhteisössä kattaa lisävelvollisuuksia, kuten velvollisuuden toteuttaa liiketoimet ja tapahtumat säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin mukaisesti.⁸

Tilintarkastajan lausunnon muoto (viittaus: kappale 8)

- A12. Tilintarkastajan antama lausunto koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastajan antaman lausunnon muoto riippuu kuitenkin sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja mahdollisesta sovellettavasta säädöksestä tai määräyksestä. Useimpiin tilinpäätösnormistoihin sisältyy tilinpäätöksen esittämistapaa koskevia vaatimuksia, ja kun kyseessä on tällainen normisto, tilinpäätöksen laatiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sisältää myös esittämistavan.
- A13. Silloin kun tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kuten yleensä on silloin, kun kyseessä on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös, ISA-standardien edellyttämä lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. Silloin kun tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, vaadittava lausunto koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu normiston mukaisesti. Ellei nimenomaan muuta mainita, ISA-standardeissa olevat viittaukset tilintarkastajan lausuntoon kattavat olennaiset lausuntomuodot.

⁵ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

⁶ ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*, kappale 8

⁷ ISA 210, kappale 6(b)

⁸ Katso kappale A59.

Määritelmät

Tilinpäätös (viittaus: kappale 13(f))

- A14 Yhteisön taloudellisista resursseista tai velvoitteista saatetaan joissakin tilinpäätösnormistoissa käyttää joitakin muita termejä. Niitä voidaan nimittää esimerkiksi yhteisön varoiksi ja veloiksi ja niiden erotusta omaksi pääomaksi.
- A15. Selittävä tai kuvaava informaatio, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan on sisällytettävä tilinpäätökseen, voidaan sisällyttää siihen viittaamalla toiseen asiakirjaan, kuten toimintakertomukseen tai riskiraporttiin. Ilmaus ”viittaamalla toiseen asiakirjaan” tarkoittaa, että tilinpäätöksessä viitataan toiseen asiakirjaan mutta toisessa asiakirjasta ei viitata tilinpäätökseen. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto ei nimenomaisesti kiellä selittävän tai kuvaavan informaation esittämisaikanaan osoittavia viittauksia ja informaatioon on tehty asianmukaiset viittaukset, kyseinen informaatio on osa tilinpäätöstä.

Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 14)

- A16. Tilintarkastajaa koskevat relevantit tilintarkastustoimeksiantoihin sovellettavat eettiset vaatimukset, riippumattomuus mukaan luettuna. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn antamien sääntöjen *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (eettiset säännöt) osat A ja B⁹, jotka koskevat tilintarkastusta, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.
- A17. Eettisten sääntöjen osassa A esitetään ammattietiikan peruseriaatteet, jotka ovat relevantteja tilintarkastajalle tilintarkastuksessa, sekä annetaan käsitteellinen viitekehys näiden periaatteiden soveltamiselle. Eettisten sääntöjen mukaiset peruseriaatteet, joita tilintarkastajan täytyy noudattaa, ovat
- (a) rehellisyys;
 - (b) objektiivisuus;
 - (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
 - (d) salassapitovelvollisuus; ja
 - (e) ammatillinen käyttäytyminen.

Eettisten sääntöjen osassa B havainnollistetaan käsitteellisen viitekehysten soveltamista tietyissä tilanteissa.

- A18. Kun kyseessä on tilintarkastustoimeksianto, on yleisen edun mukaista ja sen vuoksi eettisten sääntöjen edellyttämää, että tilintarkastaja on riippumaton tilintarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä. IESBAn eettisissä säännöissä todetaan, että riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Tilintarkastajan riippumattomuus yhteisöstä turvaa hänen mahdollisuutensa tilintarkastuslausunnon laatimiseen ilman sellaisten tekijöiden vaikutuksia, jotka voisivat

⁹ [Viittaukset koskevat eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

vaarantaa kyseisen lausunnon. Riippumattomuus parantaa tilintarkastajan mahdollisuuksia toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

- A19. Kansainvälisessä laadunvalvontastandardissa (ISQC) ¹⁰ tai vähintään samantasoisissa kansallisissa vaatimuksissa¹¹ käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta järjestää ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä tilintarkastustoimeksiantoja varten. ISQC 1:ssä velvoitetaan tilintarkastusyhteisö luomaan toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien.¹² ISA 220:ssa määritellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet relevanttien eettisten vaatimusten suhteen. Niihin kuuluu, että hän havainnoimalla ja tekemällä tarvittavia tiedusteluja säilyttää tarkkaavaisuutensa sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaa, että toimeksiantotiimin jäsenet eivät ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, päättää asianmukaisista toimenpiteistä, jos hänen tietoonsa tulee seikkoja, jotka viittaavat siihen, etteivät toimeksiantotiimin jäsenet ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, sekä tekee johtopäätökset tilintarkastustoimeksiantoa koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta.¹³ ISA 220:n mukaan toimeksiantotiimi saa luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään täyttäessään yksittäiseen tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavia laadunvalvontamenettelyjä koskevia velvollisuuksiaan, paitsi milloin tilintarkastusyhteisön tai muiden osapuolten antama informaatio antaa viitteitä muusta.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 15)

- A20. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:
- tilintarkastusevidenssi, joka on ristiriidassa muun hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa;
 - tieto, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta;
 - mahdolliseen väärinkäyttöön viittaavat seikat;
 - olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa ISA-standardien edellyttämien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä.
- A21. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko tilintarkastuksen ajan on välttämätöntä, jos tilintarkastajan on tarkoitus esimerkiksi pienentää riskejä siitä, että
- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta;

¹⁰ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

¹¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*, kappale 2

¹² ISQC 1, kappaleet 20–25

¹³ ISA 220, kappaleet 9–12

- yleistetään liikaa tehtäessä johtopäätöksiä tilintarkastushavaintojen perusteella;
 - käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja arvioitaessa niiden tuloksia.
- A22. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen tilintarkastusevidenssin sekä asiakirjojen ja johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen, esimerkiksi tapauksessa, jossa esiintyy väärinkäytöksen riskitekijöitä ja yksittäinen, luonteeltaan väärinkäytökselle altis asiakirja on ainoa tilinpäätökseen sisältyvää olennaista rahamäärää tukeva evidenssi.
- A23. Tilintarkastaja saa pitää asiakirjoja ja muita aineistoja aitoina, ellei hänellä ole syytä uskoa päinvastaista. Tilintarkastajan täytyy kuitenkin ottaa huomioon tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation luotettavuus.¹⁴ Silloin kun on epäilyjä tiedon luotettavuudesta tai viitteitä mahdollisesta väärinkäytöksestä (esimerkiksi jos tilintarkastuksen aikana tunnistetut olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, ettei asiakirja mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan kohtia on ehkä väärennetty), ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja jatkaa asian tutkimista ja selvittää, mitä muutoksia tai lisäyksiä tilintarkastustoimenpiteisiin tarvitaan asian ratkaisemiseksi.¹⁵
- A24. Tilintarkastajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että johdon ja hallintoelinten uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista tilintarkastajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys eikä anna hänelle lupaa tyytyä kohtuullista varmuutta hankkiessaan vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 16)

- A25. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä tilintarkastuksen asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja ISA-standardia ei ole mahdollista tulkita eikä tilintarkastuksen aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä ole mahdollista tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiasioihin ja olosuhteisiin relevanttia tietämystä ja kokemusta. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti päätöksissä, jotka koskevat
- olennaisuutta ja tilintarkastusriskiä.
 - ISA-standardien vaatimusten täyttämiseksi ja tilintarkastusevidenssin koostamiseksi suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

¹⁴ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappaleet 7–9

¹⁵ ISA 240, kappale 14, ISA 500, kappale 11; ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*, kappaleet 10–11 ja 16

- sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja onko ISA-standardien mukaisten tavoitteiden ja näin ollen tilintarkastajan yleisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä.
 - niiden harkintaan perustuvien ratkaisujen arvioimista, jotka johto on tehnyt soveltaessaan yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.
 - johtopäätösten tekemistä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, esimerkiksi arvioitaessa johdon tilinpäätöstä laadittaessa tekemien arvioiden kohtuullisuutta.
- A26. Tilintarkastajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää tilintarkastaja, jonka koulutus, osaaminen ja kokemus ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavaa pätevyyttä.
- A27. Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu tilintarkastajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi tilintarkastuksen suorittamisen aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken, esimerkiksi ISA 220:n¹⁶ edellyttämä konsultointi, voi auttaa tilintarkastajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.
- A28. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako harkintaan perustuva ratkaisu tilintarkastusta koskevien periaatteiden ja laskentaperiaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.
- A29. Ammatillista harkintaa pitää käyttää koko tilintarkastuksen ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisesti. Tätä ajatellen tilintarkastajan täytyy laatia riittävä tilintarkastusdokumentaatio siten, että kokeneen tilintarkastajan, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, on mahdollista saada käsitys merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuksista, joita on tehty tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja koskevia johtopäätöksiä tehtäessä.¹⁷ Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet eivät muutoin tue tai joiden tukena ei ole tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

¹⁶ ISA 220, kappale 18

¹⁷ ISA 230, kappale 8

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski (viittaus: kappaleet 5 ja 17)

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

- A30. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskerptomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on selvittänyt, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa tilintarkastuksessa¹⁸) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenettelyistä. Yhteisön kirjanpitoaineisto on muiden yhteisön sisäisten ja ulkoisten lähteiden ohella tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Tieto, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, saattaa myös olla yhteisön kanssa työ- tai toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan tuottamaa. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa tietoa että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä. Suurin osa tilintarkastajan lausuntoaan laatiessaan tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta.
- A31. Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttaa tilintarkastajan arvio virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan), samoin kuin tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata evidenssin heikkoa laatua.
- A32. Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu hankkimishetkellä vallinneista yksittäisistä olosuhteista.
- A33. Ammatillisen harkinnan perusteella ratkaistaan, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 500 ja muut relevantit ISA-standardit sisältävät tilintarkastuksen aikana sovellettavissa olevia lisävaatimuksia ja -ohjeistusta seikoista, joita tilintarkastaja ottaa huomioon hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

¹⁸ ISA 315 (uudistettu) *Olennessen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 9

Tilintarkastusriski

- A34. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisuuden riskistä ja havaitsemisriskistä. Riskien arviointi perustuu tilintarkastustoimenpiteisiin, jotka suoritetaan kyseiseen tarkoitukseen tarvittavan tiedon hankkimiseksi, sekä koko tilintarkastuksen aikana hankittavaan evidenssiin. Riskien arviointi perustuu ammatilliseen harkintaan, eikä kyseessä ole tarkasti mitattavissa oleva asia.
- A35. ISA-standardeissa tilintarkastusriski ei lueta riskiä siitä, että tilintarkastajan antamassa lausunnossa todettaisiin tilinpäätöksen olevan olennaisesti virheellinen, silloin, kun näin ei ole. Tämä riski on yleensä merkityksetön. Lisäksi tilintarkastusriski on tilintarkastusprosessiin liittyvä tekninen termi, eikä se viittaa tilintarkastajan liiketoimintariskeihin, kuten oikeudenkäynnistä johtuviin tappioihin, kielteiseen julkisuuteen tai muihin tilintarkastuksen yhteydessä esiintyviin tapahtumiin.

Olennaisen virheellisuuden riskit

- A36. Olennaisen virheellisuuden riskejä voi olla kahdella tasolla:
- koko tilinpäätöksen tasolla; ja
 - kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.
- A37. Olennaisen virheellisuuden riskit koko tilinpäätöksen tasolla tarkoittavat sellaisia olennaisen virheellisuuden riskejä, jotka liittyvät laajasti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useampaan kannanottoon.
- A38. Olennaisen virheellisuuden riskit kannanottotasolla arvioidaan päätöksen tekemiseksi niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä evidenssi mahdollistaa sen, että tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä lausunnon hyväksyttävän alhaisella tilintarkastusriskin tasolla. Tilintarkastajat käyttävät erilaisia lähestymistapoja saavuttaakseen olennaisen virheellisuuden riskien arvioimista koskevan tavoitteen. Tilintarkastaja voi esimerkiksi havaitsemisriskin hyväksyttävää tasoa määrittäessään hyödyntää mallia, joka ilmaisee tilintarkastusriskin osatekijöiden yleisen suhteen matemaattisesti. Jotkut tilintarkastajat kokevat tällaisen mallin hyödylliseksi suunnitellessaan tilintarkastustoimenpiteitä.
- A39. Olennaisen virheellisuuden riskit kannanottotasolla koostuvat kahdesta osatekiestä: toimintariskistä ja kontrolliriskistä. Toimintariski ja kontrolliriski ovat yhteisön riskejä, ja niitä esiintyy tilintarkastuksesta riippumatta.
- A40. Toimintariski on muita suurempi joissakin kannanotoissa ja niihin liittyvissä liiketapahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa. Toimintariski voi olla tavanomaista suurempi esimerkiksi silloin, kun kyseessä ovat monimutkaiset laskelmat tai sellaiset tilit, joille kirjatut luvut on johdettu merkittävästä arviointiepävarmuutta sisältävistä kirjanpidollista arvioista. Toimintariskisiin voivat vaikuttaa myös liiketoimintariskejä aiheuttavat ulkoiset olosuhteet. Esimerkiksi tekninen kehitys voi aiheuttaa tietyn tuotteen vanhentumisen ja

siten lisätä vaihto-omaisuuden alttiutta yliarvostukselle. Tiettyyn kannanottoon liittyvään toimintarisikiin voivat vaikuttaa myös yhteisössä ja sen toimintaympäristössä olevat tekijät, jotka liittyvät useihin tai kaikkiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin. Näitä tekijöitä voivat olla esimerkiksi toimintojen jatkamiseksi tarvittavan käyttöpääoman puute tai taantuva toimiala, jolle on ominaista konkurssien suuri määrä.

- A41. Kontrolliriskin suuruus riippuu siitä, kuinka tehokkaasti johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäistä valvontaa vastatakseen tunnistettuihin riskeihin, jotka vaarantavat yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttien tavoitteiden saavuttamisen. Sisäisen valvonnan luontaisten rajoitteiden vuoksi hyvinkin suunniteltu ja toimiva sisäinen valvonta pystyy kuitenkin vain pienentämään tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskejä, ei poistamaan niitä kokonaan. Näihin rajoitteisiin kuuluvat esimerkiksi mahdollisuus inhimillisiin virheisiin tai erehdyksiin tai siihen, että kontrolleja kierretään toimimalla epärehellisesti yhteistyössä tai siten, että johto sivuuttaa kontrolleja epäasianmukaisesti. Näin ollen kontrolliriskiä esiintyy aina jonkin verran. ISA-standardeissa mainitaan ne olosuhteet, joissa tilintarkastajan täytyy tai hän voi testata kontrollien toiminnan tehokkuutta päättäessään suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.¹⁹
- A42. ISA-standardeissa ei yleensä viitata toimintarisikiin ja kontrolliriskiin erikseen vaan sen sijaan ”olennaisen virheellisuuden riskien” kokonaisarviointiin. Tilintarkastaja voi kuitenkin arvioida toimintarisikin ja kontrolliriskin erikseen tai yhdessä riippuen hänen valitsemistaan tilintarkastustekniikoista tai -metodologioista ja käytännön näkökohdista. Olennaisen virheellisuuden riskejä koskeva arvio voidaan ilmaista määrällisenä, esimerkiksi prosentteina, tai muuten kuin määrällisenä. Joka tapauksessa se, että tilintarkastajan on tarpeellista tehdä asianmukaiset riskiarviot, on tärkeämpää kuin ne erilaiset tavat, joilla arviot voidaan tehdä.
- A43. ISA 315 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

Havaitsemisriski

- A44. Tietyllä tilintarkastusriskin tasolla hyväksyttävä havaitsemisriskin taso on käänteinen suhteessa arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla. Esimerkiksi mitä suurempia olennaisen virheellisuuden riskejä tilintarkastaja uskoo esiintyvän, sitä pienemmän havaitsemisriskin hän voi hyväksyä ja sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä hän näin ollen tarvitsee.
- A45. Havaitsemisriski liittyy niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, joiden tilintarkastaja katsoo alentavan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Se riippuu siis tilintarkastustoimenpiteen tehokkuudesta ja siitä, kuinka tilintarkastaja suorittaa toimenpiteen. Esimerkiksi sellaiset seikat kuin

¹⁹ ISA 330 Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, kappaleet 7–17

- riittävä suunnittelu;
- toimeksiantotiimin muodostaminen henkilöstöstä asianmukaisella tavalla;
- ammatillisen skeptisyyden noudattaminen; ja
- suoritettujen tilintarkastustyön valvonta ja läpikäynti

auttavat parantamaan tilintarkastustoimenpiteen ja sen suorittamisen tehokkuutta ja pienentävät mahdollisuutta, että tilintarkastaja saattaisi valita soveltumattoman tilintarkastustoimenpiteen, suorittaa tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastustoimenpiteen väärin tai tulkita tilintarkastuksen tuloksia väärin.

- A46. ISA 300²⁰ ja ISA 330 sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta tilintarkastuksen suunnittelusta ja tilintarkastajan toimenpiteistä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi havaitsemisriskiä voidaan kuitenkin vain pienentää, ei poistaa kokonaan. Näin ollen havaitsemisriskiä esiintyy aina jonkin verran.

Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet

- A47. Tilintarkastajan ei odoteta pienentävän tilintarkastusriskiä nollan suuruiseksi, eikä hän siihen pystyisikään, ja tämän vuoksi hän ei voi hankkia ehdotonta varmuutta siitä, ettei tilinpäätöksessä ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tämä johtuu tilintarkastuksen luontaisten rajoitteista, joiden vuoksi tilintarkastajan johtopäätösten ja lausunnon perustana olevasta tilintarkastusevidenssistä suurin osa on ennemminkin vakuuttavaa kuin ehdottoman varmuuden antavaa. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet voivat johtua

- taloudellisen raportoinnin luonteesta;
- tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta; ja
- siitä, että tilintarkastus on tarpeellista suorittaa kohtuullisessa ajassa ja kohtuullisin kustannuksin.

Taloudellisen raportoinnin luonne

- A48. Tilinpäätöksen laatimiseen kuuluu johdon käyttämä harkinta sovellettaessa yhteisön noudattaman tilinpäätösnormiston vaatimuksia yhteisössä vallitseviin toiseikkoihin ja olosuhteisiin. Lisäksi moniin tilinpäätöksen eriin liittyy subjektiivisia päätöksiä tai arvioita tai jonkin verran epävarmuutta, ja tehtävissä olevia hyväksyttävistä tulkintoja tai harkintaan perustuvia ratkaisuja voi olla useita. Tästä johtuu, että joihinkin tilinpäätöksen eriin liittyy luontaista vaihtelua, jota ei ole mahdollista poistaa suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä. Tämä koskee usein esimerkiksi tiettyjä kirjanpidollisia arvioita. ISA-standardit edellyttävät kuitenkin, että tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota siihen, ovatko kirjanpidolliset arviot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto ja siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot huomioon ottaen, samoin kuin yhteisön tilin-

²⁰ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

päätösmenettelyjen laadullisiin puoliin, mukaan lukien viitteet johdon tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen mahdollisista vinoutumista.²¹

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne

A49. On olemassa käytännöllisiä ja lakiin perustuvia rajoitteita, jotka vaikuttavat tilintarkastajan kykyyn hankkia tilintarkastusevidenssiä. Esimerkiksi:

- On mahdollista, että johto tai muut joko tahallisesti tai tahattomasti eivät anna kaikkea tietoa, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta tai jota tilintarkastaja on pyytänyt. Täten tilintarkastaja ei voi olla varma tiedon täydellisyydestä, vaikka hän olisi suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen varmuuden siitä, että kaikki relevantti tieto on saatu.
- Väärinkäyttöä voi liittyä pitkälle kehittyneitä ja huolellisesti suunniteltuja peittämisjärjestelyjä. Tämän vuoksi tilintarkastusevidenssin kokoomiseen käytettävät tilintarkastustoimenpiteet voivat olla tehottomia sellaisen tahallisen virheellisyyden havaitsemisessa, johon liittyy esimerkiksi epärehellistä yhteistyötä dokumentaation väärentämiseksi, mikä voi saada tilintarkastajan uskomaan tilintarkastusevidenssin olevan paikkansapitävää, kun se ei ole sitä. Tilintarkastajaa ei ole koulutettu asiakirjojen aitouden todentamisen erityisasiantuntijaksi, eikä hänen odoteta olevan sellainen.
- Tilintarkastus ei ole väitettyä rikkomusta koskevaa virallista tutkintaa. Näin ollen tilintarkastajalla ei ole käytettävissään tällaisessa tutkinnassa mahdollisesti tarvittavia erityisiä juridisia voimakeinoja, kuten etsintäoikeutta.

Taloudellisen raportoinnin oikea-aikaisuus sekä hyödyn ja kustannusten välinen tasapaino

A50. Toimenpiteen hankaluus, siihen tarvittava aika tai syntyvät kustannukset eivät itsessään ole tilintarkastajalle pätevä peruste jättää suorittamatta tilintarkastustoimenpide, jolle ei ole vaihtoehtoa, tai tyytyä vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin. Asianmukainen suunnittelu auttaa varaamaan tilintarkastuksen suorittamista varten riittävästi aikaa ja resursseja. Tästä huolimatta tieto yleensä muuttuu ajan kuluessa vähemmän relevantiksi ja näin ollen vähemmän arvokkaaksi, ja tiedon luotettavuuden ja sen hankkimisesta aiheutuvien kustannusten välille on löydettävä tasapaino. Tämä otetaan huomioon joissakin tilinpäätösnormistoissa (katso esimerkiksi IASB:n *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*). Tämän vuoksi tilinpäätöksen käyttäjät odottavat, että tilintarkastaja laatii tilinpäätöstä koskevan lausunnon kohtuullisessa ajassa ja kohtuullisin kustannuksin, ja tiedostavat, ettei ole käytännössä mahdollista käsitellä kaikkea mahdollista olemassa olevaa tietoa eikä selvittää jokaista seikkaa tyhjentävästi olettaen tiedon olevan virheellistä tai vilpillistä, ellei toisin osoiteta.

²¹ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* ja ISA 700 *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 12

A51. Tästä seuraa, että tilintarkastajan on tarpeellista

- suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti;
- suunnata tilintarkastustyötä alueille, joilla väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä odotetaan olevan eniten, ja vastaavasti vähemmän työtä muille alueille; ja
- käyttää testausta ja muita perusjoukkojen tutkimistapoja virheellisyysien löytämiseksi.

A52. Kappaleessa A51 kuvatut lähestymistavat huomioon ottaen ISA-standardit sisältävät tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskevia vaatimuksia, ja ne edellyttävät, että tilintarkastaja muun muassa

- hankkii perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätösten ja kannanottojen suorittamalla riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä;²² ja
- käyttää testausta ja muita perusjoukkojen tutkimismenetelmiä siten, että hän saa kohtuullisen perustan perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.²³

Muita tilintarkastuksen luontaisiin rajoitteisiin vaikuttavia seikkoja

A53. Kun on kyse tietyistä kannanotoista tai kohteista, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaisia virheellisyyksiä ovat erityisen merkittäviä. Tällaisia kannanottoja tai kohteita ovat esimerkiksi

- väärinkäytös, erityisesti jos siinä on osallisena ylempää johtoa tai siihen liittyy epärehellistä yhteistoimintaa; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 240:ssä;
- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien olemassaolo ja täydellisyys; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 550:ssä;²⁴
- säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 250:ssä (uudistettu);²⁵
- tulevaisuuden tapahtumat tai olosuhteet, joiden johdosta yhteisö ei mahdollisesti pysty jatkamaan toimintaansa; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 570:ssä.²⁶

Relevanteissa ISA-standardeissa mainitaan erityisiä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka auttavat lieventämään luontaisten rajoitusten vaikutusta.

²² ISA 315 (uudistettu), kappaleet 5–10

²³ ISA 330, ISA 500, ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet* ja ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

²⁴ ISA 550 *Lähipiiri*

²⁵ ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*

²⁶ ISA 570 *Toiminnan jatkuvuus*

- A54. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää risiä siitä, että joitakin tilinpäätöksessä olevia olennaisia virheellisyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardeja noudattaen. Se, että tilinpäätöksestä myöhemmin löydetään väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennainen virheellisyys, ei siis sinänsä tarkoita, etteikö tilintarkastusta olisi suoritettu ISA-standardien mukaisesti. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet eivät kuitenkaan oikeuta tilintarkastajaa tyytymään vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin. Se, onko tilintarkastaja suorittanut tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti, määräytyy sen perusteella, mitä tilintarkastustoimenpiteitä kyseisissä olosuhteissa on suoritettu, onko niiden tuloksena saatu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, ja onko tilintarkastuskertomus asianmukainen sillä perusteella, että tätä evidenssiä arvioidaan tilintarkastajan yleisiin tavoitteisiin nähden.

Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

ISA-standardien luonne (viittaus: kappale 18)

- A55. ISA-standardit kokonaisuutena tarkasteltuina muodostavat standardit työlle, jota tilintarkastaja tekee yleisten tavoitteidensa saavuttamiseksi. ISA-standardeissa käsitellään tilintarkastajan yleisiä velvollisuuksia sekä muita huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja sovellettaessa näitä velvollisuuksia yksittäisiin aihealueisiin.
- A56. Kunkin yksittäisen ISA-standardin soveltamisala, voimaantuloaika ja soveltamista koskevat mahdolliset erityiset rajoitukset selvitetään kyseisessä standardissa. Ellei kyseisessä standardissa muuta mainita, tilintarkastaja saa soveltaa ISA-standardia ennen siinä mainittua voimaantulopäivää.
- A57. Tilintarkastajalta voidaan edellyttää ISA-standardien lisäksi myös säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista tilintarkastusta suoritettaessa. ISA-standardit eivät syrjäytä tilintarkastusta koskevaa säädöstä tai määräystä. Jos tällainen säädös tai määräys poikkeaa ISA-standardeista, vain säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei ole automaattisesti ISA-standardien mukainen.
- A58. Tilintarkastaja voi suorittaa tilintarkastuksen myös sekä ISA-standardien että tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien mukaisesti. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä noudattaakseen kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen relevantteja standardeja sen lisäksi, että hän noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

- A59. ISA-standardit ovat relevantteja myös julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiannoissa. Tilintarkastustehtävä taikka julkisen sektorin yhteisöjä koskevat säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin (kuten ministeriöiden ohjeisiin, hallituksen politiikan vaatimuksiin tai lainsäädäntöelimen päätöksiin)

perustuvat velvoitteet, jotka saattavat kattaa laajemman alueen kuin ISA-standardien mukainen tilintarkastus, voivat kuitenkin vaikuttaa julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuuksiin. Näitä lisävelvollisuuksia ei käsitellä ISA-standardeissa. Niitä saatetaan käsitellä International Organization of Supreme Audit Institutions -järjestön tai kansallisia standardeja antavien tahojen ohjeissa taikka julkisen sektorin tilintarkastusta hoitavien tahojen antamassa ohjeistuksessa.

ISA-standardien sisältö (viittaus: kappale 19)

- A60. Tavoitteiden ja vaatimusten (vaatimukset ilmaistaan ISA-standardeissa käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä”) lisäksi ISA-standardiin sisältyy soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta. Siihen voi sisältyä myös johdanto, jossa on kyseisen standardin asianmukaisen ymmärtämisen kannalta välttämättömiä taustatietoja, ja lisäksi siihen voi sisältyä määritelmiä. Tämän vuoksi ISA-standardin koko teksti on relevantti standardissa asetettuja tavoitteiden ymmärtämisen ja standardin vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta.
- A61. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää tarvittaessa lisäselvitystä ISA-standardin vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Erityisesti siinä voidaan:
- selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä sen on tarkoitus kattaa;
 - antaa esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia.
- Vaikka tällainen ohjeistus ei sinänsä sisällä vaatimuksia, se on relevantti ISA-standardin vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää taustatietoja ISA-standardissa käsiteltävistä asioista.
- A62. Liitteet ovat osa soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta. Liitteen tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen ISA-standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa ja johdannossa.
- A63. Johdanto voi tarpeen mukaan sisältää selvitystä esimerkiksi
- kyseisen ISA-standardin tarkoituksesta ja soveltamisalasta sekä standardin suhteesta toisiin ISA-standardeihin.
 - ISA-standardin aihealueesta.
 - tilintarkastajan ja muiden osapuolten velvollisuuksista suhteessa ISA-standardin aihealueeseen.
 - asiayhteydestä, johon kyseinen ISA-standardi sijoittuu.
- A64. ISA-standardi voi sisältää otsikolla ”Määritelmät” varustetussa erillisessä osiossa kuvauksen merkityksestä, joka tietyille termeille on annettu ISA-standardeja varten. Nämä on tarkoitettu ISA-standardien yhdenmukaisen soveltamisen ja tulkitsemisen avuksi, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdol-

lisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksessä, määräyksessä tai muutoin. Termien merkitys on kaikissa ISA-standardeissa sama, ellei toisin ilmoiteta. International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) antamiin kansainvälisiin standardeihin liittyvä termistö, joka sisältyy IFACin julkaisemaan teokseen *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services* [jota tämä suomenkielinen julkaisu vastaa], sisältää kattavan luettelon ISA-standardeissa määritellyistä termeistä. Se sisältää myös kuvauksia muista ISA-standardeissa esiintyvistä termeistä yhtenäisten tulkintojen ja käännösten edistämiseksi.

- A65. Silloin kun se on asianmukaista, ISA-standardin soveltamista koskevaan ja muuhun selittävään ohjeistukseen sisällytetään erityisesti pienten yhteisöjen ja julkisen sektorin tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja. Nämä huomioon otettavat lisäseikat auttavat kyseisen ISA-standardin soveltamisessa tällaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin. Ne eivät kuitenkaan rajoita tai vähennä tilintarkastajan velvollisuutta soveltaa ja noudattaa ISA-standardien vaatimuksia.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A66. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa huomioon otettavia lisäseikkoja määritettäessä ”pienellä yhteisöllä” tarkoitetaan yhteisöä, jolla on tyypillisesti sellaisia laadullisia ominaispiirteitä kuin

- (a) omistuksen ja johdon keskittyminen muutamille henkilöille (usein yhdelle henkilölle – joko luonnolliselle henkilölle tai toiselle yritykselle, joka omistaa kyseisen yhteisön, edellyttäen että omistajalla on kyseiset relevantit laadulliset ominaispiirteet); ja
- (b) yksi tai useampia seuraavista:
 - (i) liiketapahtumat ovat suoraviivaisia tai yksinkertaisia;
 - (ii) kirjanpito on selkeää;
 - (iii) liiketoiminta-alueita on vähän ja yrityksellä on harvoja tuotteita;
 - (iv) sisäisiä kontroleja on vähän;
 - (v) johdon tasoja on vähän, ja näillä tasoilla vastataan laajasta joukosta kontroleja; tai
 - (vi) henkilöstöä on vähän, ja useilla henkilöillä on paljon erilaisia tehtäviä.

Näitä laadullisia ominaispiirteitä voi olla muitakin, ne eivät koske ainoastaan pieniä yhteisöjä, eikä pienillä yhteisöillä välttämättä ole kaikkia näitä ominaispiirteitä.

- A67. ISA-standardeihin sisältyvät erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavat seikat on koottu ensisijaisesti listaamattomia yhteisöjä ajatellen. Joistakin huomioon otettavista seikoista voi kuitenkin olla apua pienten listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa.

A68. Pienen yhteisön omistajasta, joka osallistuu yhteisön päivittäiseen toimintaan, käytetään ISA-standardeissa nimitystä ”omistajajohtaja”.

Yksittäisissä ISA-standardeissa mainitut tavoitteet (viittaus: kappale 21)

A69. Jokaiseen ISA-standardiin sisältyy yksi tai useampi tavoite, joka toimii yhdyssi-teenä vaatimusten ja tilintarkastajan yleisten tavoitteiden välillä. Yksittäisiin ISA-standardeihin sisältyvien tavoitteiden tarkoituksena on kiinnittää tilintarkastajan huomiota kyseisen standardin toivottuun tulemaan, samalla kun ne ovat riittävän yksityiskohtaisia auttaakseen tilintarkastajaa

- ymmärtämään, mitä on tarpeellista saavuttaa ja tarvittaessa mitkä ovat asianmukaiset keinot; ja
- päättämään, onko niiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä kyseisen tilintarkastuksen nimenomaisissa olosuhteissa.

A70. Tavoitteet on tarkoitettu ymmärrettäviksi tämän standardin kappaleessa 11 mainittujen tilintarkastajan yleisten tavoitteiden yhteydessä. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet koskevat tilintarkastajan kykyä saavuttaa yksittäinen tavoite samalla tavoin kuin ne koskevat tilintarkastajan kykyä saavuttaa yleiset tavoitteensa.

A71. Tavoitteita hyödyntäessään tilintarkastajan täytyy ottaa huomioon ISA-standardien keskinäiset suhteet. Tämä johtuu siitä, että kuten kappaleessa A53 todetaan, ISA-standardeissa käsitellään joskus yleisiä velvollisuuksia ja joskus näiden velvollisuuksien soveltamista yksittäisiin aihealueisiin. Esimerkiksi tämä standardi edellyttää, että tilintarkastaja noudattaa ammatillista skeptisyyttä; se on tarpeellista kaikilla tilintarkastuksen suunnitteluun ja suorittamiseen liittyvillä osa-alueilla, mutta sitä ei toisteta vaatimuksena jokaisessa ISA-standardissa. Kun mennään yksityiskohtaisemmalle tasolle, ISA 315 (uudistettu) ja ISA 330 sisältävät muun muassa tavoitteita ja vaatimuksia, jotka koskevat tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa ja arvioida olennaisen virheellisuuden riskejä sekä suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, ja nämä tavoitteet ja vaatimukset ovat voimassa koko tilintarkastuksen ajan. Tilintarkastuksen erityisiä osa-alueita koskevassa ISA-standardissa (esimerkiksi ISA 540) voidaan käsitellä laajemmin sitä, kuinka esimerkiksi ISA 315:n (uudistettu) ja ISA 330:n tavoitteita ja vaatimuksia sovelletaan suhteessa kyseisen standardin aihealueeseen, mutta niitä ei toisteta. Näin ollen tilintarkastaja ottaa ISA 540:ssä asetetun tavoitteen saavuttamiseksi huomioon myös toisten relevanttien ISA-standardien tavoitteet ja vaatimukset.

Tavoitteiden käyttäminen apuna ratkaistaessa, tarvitaanko lisää tilintarkastustoimenpiteitä (viittaus: kappale 21(a))

A72. ISA-standardien vaatimukset on tarkoitettu mahdollistamaan sen, että tilintarkastaja saavuttaa ISA-standardeissa yksilöidyt tavoitteet ja siten tilintarkastajan yleiset tavoitteet. Sen, että tilintarkastaja noudattaa asianmukaisesti ISA-standardien vaatimuksia, odotetaan siis antavan riittävän perustan sille, että tilintarkastaja saavuttaa tavoitteet. Koska tilintarkastustoimeksiantojen olosuhteet kuitenkin

vaihtelevat suuresti eikä kaikkia tällaisia olosuhteita ole mahdollista ennakoida ISA-standardeissa, tilintarkastajan vastuulla on päättää sellaisista tilintarkastustoimenpiteistä, jotka tarvitaan ISA-standardien vaatimusten täyttämiseksi ja tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon olosuhteissa voi olla tiettyjä seikkoja, jotka edellyttävät, että tilintarkastaja suorittaa ISA-standardien vaatimien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muitakin toimenpiteitä saavuttaakseen ISA-standardeissa yksilöidyt tavoitteet.

Tavoitteiden käyttäminen apuna arvioitaessa, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 21(b))

A73. Tilintarkastajan täytyy käyttää tavoitteita apuna arvioidessaan, onko hänen yleiset tavoitteensa huomioon ottaen hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja tämän seurauksena tekee sen johtopäätöksen, ettei tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ole tarpeellista määrää, hän voi noudattaa kappaleen 21(b) mukaisen vaatimuksen täyttämiseksi yhtä tai useampaa seuraavista lähestymistavoista:

- hän voi arvioida, onko muiden ISA-standardien noudattamisen tuloksena saatu lisää relevanttia tilintarkastusevidenssiä tai tullaanko sitä saamaan;
- hän voi lisätä suoritettavaa työtä yhtä tai useampaa vaatimusta sovellettaessa; tai
- hän voi suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.

Silloin kun minkään edellä mainituista ei odoteta olevan kyseisissä olosuhteissa käytännössä tai ylipäätään mahdollista, tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja ISA-standardien mukaan hänen täytyy määrittää tämän vaikutus tilintarkastuskertomukseen tai tilintarkastajan kykyyn saattaa toimeksianto päätökseen.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

Relevantit vaatimukset (viittaus: kappale 22)

A74. Joissakin tapauksissa jokin ISA-standardi (ja näin ollen mikään sen sisältämistä vaatimuksista) ei ehkä ole kyseisissä olosuhteissa relevantti. Esimerkiksi jos yhteisöllä ei ole sisäistä tarkastusta, mikään ISA 610:n (uudistettu 2013)²⁷ kohta ei ole relevantti.

A75. Relevanttiin ISA-standardiin voi sisältyä ehdollisia vaatimuksia. Tällainen vaatimus on relevantti silloin, kun vaatimuksessa ajatellut olosuhteet soveltuvat ja ehto täyttyy. Yleensä vaatimuksen ehdollisuus ilmaistaan joko suoraan tai epäsuorasti, kuten

²⁷ ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen, kappale 2*

- vaatimus tilintarkastajan lausunnon mukauttamisesta, jos esiintyy tarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus²⁸, on suoraan ehdollinen vaatimus.
- esimerkkejä epäsuorasti ehdollisista vaatimuksista ovat vaatimus siitä, että tilintarkastuksen aikana tunnistetuista sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista kommunikoidaan hallintoelimille²⁹, mikä riippuu siitä, onko tunnistettu tällaisia merkittäviä puutteellisuuksia, ja vaatimus siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä segmentti-informaation esittämistavasta ja esitettävistä tiedoista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti,³⁰ mikä riippuu siitä, vaatiiko kyseinen normisto tällaisten tietojen esittämistä tai salliiko se sen.

Joissakin tapauksissa vaatimus voidaan ilmaista niin, että se riippuu sovellettavasta säädöksestä tai määräyksestä. Tilintarkastajan voidaan esimerkiksi edellyttää luopuvan toimeksiannosta, *jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista*, tai hänen voidaan edellyttää tekevän jotain, *ellei säädös tai määräys sitä estä*. Säädökseen tai määräykseen perustuva salliminen tai kielto voi maasta tai oikeudenkäyttöalueesta riippuen olla suora tai epäsuora.

Vaatimuksesta poikkeaminen (viittaus: kappale 23)

A76. ISA 230 sisältää dokumentointivaatimuksia sellaisia poikkeuksellisia tilanteita varten, joissa tilintarkastaja poikkeaa jostakin relevantista vaatimuksesta.³¹ ISA-standardit eivät edellytä sellaisen vaatimuksen noudattamista, joka ei ole kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa relevantti.

Tavoitteen saavuttamatta jääminen (viittaus: kappale 24)

A77. Se, onko tavoite saavutettu, perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan. Tässä harkinnassa otetaan huomioon ISA-standardien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä tilintarkastajan arvio siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja onko kyseisen tilintarkastuksen erityisissä olosuhteissa tarpeellista tehdä enemmän työtä ISA-standardeissa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Olosuhteita, joista voi johtua, että tavoite jää saavuttamatta, ovat näin ollen esimerkiksi olosuhteet, jotka

- estävät tilintarkastajaa noudattamasta jonkin ISA-standardin relevantteja vaatimuksia.
- aiheuttavat sen, ettei tilintarkastajan ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä tai hankkia lisää tilin-

²⁸ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 13

²⁹ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*, kappale 9

³⁰ ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*, kappale 13

³¹ ISA 230, kappale 12

tarkastusevidenssiä siten kuin hän on todennut tarpeelliseksi käyttäessään apunaan tavoitteita kappaleen 21 mukaisesti, esimerkiksi koska saatavissa oleva tilintarkastusevidenssi on rajoitettua.

- A78. Tilintarkastusdokumentaatio, joka täyttää ISA 230:n vaatimukset ja muiden relevanttien ISA-standardien erityiset dokumentointivaatimukset, antaa evidenssiä perusteesta, jolla tilintarkastaja tekee johtopäätöksen yleisten tavoitteidensa saavuttamisesta. Vaikka tilintarkastajan ei ole tarpeellista dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan), että yksittäiset tavoitteet on saavutettu, se että tilintarkastaja dokumentoi tavoitteen jääneen saavuttamatta, auttaa häntä arvioimaan, onko tällainen saavuttamatta jääminen estänyt häntä saavuttamasta yleiset tavoitteensa.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 210
TILINTARKASTUSTOIMEKSIANTOJEN EHDOSTA
SOPIMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4–5
Vaatimukset	
Tilintarkastuksen edellytykset	6–8
Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen	9–12
Jatkuvat tilintarkastukset	13
Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen	14–17
Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä	18–21
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Tilintarkastuksen edellytykset	A2–A21
Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen	A22–A29
Jatkuvat tilintarkastukset	A30
Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen	A31–A35
Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä	A36–A39
Liite 1: Esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä	
Liite 2: Päätäminen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen hyväksyttävyydestä	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat sopimista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa. Tähän kuuluu varmistuminen siitä, että tietyt tilintarkastuksen edellytykset, jotka ovat johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten vastuulla, toteutuvat. ISA 220:ssa¹ käsitellään toimeksiannon hyväksymiseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat tilintarkastajan päätettävissä. (Viittaus: kappale A1)

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hyväksyä tilintarkastustoimeksianto tai jatkaa sitä vain silloin, kun toimeksiannon suorittamisen perustasta on sovittu
 - (a) selvittämällä, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset; ja
 - (b) hankkimalla vahvistus sille, että tilintarkastaja ja johto sekä soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ymmärtävät tilintarkastustoimeksiannon ehdot samalla tavalla.

Määritelmät

4. Seuraavaa termiä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
Tilintarkastuksen edellytykset – Johto soveltaa tilinpäätöstä laatiessaan hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa, ja johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät lähtökohdan² tilintarkastuksen suorittamiselle.
5. Tässä standardissa ”johto” tarkoittaa jäljempänä ”johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet”.

Vaatimukset

Tilintarkastuksen edellytykset

6. Selvittääkseen, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset, tilintarkastajan on
 - (a) ratkaistava, onko tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä; ja (viittaus: kappaleet A2–A10)

¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*

² ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13

- (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää (viittaus: kappale A11–A14, A21)
 - (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätös-normiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; (viittaus: kappale A15)
 - (ii) vastaavansa sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheel-lisyyttä; ja (viittaus: kappaleet A16-A19)
 - (iii) olevansa velvollinen antamaan tilintarkastajalle
 - a. pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seik-koihin;
 - b. muun tiedon, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta til-intarkastusta varten; ja
 - c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintar-kastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidens-siä.

Tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista

7. Jos johto tai hallintoelimet asettavat ehdotetun tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa tilintarkastajan työn laajuutta koskevan rajoituksen siten, että tilintarkastaja katsoo rajoituksen johtavan tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta jättämiseen, tilintarkastaja ei saa hyväksyä tällaista rajoitettua toimeksiantoa tilintarkastustoimeksiantona, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä.

Muut tilintarkastustoimeksiannon hyväksymiseen vaikuttavat tekijät

8. Jos tilintarkastuksen edellytykset eivät toteudu, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa. Ellei säädös tai määräys sitä edellytä, tilintarkastaja ei saa hyväksyä ehdotettua tilintarkastustoimeksiantoa
 - (a) jos hän on todennut, ettei tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätös-normisto ole hyväksyttävä, kappaleessa 19 tarkoitettu poikkeuksin; tai
 - (b) jos kappaleessa 6(b) tarkoitettua vahvistusta ei ole saatu.

Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen

9. Tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho. (Viittaus: kappale A22)

10. Jollei kappaleesta 11 muuta johdu, tilintarkastustoimeksiannon sovitut ehdot on kirjattava tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niihin on sisällytettävä (viittaus: kappaleet A23–A27)
 - (a) tilintarkastuksen tavoite ja laajuus;
 - (b) tilintarkastajan velvollisuudet;
 - (c) johdon velvollisuudet;
 - (d) tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen; ja
 - (e) maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä; ja (viittaus: kappale A24)
 - (f) toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.
11. Jos kappaleessa 10 tarkoitetuista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse sisällyttää niitä kirjalliseen sopimukseen muutoin kuin mainitsemalla, että tällaista säädöstä tai määräystä sovelletaan ja että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä kappaleessa 6(b) tarkoitettujen velvollisuuksensa. (Viittaus: kappaleet A23, A28–29)
12. Jos säädöksessä tai määräyksessä määrätty johdon velvollisuudet ovat samanlaiset kuin kappaleessa 6(b) kuvatut velvollisuudet, tilintarkastaja voi todeta, että hänen harkintansa mukaan säädös tai määräys sisältää velvollisuudet, jotka tosiasiallisesti vastaavat kyseisessä kappaleessa tarkoitettuja velvollisuuksia. Tilintarkastaja voi käyttää vastaavista velvollisuuksista säädöksen tai määräyksen mukaisia sanamuotoja kuvatessaan niitä kirjallisessa sopimuksessa. Kun on kyse velvollisuuksista, joista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä vastaavin vaikutuksin, kirjallisessa sopimuksessa on käytettävä kappaleen 6(b) mukaista kuvausta. (Viittaus: kappale A28)

Jatkuvat tilintarkastukset

13. Jatkuvissa tilintarkastuksissa tilintarkastajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet tilintarkastustoimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko yhteisöä tarpeellista muistuttaa tilintarkastustoimeksiannon voimassaolevista ehdoista. (Viittaus: kappale A30)

Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

14. Tilintarkastaja ei saa suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole asianmukaista perustetta. (Viittaus: kappaleet A31–A33)
15. Jos tilintarkastajaa pyydetään ennen tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan tilintarkastustoimeksianto alemman varmuustason antavaksi toimeksiannoksi, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste. (Viittaus: kappaleet A34–A35)

16. Jos tilintarkastustoimeksiannon ehtoja muutetaan, tilintarkastajan ja johdon on sovittava toimeksiannon uusista ehdoista ja dokumentoitava ne toimeksiantikirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.
17. Jos tilintarkastaja ei voi suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamiseen eikä johto salli hänen jatkaa alkuperäistä tilintarkastustoimeksiantoa, tilintarkastajan on
 - (a) luovuttava toimeksiannosta silloin, kun se on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; ja
 - (b) ratkaistava, onko hänellä sopimukseen perustuvaa tai muuta velvollisuutta raportoida kyseisistä olosuhteista muille osapuolille, kuten hallintoelimille, omistajille tai sääntelytaidoille.

Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyessä

Säädös tai määräys täydentämässä tilinpäätösstandardeja

18. Jos säädös tai määräys täydentää toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamia tilinpäätösstandardeja, tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilinpäätösnormiston ja lisävaatimusten välillä ristiriitaisuuksia. Jos tällaisia ristiriitaisuuksia esiintyy, tilintarkastajan on keskusteltava lisävaatimusten luonteesta johdon kanssa ja sovittava
 - (a) pystytäänkö lisävaatimukset täyttämään esittämällä tilinpäätöksessä lisätietoja; tai
 - (b) voidaanko tilinpäätökseen sisältyvää kuvausta sovellettavasta tilinpäätösnormistosta muuttaa vastaavasti.

Jos kumpikaan edellä mainituista toimenpiteistä ei ole mahdollinen, tilintarkastajan on ratkaistava, onko hänen tarpeellista mukauttaa lausuntonsa ISA 705:n mukaisesti.³ (Viittaus: kappale A36)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto – muita hyväksymiseen vaikuttavia seikkoja

19. Jos tilintarkastaja on todennut, että säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto ei olisi hyväksyttävä, ellei siitä olisi määrätty säädöksessä tai määräyksessä, hän saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiannon vain seuraavien ehtojen täytyessä: (viittaus: kappale A37)
 - (a) johto suostuu lisäämään tilinpäätökseen tiedot, jotka tarvitaan tilinpäätöksen harhaanjohtavuuden välttämiseksi; ja
 - (b) tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa todetaan, että

³ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

- (i) tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy ISA 706:n (uudistettu) mukainen tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään käyttäjien huomiota kyseisiin lisätietoihin;⁴ ja
 - (ii) ellei tilintarkastaja ole säädöksen tai määräyksen perusteella velvollinen antamaan tilinpäätöksestä lausuntoa käyttäen ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein” sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tällaisia ilmauksia ei sisällytetä tilinpäätöksestä annettavaan tilintarkastajan lausuntoon.
20. Jos kappaleessa 19 tarkoitetut ehdot eivät täyty ja tilintarkastajan täytyy säädöksen tai määräyksen perusteella vastaanottaa tilintarkastustoimeksianto, hänen on
- (a) arvioitava tilinpäätöksen harhaanjohtavan luonteen vaikutus tilintarkastuskertomukseen; ja
 - (b) sisällytettävä tilintarkastustoimeksiannon ehtoihin asianmukainen maininta tästä seikasta.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilintarkastuskertomus

21. Joissakin tapauksissa tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodoista määrätään asianomaisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi ISA-standardien vaatimuksista. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan on arvioitava
- (a) voisivatko käyttäjät ymmärtää tilintarkastuksesta saadun varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin
 - (b) voidaanko tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.⁵

Jos tilintarkastaja toteaa, ettei tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei ole ISA-standardien mukainen. Näin ollen tilintarkastaja ei saa sisällyttää tilintarkastuskertomukseen mitään mainintaa siitä, että tilintarkastus olisi suoritettu ISA-standardien mukaisesti.⁶ (Viittaus: kappaleet A38–A39)

⁴ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

⁵ ISA 706 (uudistettu)

⁶ Katso myös ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 43.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

- A1. Varmennustoimeksiannot, joihin tilintarkastustoimeksiannot kuuluvat, voidaan hyväksyä vain silloin, kun tilintarkastaja katsoo relevanttien eettisten vaatimusten, kuten riippumattomuuden ja ammatillisen pätevyyden, täyttyvän ja kun toimeksiannolla on tietyt ominaispiirteet.⁷ ISA 220:ssa käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat eettisiä vaatimuksia tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen yhteydessä ja siltä osin kuin ne ovat tilintarkastajan päätettävissä.⁸ Tässä standardissa käsitellään niitä seikkoja (tai edellytyksiä), jotka ovat yhteisön määräysvallassa ja joista tilintarkastajan ja yhteisön johdon on tarpeellista sopia.

Tilintarkastuksen edellytykset

Tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 6(a))

- A2. Varmennustoimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että varmennustoimeksiannon määritelmässä tarkoitetut kriteerit ovat soveltuvia ja aiottujen käyttäjien saatavilla.⁹ Kriteereillä tarkoitetaan kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettäviä vertailuperusteita, ja niihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa myös esitettävää ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet. Soveltuvat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen johdonmukaisen arvioimisen tai mittaamisen ammatillista harkintaa käyttäen. Sovellettava tilinpäätösnormisto toimii ISA-standardieissa kriteereinä, joita tilintarkastaja käyttää tilintarkastuksessa, mihin soveltuviin tapauksiin kuuluu, että tilinpäätös on oikein esitetty.
- A3. Ilman hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa johdolla ei ole asianmukaista perustaa tilinpäätöksen laatimiselle eikä tilintarkastajalla ole soveltuvia kriteerejä sen tilintarkastamiselle. Monissa tapauksissa tilintarkastaja voi olettaa sovellettavan tilinpäätösnormiston olevan hyväksyttävä kappaleissa A8–A9 kuvatulla tavalla.

Päätäminen tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä

- A4. Relevantteja tekijöitä tilintarkastajan päätäessä tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä ovat esimerkiksi seuraavat:
- yhteisön luonne (esimerkiksi onko kyseessä liiketoimintaa harjoittava yritys, julkisen sektorin yhteisö vai voittoa tavoittelematon organisaatio);
 - tilinpäätöksen tarkoitus (esimerkiksi laaditaanko se laajan käyttäjäjoukon yhteisten taloudellisen informaation tarpeiden vai tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden täyttämiseksi);

⁷ Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 17

⁸ ISA 220, kappaleet 9–11

⁹ Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 17(b)(ii)

- tilinpäätöksen luonne (esimerkiksi onko kyseessä tilinpäätöskokonaisuus vai yksittäinen tilinpäätöslaskelma); ja
 - määrätäänkö sovellettavasta tilinpäätösnormistossa säädöksessä tai määräyksessä.
- A5. Useat tilinpäätöksen käyttäjät eivät ole sellaisessa asemassa, että he voisivat vaatia omiin erityisiin tietotarpeisiinsa räätälöidyn tilinpäätöksen laatimista. Vaikkei kaikkia yksittäisten käyttäjien tietotarpeita ole mahdollista täyttää, on olemassa laajalle käyttäjäjoukolle yhteisiä taloudellisen informaation tarpeita. Laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet täyttämään tarkoitettun tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä käytetään nimitystä yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös.
- A6. Joissakin tapauksissa tilinpäätös laaditaan sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet. Tällaisesta tilinpäätöksestä käytetään nimitystä erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös. Aiottujen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet määräävät näissä olosuhteissa sovellettavan tilinpäätösnormiston. Tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden täyttämiseen tarkoitettujen tilinpäätösnormistojen hyväksyttävyyttä käsitellään ISA 800:ssa.¹⁰
- A7. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa olevat puutteet, jotka viittaavat siihen, ettei tilinpäätösnormisto ole hyväksyttävä, saattavat tulla esille tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen jälkeen. Silloin kun kyseisen normiston käyttämisestä on määrätty säädöksessä tai määräyksessä, sovelletaan kappaleiden 19–20 vaatimuksia. Silloin kun kyseisen normiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto voi päättää ottaa käyttöön jonkin toisen normiston, joka on hyväksyttävä. Kun johto tekee näin, tilintarkastustoimeksiannolle sovitaan kappaleen 16 edellyttämällä tavalla uudet, normiston muuttumista kuvastavat ehdot, sillä aiemmin sovitut ehdot eivät enää pidä paikkaansa.

Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevat normistot

- A8. Tällä hetkellä ei ole olemassa kaikkialla maailmassa yleisesti tunnustettua objektiivista ja sitovaa perustetta yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen hyväksyttävyyden arvioimiselle. Kun tällaista perustetta ei ole, sellaisten tilinpäätösstandardien, joita antavat organisaatiot ovat toimivaltaisia tai tunnustettuja tietyn tyyppisten yhteisöjen käyttämien standardien laatijoina, oletetaan olevan hyväksyttäviä tällaisten yhteisöjen laadimissa yleiseen käyttöön tarkoitetuissa tilinpäätöksissä edellyttäen, että kyseiset organisaatiot noudattavat vaikiintunutta ja läpinäkyvää toimintaprosessia, johon kuuluu keskustelua useiden eri etutahojen kanssa ja näiden näkemysten huomioon ottamista. Esimerkkejä tällaisista tilinpäätösnormistoista ovat

¹⁰ ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*, kappale 8

- International Accounting Standards Boardin laatimat kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit);
- International Public Sector Accounting Standards Boardin laatimat julkis-sektorin kansainväliset tilinpäätösstandardit (IPSAS-standardit); ja
- tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen toimivaltaisen tai tunnustetun standardin antavan organisaation laatimat standardit edellyttäen, että kyseinen organisaatio noudattaa vakiintunutta ja läpinäkyvää toimintaprosessia, johon kuuluu keskustelua useiden eri etutahojen kanssa ja näiden näkemysten huomioon ottamista.

Usein yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöksen laatimista koskevassa säädöksessä tai määräyksessä todetaan näiden tilinpäätösstandardien olevan sovellettava tilinpäätösnormisto.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätyt tilinpäätösnormistot

- A9. Kappaleen 6(a) mukaisesti tilintarkastajan täytyy ratkaista, onko tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä. Tietyn tyyppisten yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavasta tilinpäätösnormistosta voidaan joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Ellei päinvastaisesta ole viitteitä, tällaisen tilinpäätösnormiston oletetaan olevan hyväksyttävä tällaisten yhteisöjen laatimissa yleiseen käyttöön tarkoitetuissa tilinpäätöksissä. Jos normiston ei katsota olevan hyväksyttävä, sovelletaan kappaleita 19–20.

Maat tai oikeudenkäyttöalueet, joissa tai joilla ei ole standardeja antavia organisaatioita eikä säädettyjä tilinpäätösnormistoja

- A10. Silloin kun yhteisö on rekisteröity tai toimii sellaisessa maassa tai sellaisella oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla ei ole toimivaltaista tai tunnustettua standardeja antavaa organisaatiota tai jossa tilinpäätösnormiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto yksilöi tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston. Liitteessä 2 on ohjeistusta siitä, miten tilinpäätösnormistojen hyväksyttävyydestä päätetään tällaisissa olosuhteissa.

Sopiminen johdon velvollisuuksista (viittaus: kappale 6(b))

- A11. ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto on ilmoittanut hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on kappaleessa 6(b) tarkoitettut velvollisuudet.¹¹ Tällaiset velvollisuudet voidaan joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla yksilöidä säädöksessä tai määräyksessä. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla tällaisia velvollisuuksia voi olla määriteltä säädöksessä tai määräyksessä vähän tai ei lainkaan. ISA-standardit eivät tällaisissa asioissa syrjäytä säädöstä tai määräystä. Riippumattoman tilintarkastuksen käsite edellyttää kuitenkin, ettei tilintarkastajan rooliin kuulu vastuun otta-

¹¹ ISA 200, kappale A2

mista tilinpäätöksen laatimisesta eikä siihen liittyvästä yhteisön sisäisestä valvonnasta ja että tilintarkastaja voi kohtuudella odottaa saavansa tilintarkastusta varten tarvitsemansa tiedot (mukaan lukien pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavat tiedot) siltä osin kuin johto pystyy ne tuottamaan tai hankkimaan. Näin ollen kyseinen lähtökohta on riippumattoman tilintarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuinen. Väärinkäsityksen välttämiseksi johdon kanssa sovitaan osana kappaleissa 9–12 tarkoitettua tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopimista ja niiden dokumentoimista siitä, että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on tällaiset velvollisuudet.

- A12. Taloudellista raportointia koskevien velvollisuuksien jakautuminen johdon ja hallintoelinten kesken vaihtelee yhteisön resurssien ja rakenteen sekä mahdollisen relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan sekä johdolla ja hallintoelimillä yhteisössä olevien roolien mukaan. Useimmiten johto vastaa toimeenpanosta ja hallintoelimet puolestaan valvovat johtoa. Joissakin tapauksissa hallintoelimillä on vastuu tai ne ottavat vastuun tilinpäätöksen hyväksymisestä tai yhteisön taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan seurannasta. Suurissa tai listatuissa yhteisöissä hallintoelimen alaryhmällä, kuten tarkastusvaliokunnalla, voi olla tiettyjä valvontavelvollisuuksia.
- A13. ISA 580:n mukaan tilintarkastajan täytyy pyytää johtoa antamaan kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tämä on täyttänyt tietyt velvollisuutensa.¹² Sen vuoksi voi olla asianmukaista saattaa johdon tietoon, että siltä odotetaan tällaisia kirjallisia vahvistusilmoituksia samoin kuin muiden ISA-standardien edellyttämiä kirjallisia vahvistusilmoituksia sekä tarvittaessa tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kannalta relevanttia muuta tilintarkastusevidenssiä tukevia kirjallisia vahvistusilmoituksia.
- A14. Silloin kun johto ei ilmoita hyväksyvänsä velvollisuuksiaan tai ei suostu antamaan kirjallisia vahvistusilmoituksia, tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.¹³ Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan ei olisi asianmukaista hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi milloin säädös tai määräys sitä edellyttää. Niissä tapauksissa, joissa tilintarkastajan täytyy hyväksyä tilintarkastustoimeksianto, hänen voi olla tarpeellista selittää johdolle näiden seikkojen tärkeyttä ja niiden vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen.

Tilinpäätöksen laatiminen (viittaus: kappale 6(b)(i))

- A15. Useimpiin tilinpäätösnormistoihin sisältyy tilinpäätöksen esittämistapaa koskevia vaatimuksia, ja kun kyseessä on tällainen normisto, tilinpäätöksen laatiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sisältää myös esittämistavan. Kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva tilinpäätösnormisto, oikean ja riittävän kuvan antamista koskeva raportointitavoite on niin tärkeä, että johdon kanssa sovittavaan lähtökohtaan sisällytetään erityinen viittaus velvolli-

¹² ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*, kappaleet 10–11

¹³ ISA 580, kappale A26

suuteen varmistua siitä, että tilinpäätös ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai että se on oikein esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Sisäinen valvonta (viittaus: kappale 6(b)(ii))

- A16. Johto pitää yllä sellaista sisäistä valvontaa, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johdettavaa olennaista virheellisyttä. Sisäinen valvonta, oli se miten tehokasta tahansa, voi luontaisten rajoitteidensa vuoksi tuottaa yhteisölle vain kohtuullisen varmuuden yhteisön taloudellisen raportoinnin tavoitteiden saavuttamisesta.¹⁴
- A17. ISA-standardien mukaisesti suoritettava riippumaton tilintarkastus ei korvaa sitä, että johto ylläpitää tilinpäätöksen laatimisen kannalta tarpeellista sisäistä valvontaa. Näin ollen tilintarkastajan täytyy hankkia johdolta vahvistus siitä, että tämä hyväksyy ja ymmärtää vastuunsa sisäisestä valvonnasta. Kappaleen 6(b)(ii) mukaisesti vaadittava vahvistus ei kuitenkaan tarkoita, että tilintarkastaja toteaisi johdon ylläpitämän sisäisen valvonnan täyttäneen tarkoituksensa tai ettei siinä olisi puutteellisuuksia.
- A18. Johdon tehtävänä on määrittää, mitä sisäistä valvontaa tarvitaan, jotta tilinpäätös on mahdollista laatia. Termi ”sisäinen valvonta” käsittää useita erilaisia toimintoja eri osa-alueilla, joista voidaan käyttää nimityksiä valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi, taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä siihen liittyvät taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit liiketoimintaprosessit mukaan luettuina sekä kommunikaatio, kontrollitoiminnot ja kontrollien seuranta. Tämä jako ei kuitenkaan välttämättä kuvasta sitä, kuinka yksittäinen yhteisö voi suunnitella ja ottaa käyttöön sisäisen valvontansa ja pitää sitä yllä tai luokitella jonkin tietyn osa-alueen.¹⁵ Yhteisön sisäinen valvonta (erityisesti sen kirjanpito- ja -aineistot tai kirjanpitojärjestelmät) kuvastaa johdon tarpeita, liiketoiminnan monimutkaisuutta, yhteisöä koskevien riskien luonnetta sekä relevantteja säädöksiä tai määräyksiä.
- A19. Johdon vastuu kirjanpito- ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmien asianmukaisuudesta voidaan joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Joissakin tapauksissa voi olla yleisenä käytäntönä erottaa yhtäältä kirjanpito- ja -aineisto tai kirjanpitojärjestelmät ja toisaalta sisäinen valvonta tai kontrollit. Koska kirjanpito- ja -aineisto tai kirjanpitojärjestelmät ovat, kuten kappaleessa A18 todetaan, kiinteä osa sisäistä valvontaa, niitä ei mainita erikseen johdon velvollisuutta koskevassa kuvauksessa kappaleessa 6(b)(ii). Tilintarkastajan voi olla väärinkäsityksen välttämiseksi asianmukaista tehdä johdolle selkoa tämän velvollisuuden laajuudesta.

¹⁴ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale A54

¹⁵ ISA 315 (uudistettu), kappale A58 ja liite 1

Lisäinformaatio (viittaus: kappale 6(b)(iii)(b))

- A20 Lisäinformaatioon, jota tilintarkastaja mahdollisesti pyytää johdolta tilintarkastusta varten, voi soveltuviissa tapauksissa kuulua ISA 720:n (uudistettu) mukaiseen muuhun informaatioon liittyviä seikkoja. Kun tilintarkastaja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa voidaan ottaa huomioon myös tilintarkastajan velvollisuudet tällaisen muun informaation suhteen, joihin velvollisuuksiin kuuluvat soveltuviissa tapauksissa mahdollisesti tarpeelliset asianmukaiset toimenpiteet, jos tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatioissa on olennainen virheellisyys.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 6(b))

- A21. Yksi tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopimisen tarkoituksista on välttää väärinkäsityksen syntymistä johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksista. Esimerkiksi silloin, kun kolmas osapuoli on avustanut tilinpäätöksen laatimisessa, johdolle voi olla hyödyllistä muistuttaa, että se edelleen vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Sopimus tilintarkastustoimeksiannon ehdoista

Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen (viittaus: kappale 9)

- A22. Johdon ja hallintoelinten roolit yhteisöä koskevan tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sovittaessa riippuvat yhteisön hallintorakenteesta ja asiaa koskevasta säädöksestä tai määräyksestä.

*Tilintarkastuksen toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus*¹⁶
(viittaus: kappaleet 10–11)

- A23. On sekä yhteisön että tilintarkastajan edun mukaista, että tilintarkastaja lähettää ennen tilintarkastuksen aloittamista tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen tilintarkastusta koskevien väärinkäsitysten välttämiseksi. Tilintarkastuksen tavoitteesta ja laajuudesta sekä johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksista on kuitenkin saatettu joissakin maissa säätää riittävällä tavalla laissa, mikä tarkoittaa, että kappaleessa 10 kuvatut seikat määräytyvät tällä perusteella. Vaikka tilintarkastaja voi kappaleen 11 mukaan tällaisissa olosuhteissa sisällyttää toimeksiantokirjeeseen pelkästään maininnan asiaa koskevan säädöksen tai määräyksen noudattamisesta ja siitä, että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä kappaleessa 6(b) tarkoitetut velvollisuutensa, tilintarkastaja voi tästä huolimatta katsoa asianmukaiseksi sisällyttää toimeksiantokirjeeseen kappaleessa 10 kuvatut seikat johdolle tiedoksi.

¹⁶ Kun jäljempänä olevissa kappaleissa mainitaan tilintarkastuksen toimeksiantokirje, sen tulee ymmärtää koskevan tilintarkastuksen toimeksiantokirjettä tai muuta sopivan muotoista kirjallista sopimusta.

Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A24. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri yhteisössä. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen sisältyvät tilintarkastajan velvollisuuksia koskevat tiedot voivat perustua ISA 200:een.¹⁷ Johdon velvollisuuksien kuvaamista käsitellään tämän standardin kappaleissa 6(b) ja 12. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen voidaan kappaleen 10 edellyttämien seikkojen lisäksi sisällyttää esimerkiksi

- tarkemmat tiedot tilintarkastuksen laajuudesta, mukaan lukien viittaus sovellettaviin säädöksiin, määräyksiin, ISA-standardeihin sekä tilintarkastajan noudattamiin eettisiin ja muihin ammatillisten järjestöjen antamiin ohjeisiin.
- mahdollinen muussa muodossa tapahtuva kommunikointi tilintarkastustoimeksiannon tuloksista.
- vaatimus siitä, että tilintarkastaja viestii tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa ISA 701:n mukaisesti.¹⁸
- maininta siitä, että tilintarkastuksen ja sisäisen valvonnan luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardeja noudattaen.
- tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskevat järjestelyt, mukaan lukien toimeksiantotiimin kokoonpano.
- että johdon odotetaan antavan kirjallisia vahvistusilmoituksia (katso myös kappale A13).
- että johdon odotetaan antavan tilintarkastajalle pääsyn kaikkeen tiedosaan olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, mukaan lukien odotus siitä, että johto antaa pääsyn tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kannalta relevanttiin informaatioon.
- että johto suostuu antamaan tilintarkastajan käyttöön tilinpäätösluonnoksen, mukaan lukien kaikki sen laatimisen kannalta relevantti informaatio, riippumatta siitä, saadaanko se pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista (mukaan lukien kaikki tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laatimisen kannalta relevantti informaatio), sekä mahdollisen muun informaation¹⁹ ajoissa, jotta tilintarkastaja pystyy saattamaan tilintarkastuksen loppuun ehdotetun aikataulun mukaisesti.

¹⁷ ISA 200, kappaleet 3–9

¹⁸ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

¹⁹ Määriteltä ISA 720:ssä (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

- että johto suostuu ilmoittamaan tilintarkastajalle kaikista tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
- palkkioiden määrätymisperuste ja laskutusjärjestelyt.
- pyyntö siitä, että johto vahvistaa vastaanottaneensa tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

A25. Silloin kun tilintarkastajan ei tarvitse viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, hänelle voi olla apua siitä, että tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa mainitaan mahdollisuudesta viestiä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, ja joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla hänen voi olla välttämätöntä sisällyttää ehtoihin tällainen maininta, jotta hänen olisi mahdollista toimia näin.

A26. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeessä voitaisiin mainita myös seuraavat asiat silloin, kun ne ovat relevantteja:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden tilintarkastajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista tilintarkastuksen joihinkin osa-alueisiin.
- järjestelyt, jotka koskevat sisäisten tarkastajien ja yhteisön muun henkilöstön osallistumista.
- edellisen tilintarkastajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastus.
- viittaus ja kuvaus säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella tilintarkastajalla olevista velvollisuuksista, jotka koskevat säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä raportoimista yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella.
- tilintarkastajan vastuuta koskeva rajoitus, jos tällainen on mahdollinen.
- maininta mahdollisista tilintarkastajan ja yhteisön välisistä muista sopimuksista.
- mahdollinen velvollisuus antaa tilintarkastuksen työpapereita toisille osapuolille.

Liitteessä 1 on esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä.

Konsernin osien tilintarkastukset

A27. Silloin kun emoyrityksen tilintarkastaja on myös konsernin osan tilintarkastaja, esimerkiksi seuraavat tekijät vaikuttavat siihen, lähetetäänkö konsernin osalle erillinen toimeksiantokirje:

- kuka valitsee konsernin osan tilintarkastajan;
- annetaanko konsernin osaa koskien erillinen tilintarkastuskertomus;
- lakiin perustuvat tilintarkastajan valintaa koskevat vaatimukset;

- emoyrityksen omistusosuus; ja
- kuinka riippumaton konsernin osan johto on emoyrityksestä.

Johdon velvollisuuksista on määrätty säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappaleet 11–12)

A28. Jos tilintarkastaja kappaleissa A23 ja A29 kuvatuissa olosuhteissa toteaa, ettei tiettyjä tilintarkastustoimeksiannon ehtoja ole tarpeellista kirjjata tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen, kappale 11 kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja pyytää johdolta kirjallisen vahvistuksen siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää, että sillä on kappaleessa 6(b) tarkoitetut velvollisuudet. Tällaisessa kirjallisessa vahvistuksessa voidaan kappaleen 12 mukaan kuitenkin käyttää säädöksen tai määräyksen mukaista sanamuotoa, jos johdolle tällaisessa säädöksessä tai määräyksessä asetettavat velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat kappaleessa 6(b) kuvattuja velvollisuuksia. Jonkin maan tai oikeudenkäyttöalueen tilintarkastajien ammattikunta, tilintarkastusstandardeja antava taho tai tilintarkastusta sääntelevä taho ovat voineet antaa ohjeistusta siitä, vastaa-ko säädökseen tai määräykseen sisältyvä kuvaus edellä tarkoitettua kuvausta.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A29. Julkisen sektorin tilintarkastusten toteuttamista koskevassa säädöksessä tai määräyksessä määrätään yleensä julkisen sektorin tilintarkastajan valinnasta ja tavallisesti siinä säädetään julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuuksista ja oikeuksista, mukaan lukien oikeus saada käyttöön yhteisön aineistoja ja muita tietoja. Kun tilintarkastustoimeksiannon ehdot määritellään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, julkisen sektorin tilintarkastaja voi kuitenkin olla sitä mieltä, että kappaleen 11 sallimaa tilintarkastuksen toimeksiantokirjettä laajemman kirjeen lähettämisestä on hyötävä.

Jatkuvat tilintarkastukset (viittaus: kappale 13)

A30. Tilintarkastaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella tilikaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavista seikoista voi kuitenkin johtua, että on asianmukaista muuttaa tilintarkastustoimeksiannon ehtoja tai muistuttaa yhteisöä voimassa olevista ehdoista:

- mahdolliset viitteet siitä, että yhteisö ymmärtää väärin tilintarkastuksen tavoitteen ja laajuuden.
- tilintarkastustoimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.
- muutos säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa vaatimuksissa.
- muutos tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.
- muutos muissa raportointivaatimuksissa.

Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

Pyyntö tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamisesta (viittaus: kappale 14)

- A31. Yhteisön tilintarkastajalle esittävä pyyntö tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamisesta voi johtua palvelun tarpeeseen vaikuttavasta olosuhteiden muutoksesta, alun perin pyydetyn tilintarkastuksen luonnetta koskevasta väärinkäsityksestä tai tilintarkastustoimeksiannon laajuutta koskevasta rajoituksesta, joka voi olla johdon asettama tai johtua muista olosuhteista. Tilintarkastaja ottaa kappaleen 14 vaatimalla tavalla huomioon pyynnölle esitetyt perustelut, erityisesti rajoituksen vaikutukset tilintarkastustoimeksiannon laajuuteen.
- A32. Yhteisön vaatimukseen vaikuttavaa olosuhteiden muutosta tai alun perin pyydetyn palvelun luonnetta koskevaa väärinkäsitystä voidaan pitää kohtuullisena perusteena pyytää muutosta tilintarkastustoimeksiantoon.
- A33. Sitä vastoin muutosta ei ehkä pidetä kohtuullisena, jos se näyttää liittyvän tietoon, joka on virheellistä, epätäydellistä tai muutoin epätydyttävää. Esimerkkitästä voisi olla, että tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saamisista ja yhteisö pyytää tilintarkastustoimeksiannon muuttamista yleisluonteista tarkastusta koskevaksi toimeksiannoksi välttämiseen varauman sisältävältä lausunnolta tai lausunnon antamatta jättämiseltä.

Pyyntö tilintarkastuksen muuttamisesta yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi (viittaus: kappale 15)

- A34. Ennen kuin tilintarkastaja, joka on valittu suorittamaan ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen, suostuu muuttamaan tilintarkastustoimeksiannon yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi, hänen saattaa olla tarpeellista arvioida kappaleissa A31–A33 tarkoitettujen seikkojen lisäksi muutoksen mahdollisia juridisia tai sopimuksellisia vaikutuksia.
- A35. Jos tilintarkastaja toteaa, että tilintarkastustoimeksiannon muuttamiselle yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi on olemassa kohtuullinen peruste, muutosajankohtaan mennessä tehty tilintarkastustyö voi olla relevanttia muutetussa toimeksiannossa, mutta suoritettavaksi vaadittava työ ja annettava raportti määräytyvät kuitenkin sen mukaan, mikä on asianmukaista muutetussa toimeksiannossa. Jotta vältetään aiheuttamasta sekaannusta lukijalle, liitännäispalvelusta annettavassa raportissa ei ole mainintaa
- (a) alkuperäisestä tilintarkastustoimeksiannosta; eikä
 - (b) alkuperäisessä tilintarkastustoimeksiannossa mahdollisesti suoritettavista toimenpiteistä, paitsi milloin tilintarkastustoimeksianto muutetaan toimeksiannoksi erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, jolloin maininta suoritetuista toimenpiteistä on tavanomainen osa raporttia.

Muuta huomioon otettavaa toimeksiantoa hyväksyttäessä

Säädös tai määräys täydentämässä tilinpäätösstandardeja (viittaus: kappale 18)

- A36. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi täydentää toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja asettamalla tilinpäätöksen laatimista koskevia lisävaatimuksia. Kyseisissä maissa tai kyseisillä oikeudenkäyttöalueilla sovellettavalla tilinpäätösnormistolla tarkoitetaan ISA-standardeja sovellettaessa sekä yksilöityä tilinpäätösnormistoa että tällaisia lisävaatimuksia edellyttäen, etteivät nämä ole ristiriidassa yksilöidyn tilinpäätösnormiston kanssa. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun säädöksessä tai määräyksessä määrätään esitettäväksi tietoja tilinpäätösnormiston edellyttämien tietojen lisäksi tai rajoitetaan vaihtoehtoja, jotka ovat tilinpäätösnormiston mukaan sallittuja.²⁰

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto – muita hyväksymiseen vaikuttavia seikkoja (viittaus: kappale 19)

- A37. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan määrätä, että tilintarkastajan lausunnossa käytetään sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”on kaikilta olenmaisilta osiltaan oikein esitetty” sellaisessa tapauksessa, jossa tilintarkastaja toteaa, ettei säädöksessä tai määräyksessä määrätty sovellettava tilinpäätösnormisto muutoin olisi ollut hyväksyttävä. Tällöin tilintarkastuskertomukselle määrätty sanamuoto poikkeaa merkittävästi ISA-standardien mukaisista vaatimuksista (katso kappale 21).

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 21)

- A38. ISA-standardit edellyttävät, ettei tilintarkastaja saa todeta noudattaneensa ISA-standardeja, ellei hän ole noudattanut kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.²¹ Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä määrätään tilintarkastuskertomukselle esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi ISA-standardien vaatimuksista, ja tilintarkastaja toteaa, ettei väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta pystytä vähentämään sisällyttämällä tilintarkastuskertomukseen lisäselvitystä, hän voi harkita sisällyttävänsä tilintarkastuskertomukseen maininnan, ettei tilintarkastusta ole suoritettu ISA-standardien mukaisesti. Tilintarkastajaa kannustetaan kuitenkin soveltamaan ISA-standardeja, tilintarkastuskertomusta koskevat standardit mukaan lukien, niin pitkälti kuin käytännössä on mahdollista, huolimatta siitä, ettei hän saa todeta tilintarkastuksen olevan ISA-standardien mukaisesti suoritettu.

²⁰ ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 15 on vaatimus, jonka mukaan on arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tai kuvataanko sitä tilinpäätöksessä asianmukaisella tavalla.

²¹ ISA 200, kappale 20

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A39. Julkisella sektorilla voi olla lainsäädäntöön sisältyviä tilintarkastustehtävää koskevia erityisvaatimuksia; tilintarkastajaa voidaan esimerkiksi vaatia raportoimaan suoraan ministerille, lainsäädäntöelimelle tai yleisölle, jos yhteisö yrittää rajoittaa tilintarkastuksen laajuutta.

Liite 1

(Viittaus: kappaleet A24–A26)

Esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä, joka koskee IFRS-standardien mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia tilintarkastuksia (katso tämän standardin kappale 13). Ehdotetun kirjeen sopivuudesta saattaa olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

ABC-yhtiön johdon tai hallintoelimen asianmukaiselle edustajalle:¹

[Tilintarkastuksen tavoite ja laajuus]

Olette² pyytäneet meitä tilintarkastamaan ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaateista. Tällä kirjeellä vahvistamme, että hyväksymme tämän tilintarkastustoimeksiannon, ja vahvistamme käsityksemme toimeksiannosta.

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

¹ Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, relevantti maa mukaan lukien. On tärkeää viitata oikeisiin henkilöihin – katso kappale A22.

² Tässä kirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”tilintarkastajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

[Tilintarkastajan velvollisuudet]

Suoritamme tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Kyseiset standardit edellyttävät, että noudatamme eettisiä vaatimuksia. ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme toimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.³ Ilmoitamme teille kuitenkin kirjallisesti mahdollisista tilintarkastuksen aikana havaitsemistamme sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista, jotka ovat relevanteja tilintarkastuksen kannalta.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka antaisi merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöksen, kaikki siinä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Tilintarkastukseen ja sisäiseen valvontaan liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havait-

³ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta

sematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien ja noudattaen.

[Johdon velvollisuudet ja sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (tässä esimerkissä oletetaan, ettei tilintarkastaja ole todennut, että näistä velvollisuuksista olisi määrätty asianmukaisella tavalla säädöksessä tai määräyksessä, joten käytetään tämän standardin kappaleen 6(b) mukaisia kuvauksia.)]

Suoritamme tilintarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet]⁴ ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että he

- (a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IFRS-standardien mukaisesti;⁵
- (b) vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka [johto] katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
- (c) ovat velvollisia antamaan meille⁶
 - (i) pääsyn kaikkeen [johdon] tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muun tiedon, jota saatamme pyytää [johdolta] tilintarkastusta varten; ja
 - (iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Osana tilintarkastusprosessia pyydämme [johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä] kirjallisen vahvistuksen meille tilintarkastuksen yhteydessä annetuista tiedoista.

Odotamme henkilöstönne toimivan tilintarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

[Muut relevantit tiedot]

[Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan.]

[Raportointi]

[Lisätään asianmukainen maininta tilintarkastuskertomuksen odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä soveltuviissa tapauksissa mukaan lukien ISA 720:n (uudistettu) mukainen muuta informaatiota koskeva raportointi.]

⁴ Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

⁵ Tai, jos se on asianmukaista, ”vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty IFRS-standardien mukaisesti”.

⁶ Kappaleessa 24 on esimerkkejä muista johdon velvollisuuksiin liittyvistä seikoista, jotka voidaan sisällyttää kirjeeseen.

Kertomuksemme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa tilintarkastushavaintojemme johdosta.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte tilintarkastustamme koskevat järjestelyt, mukaan lukien kummankin osapuolen velvollisuudet, ja olette niistä kanssamme samaa mieltä.

XYZ Oy

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta:

(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

Liite 2

(Viittaus: kappale A10)

Päätäminen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen hyväksyttävyydestä

Maat tai oikeudenkäyttöalueet, joissa tai joilla ei ole toimivaltaista tai tunnustettua standardeja antavaa organisaatiota eikä säädöksessä tai määräyksessä määrättyä tilinpäätösnormistoa

1. Silloin kun yhteisö on rekisteröity tai toimii maassa tai oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla ei ole toimivaltaista tai hyväksyttyä standardeja antavaa organisaatiota eikä tilinpäätösnormistosta ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johon yksilöi sovellettavan tilinpäätösnormiston, kuten tämän standardin kappaleessa A10 selitetään. Tällaisissa maissa tai tällaisilla oikeudenkäyttöalueilla on usein käytäntönä, että sovelletaan jonkin tämän standardin kappaleessa A8 kuvattua organisaation antamia standardeja.
2. Toisaalta tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella voi olla vakiintuneita tilinpäätöskäytänteitä, jotka on yleisesti hyväksytty tietyjen kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella toimivien yhteisöjen laatimissa yleiseen käyttöön tarkoitetuissa tilinpäätöksissä noudatettavaksi tilinpäätösnormistoksi. Kun on otettu käyttöön tällainen tilinpäätösnormisto, tilintarkastajan täytyy tämän standardin kappaleen 6(a) mukaan ratkaista, voidaanko tilinpäätöskäytänteiden kokonaisuutena tarkasteltuina katsoa muodostavan hyväksyttävän tilinpäätösnormiston yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä varten. Kun tilinpäätöskäytänteitä sovelletaan tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella yleisesti, tilintarkastajien ammattikunta on mahdollisesti jo arvioinut tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden tilintarkastajien puolesta. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi tehdä tämän ratkaisun arvioimalla, onko kyseisillä tilinpäätöskäytänteillä ominaisuuksia, joita yleensä on hyväksytyillä tilinpäätösnormistoilla (katso kappale 3) tai vertaamalla kyseisiä tilinpäätöskäytänteitä jonkin olemassa olevan, hyväksyttävänä pidettävän tilinpäätösnormiston vaatimuksiin (katso kappale 4).
3. Hyväksyttävillä tilinpäätösnormistoilla on yleensä seuraavat ominaisuudet, jotka johtavat siihen, että tilinpäätöksessä annetaan aiotuille käyttäjille hyödyllistä informaatiota:
 - (a) Relevanssi siten, että tilinpäätöksen sisältämä informaatio on merkityksellistä yhteisön luonteen ja tilinpäätöksen tarkoituksen kannalta. Esimerkiksi kun on kysymys liiketoimintaa harjoittavasta yrityksestä, joka laatii yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöksen, relevanssia arvioidaan sillä perusteella, mitä informaatiota tarvitaan täyttämään laajan käyttäjäkunnan taloudellisessa päätöksenteossään käyttämän taloudellisen informaation tarpeet. Yleensä nämä tarpeet täytetään esittämällä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat.

- (b) Täydellisyys siten, ettei ole jätetty pois liiketoimia ja tapahtumia, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka voisivat vaikuttaa tilinpäätöksen perusteella tehtäviin päätöksiin.
 - (c) Luotettavuus siten, että tilinpäätöksen sisältämä informaatio
 - (i) kuvastaa liiketoimien ja muiden tapahtumien tosiasiallista taloudellista sisältöä eikä pelkästään niiden oikeudellista muotoa silloin, kun tämä on sovellettavissa; ja
 - (ii) johtaa samankaltaisissa olosuhteissa käytettynä yhdenmukaiseen arviointiin, arvostukseen, esittämistapaan ja esitettäviin tietoihin.
 - (d) Puolueettomuus siten, että se edesauttaa vinoutumattoman tilinpäätösinformaation tuottamista.
 - (e) Ymmärrettävyys siten, että tilinpäätösinformaatio on selkeää ja kattavaa eikä ole altis merkittävästi toisistaan poikkeaville tulkinnoille.
4. Tilintarkastaja voi päättää vertailla tilinpäätöskäytänteitä jonkin hyväksyttävänä pidettävän, olemassa olevan tilinpäätösnormiston vaatimuksiin. Hän voi esimerkiksi verrata tilinpäätöskäytänteitä IFRS-standardeihin. Pienen yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja voi päättää vertailla tilinpäätöskäytänteitä tilinpäätösnormistoon, jonka toimivaltainen tai tunnustettu standardeja antava organisaatio on kehittänyt nimenomaan tällaisia yhteisöjä varten. Silloin kun tilintarkastaja tekee tällaisen vertailun ja toteaa eroja, päätös siitä, muodostavatko tilinpäätöksen laatimisessa sovelletut kirjanpitokäytännöt hyväksyttävän tilinpäätösnormiston, tehdään ottaen huomioon erojen syyt ja se, voisiko tilinpäätöskäytänteiden soveltaminen tai tilinpäätösnormeja koskeva kuvaus tilinpäätöksessä johtaa harhaanjohtavaan tilinpäätökseen.
5. Yksilöllisiä etuja palveleva tilinpäätöskäytänteiden kokonaisuus ei ole hyväksyttävä tilinpäätösnormisto yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä ajatellen. Myöskään säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto ei ole hyväksyttävä tilinpäätösnormisto, ellei se ole kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella tilinpäätöksen laatijoiden ja käyttäjien yleisesti hyväksymä.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 220

TILINTARKASTUKSEN LAADUNVALVONTA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Laadunvalvontajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli	2–4
Voimaantulo	5
Tavoite	6
Määritelmät	7
Vaatimukset	
Tilintarkastusten laatua koskevat johdon velvoitteet	8
Relevantit eettiset vaatimukset	9–11
Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen.....	12–13
Toimeksiantotiimien kokoaminen	14
Toimeksiannon suorittaminen	15–22
Seuranta	23
Dokumentointi	24–25
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Laadunvalvontajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli	A1–A2
Tilintarkastusten laatua koskevat johdon velvoitteet	A3
Relevantit eettiset vaatimukset	A4–A7
Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen.....	A8–A10
Toimeksiantotiimien kokoaminen	A11–A13
Toimeksiannon suorittaminen	A14–A33

Seuranta	A34–A36
Dokumentointi	A37

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan erityisiä velvollisuuksia, jotka koskevat tilintarkastuksen laadunvalvontamenettelyjä. Standardissa käsitellään soveltuvissa kohdin myös toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan velvollisuuksia. Tätä standardia tulee lukea yhdessä relevanttien eettisten vaatimusten kanssa.

Laadunvalvontajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli

2. Laadunvalvonnan järjestelmät, periaatteet ja menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisö on velvollinen luomaan ja ylläpitämään laadunvalvontajärjestelmän, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että
 - (a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja
 - (b) tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.¹

Tämä standardi on laadittu olettaen, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQC 1:tä tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia. (Viittaus: kappale A1)

3. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä toimeksiantotiimit ovat velvollisia ottamaan käyttöön tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavat laadunvalvontamenettelyt ja antamaan tilintarkastusyhteisölle relevanttia tietoa, joka mahdollistaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän sen osan toimimisen, joka koskee riippumattomuutta.
4. Toimeksiantotiimit saavat luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään, ellei tilintarkastusyhteisön tai muiden osapuolten antama tieto muuta osoita. (Viittaus: kappale A2)

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

6. Tilintarkastajan tavoitteena on ottaa toimeksiantotasolla käyttöön laadunvalvontamenettelyt, jotka antavat hänelle kohtuullisen varmuuden siitä, että
 - (a) tilintarkastuksessa noudatetaan ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja

¹ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappale 11

- (b) annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

Määritelmät

7. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

- (a) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö² – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, joka vastaa tilintarkastustoimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta tilintarkastuskertomuksesta ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen järjestön, oikeudellisen tahon tai sääntelyelimen asianmukaisesti hyväksymä.
- (b) Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus – Prosessi, jonka tarkoituksena on tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä tehdä objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja johtopäätöksistä, jotka se on tehnyt tilintarkastuskertomusta laatiessaan. Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastusprosessi koskee listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia ja niitä mahdollisia muita toimeksiantoja, joissa tilintarkastusyhteisön päätöksen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus.
- (c) Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, asianmukaisen pätevyyden omaava ulkopuolinen henkilö tai tällaisista toimeksiantotiimiin kuulumattomista henkilöistä koostuva tiimi, jolla on riittävä ja soveltuva kokemus ja valtuudet pystyäkseen arvioimaan objektiivisesti toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja johtopäätöksiä, jotka se on tehnyt tilintarkastuskertomusta laatiessaan.
- (d) Toimeksiantotiimi – Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa toimenpiteitä. Toimeksiantotiimiin ei lueta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevaa tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa³. ”Toimeksiantotiimiin” ei myöskään lueta asiakkaan sisäisessä tarkastuksessa toimivia henkilöitä, jotka antavat suoraa apua tilintarkastustoimeksiannossa, kun ulkoinen tilintarkastaja noudattaa IAS 610:n (uudistettu 2013) vaatimuksia.⁴

² ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä”, ”partnerilla” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevantteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

³ Termi ”tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija” määritellään ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* kappaleessa 6(a).

⁴ ISA 610:ssä (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* asetetaan rajat suoran avun käyttämiseksi. Siinä myös todetaan, että säädös tai määräys voi kieltää ulkoista tilintarkastajaa saamasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Tämän vuoksi suoran avun käyttäminen rajataan tilanteisiin, joissa se on sallittua.

- (e) Tilintarkastusyhteisö – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä.
- (f) Laaduntarkastus – Kun on kysymys loppuun saatetuista toimeksiannoista: toimenpiteet, joiden tarkoituksena on tuottaa evidenssiä siitä, että toimeksiantotiimit ovat noudattaneet tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja.
- (g) Listattu yhteisö – Yhteisö, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita noteerataan tai on listattuina tunnustetussa arvopaperipörssissä tai markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti.
- (h) Seuranta – Prosessi, joka sisältää tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän jatkuvaa tarkastelua ja arviointia, valittujen loppuun saatettujen toimeksiantojen tietyin väliajoin tapahtuva laaduntarkastus mukaan lukien, ja joka on tarkoitettu antamaan tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmä toimii tehokkaasti.
- (i) Ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö – Tilintarkastusyhteisö tai muu yksikkö, joka kuuluu ketjuun.
- (j) Ketju – Laajempi kokonaisuus
 - (i) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja
 - (ii) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen ja kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa tai määräysvallassa tai saman johdon alainen, jolla on yhteiset laadunvalvonnan toimintaperiaatteet ja menettelytavat, yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka asiantuntijaresursseista merkittävä osa on yhteisiä.
- (k) Partneri – Henkilö, jolla on valtuudet sopia asiantuntijapalvelua koskevan toimeksiannon suorittamiseen liittyvistä seikoista tilintarkastusyhteisön nimissä.
- (l) Henkilöstö – Partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat.
- (m) Ammatilliset standardit – Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) sekä relevantit eettiset vaatimukset.
- (n) Relevantit eettiset vaatimukset – Toimeksiantotiimiä ja toimeksiantokohdaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa koskevat eettiset vaatimukset, joihin yleensä kuuluvat IESBAn antamien sääntöjen *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) osat A ja B⁵, jotka koskevat tilintarkastusta, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

⁵ [Viittaukset koskevat Eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- (o) Muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat – Asiantuntijat, jotka eivät ole partnereita, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat erityisasiantuntijat mukaan lukien.
- (p) Asianmukaisen pätevyyden omaava ulkopuolinen henkilö – Tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö, jolla on sellainen pätevyys ja kyvykkyys, että hän voi toimia toimeksiannosta vastuullisena henkilönä, esimerkiksi toisen tilintarkastusyhteisön partneri tai (asianmukaisen kokemuksen omaava) työntekijä joko tilintarkastajien ammatillisesta järjestöstä, jonka jäsenet saavat suorittaa menneitä kausia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastuksia, tai organisaatiosta, joka tarjoaa relevantteja laadunvalvontapalveluja.

Vaatimukset

Tilintarkastusten laatua koskevat johdon velvoitteet

- 8. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu jokaisen hänelle osoitetun tilintarkastustoimeksiannon yleisestä laadusta. (Viittaus: kappale A3)

Relevantit eettiset vaatimukset

- 9. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko tilintarkastustoimeksiannon ajan tarpeen mukaan havainnoimalla ja tiedustelulla tekemällä pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi toimeksiantotiimin jäsenten poikenneen relevanteista eettisistä vaatimuksista. (Viittaus: kappaleet A4–A5)
- 10. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän välityksellä tai muutoin seikkoja, jotka viittaavat siihen, etteivät toimeksiantotiimin jäsenet ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on päätettävä asianmukaisista toimenpiteistä konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä. (Viittaus: kappale A5)

Riippumattomuus

- 11. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on tehtävä johtopäätös tilintarkastustoimeksiantoa koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta. Sitä tehdessään toimeksiannosta vastuullisen henkilön on (viittaus: kappale A5)
 - (a) hankittava relevanttia tietoa tilintarkastusyhteisöltä ja soveltuviissa tapauksissa samaan ketjuun kuuluvilta tilintarkastusyhteisöiltä voidakseen yksilöidä sellaiset olosuhteet ja osapuolten väliset suhteet, joista aiheutuu riippumattomuutta vaarantavia uhkia, ja arvioida niitä;
 - (b) arvioitava tietoa tilintarkastusyhteisössä noudatettavien riippumattomuutta koskevien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen esille tulleista rikkomisista ratkaistakseen, aiheutuuko niistä riippumattomuutta vaarantava uhka kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa; ja
 - (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin tällaisten uhkien poistamiseksi tai pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle käyttämällä varotoimia tai, jos

se katsotaan asianmukaiseksi, luopumalla tilintarkastustoimeksiannosta silloin, kun se on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei pysty ratkaisemaan asiaa, hänen on viipymättä ilmoitettava siitä tilintarkastusyhteisölle, jotta voidaan ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A6–A7)

Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

12. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen suhteen on noudatettu asianmukaisia menettelytapoja, ja todettava, että näitä koskevat johtopäätökset ovat asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A8–A10)
13. Silloin kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tietoa, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään tilintarkastustoimeksiannosta, jos tieto olisi ollut käytettävissä aiemmin, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on viipymättä kommunikoitava kyseinen tieto tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö voivat ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappale A10)

Toimeksiantotiimien kokoaminen

14. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys
 - (a) tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
 - (b) sen mahdollistamiseksi, että annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A11–A13)

Toimeksiannon suorittaminen

Ohjaus, valvonta ja suorittaminen

15. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu:
 - (a) tilintarkastustoimeksiannon ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja (viittaus: kappaleet A14–A16, A21)
 - (b) siitä, että tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

Tehdyn työn läpikäynnit

16. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että läpikäynnit suoritetaan tilintarkastusyhteisössä noudatettavien tehdyn työn läpikäyntiä koskevien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A17–A18, A21)

17. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on läpikäymällä tilintarkastusdokumentaatio ja keskustelemalla toimeksiantotiimin kanssa varmistettava tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä taroitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A19–A21)

Konsultointi

18. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on
- (a) otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimi konsultoi asianmukaisesti vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa;
 - (b) oltava vakuuttunut siitä, että toimeksiannon aikana on konsultoitu asianmukaisesti sekä toimeksiantotiimin jäsenten kesken että toimeksiantotiimin jäsenten ja toisten asianmukaisella tasolla olevien osapuolten välillä tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella;
 - (c) varmistettava siitä, että tällaisten konsultointien luonteesta ja laajuudesta sekä niiden tuloksena tehdyistä johtopäätöksistä sovitaan konsultoitavan osapuolen kanssa; ja
 - (d) todettava, että tällaisten konsultointien tuloksena tehdyt johtopäätökset on toteutettu. (Viittaus: kappaleet A22–A23)

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus

19. Listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa sekä niissä mahdollisissa muissa tilintarkastustoimeksiannoissa, joissa tilintarkastusyhteisön päätöksen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on
- (a) todettava, että toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja on nimetty;
 - (b) keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan kanssa tilintarkastustoimeksiannon aikana esiin tulevista merkittävästä seikoista, toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen aikana todettavat seikat mukaan luettuina; ja
 - (c) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on saatettu loppuun. (Viittaus: kappaleet A24–A26)
20. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan on tehtävä objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä harkintaan perustuvista ratkaisuisista sekä johtopäätöksistä, jotka on tehty tilintarkastuskertomusta laadittaessa. Tähän arviointiin on kuuluttava
- (a) merkittäviä seikkoja koskeva keskustelu toimeksiannosta vastuullisen henkilön kanssa;

- (b) tilinpäätöksen ja ehdotetun tilintarkastuskertomuksen läpikäynti;
 - (c) toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja sen tekemiä johtopäätöksiä koskevan valikoidun tilintarkastusdokumentaation läpikäynti; ja
 - (d) tilintarkastuskertomusta laadittaessa tehtyjen johtopäätösten arvioiminen sekä ehdotetun tilintarkastuskertomuksen asianmukaisuutta koskeva harkinta. (Viittaus: kappaleet A27–A29, A31–A33)
21. Listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan on toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta suorittaessaan harkittava myös seuraavia seikkoja:
- (a) toimeksiantotiimin tekemä arvio tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta tilintarkastustoimeksiannossa;
 - (b) onko konsultoitu asianmukaisesti asioissa, joihin liittyy mielipide-eroja, tai muissa vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa, sekä tällaisten konsultointien perusteella tehdyt johtopäätökset; ja
 - (c) käykö läpikäytäväksi valitusta tilintarkastusdokumentaatiosta ilmi merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä työ, ja tukeeko se tehtyjä johtopäätöksiä. (Viittaus: kappaleet A30–A33)

Mielipide-erot

22. Jos syntyy mielipide-eroja toimeksiantotiimin jäsenten välillä, konsultoitavien kanssa tai soveltuvissa tapauksissa toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan välillä, toimeksiantotiimin on noudatettava tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joita sovelletaan mielipide-erojen käsittelemiseen ja ratkaisemiseen.

Seuranta

23. Tehokkaaseen laadunvalvontajärjestelmään kuuluu seurantaprosessi, joka on tarkoitettu antamaan tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat relevantteja ja riittäviä ja että ne toimivat tehokkaasti. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava huomioon tilintarkastusyhteisön seurantaprosessin tulokset sen informaation perusteella, jota tilintarkastusyhteisö ja soveltuvissa tapauksissa muut samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ovat viimeksi antaneet, sekä harkittava, voivatko tässä informaatioissa mainitut puutteellisuudet vaikuttaa tilintarkastustoimeksiantoon. (Viittaus: kappaleet A34–A36)

Dokumentointi

24. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioonsa⁶

⁶ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

- (a) relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista koskevat tunnistetut ongelmalliset seikat ja se, kuinka ne on ratkaistu;
 - (b) johtopäätökset tilintarkastustoimeksiantoa koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta sekä mahdolliset näitä johtopäätöksiä tukevat relevantit keskustelut, joita on käyty tilintarkastusyhteisön kanssa;
 - (c) johtopäätökset, jotka on tehty asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta;
 - (d) tilintarkastustoimeksiannon aikaisten konsultointien luonne ja laajuus sekä niiden tuloksena tehdyt johtopäätökset. (Viittaus: kappale A37)
25. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan on dokumentoitava laadunvalvontatarkastuksen kohteena olleesta tilintarkastustoimeksiannosta, että:
- (a) tilintarkastusyhteisön noudattamien toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen periaatteiden edellyttämät toimenpiteet on suoritettu;
 - (b) toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on saatettu loppuun tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä; ja
 - (c) laadunvalvontatarkastuksen suorittajan tiedossa ei ole ratkaisemattomia asioita, joiden johdosta hän katsoisi että toimeksiantotiimin tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja johtopäätökset eivät ole asianmukaisia.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Laadunvalvontajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli (viittaus: kappale 2)

- A1. ISQC 1:ssä tai vähintään samantasoisissa kansallisissa vaatimuksissa käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää tilintarkastustoimeksiantoja koskeva laadunvalvontajärjestelmä. Laadunvalvontajärjestelmä käsittää kuitenkin seuraavaa osa-aluetta koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat:
- laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - relevantit eettiset vaatimukset;
 - asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;
 - henkilöresurssit;
 - toimeksiannon suorittaminen; ja
 - seuranta.

Kansalliset vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, ovat vähintään samantasoiset kuin ISQC 1

silloin, kun niissä käsitellään kaikkia tässä kappaleessa mainittuja osa-alueita ja määrätään tilintarkastusyhteisölle sellaiset velvoitteet, joiden avulla ISQC 1:ssä asetettujen vaatimusten tarkoitukset tulevat täytetyiksi.

Luottaminen tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään (viittaus: kappale 4)

- A2. Ellei tilintarkastusyhteisön tai muiden osapuolten antama informaatio anna viitteitä muusta, toimeksiantotiimi saa luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:
- henkilöstön pätevyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
 - riippumattomuus keräämällä ja kommunikoimalla riippumattomuutta koskevaa relevanttia tietoa.
 - asiakassuhteiden ylläpito niiden hyväksymistä ja jatkamista koskevien järjestelmien avulla.
 - sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seurantaprosessin avulla.

Tilintarkastusten laatuun liittyvät johdon velvollisuudet (viittaus: kappale 8)

- A3. Ottaessaan vastuun kunkin tilintarkastustoimeksiannon yleisestä laadusta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämässään asianmukaisissa viesteissä
- (a) sitä, kuinka tärkeää tilintarkastuksen laadun kannalta on
 - (i) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja säädöksiin ja määräyksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä;
 - (ii) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa;
 - (iii) antaa tilintarkastuskertomuksia, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia; ja
 - (iv) toimeksiantotiimin mahdollisuus tuoda esiin huolenaiheitaan ilman rangaistuksen pelkoa; ja
 - (b) sitä seikkaa, että laatu on tilintarkastustoimeksiantoja suoritettaessa olennaisen tärkeä.

Relevantit eettiset vaatimukset

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen (viittaus: kappale 9)

- A4. Eettisissä säännöissä esitetään ammattieettiset peruseriaatteet, joita ovat
- (a) rehellisyys;
 - (b) objektiivisyys;
 - (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;

- (d) salassapitovelvollisuus; ja
- (e) ammatillinen käyttäytyminen.

”Tilintarkastusyhteisön”, ”ketjun” ja ”ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön” määritelmä (viittaus: kappaleet 9–11)

- A5. ”Tilintarkastusyhteisö”, ”ketju” ja ”ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö” on saatettu määritellä relevanteissa eettisissä vaatimuksissa eri tavalla kuin tässä standardissa. Esimerkiksi eettisissä säännöissä ”tilintarkastusyhteisö” määritellään seuraavasti:
- (a) yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä;
 - (b) yhteisö, joka käyttää tällaisiin osapuoliin määräysvaltaa omistuksen tai johtamisen perusteella tai muulla tavoin; ja
 - (c) yhteisö, johon tällaiset osapuolet käyttävät määräysvaltaa omistuksen tai johtamisen perusteella tai muulla tavoin.

Eettiset säännöt sisältävät ohjeistusta myös termeistä ”ketju” ja ”ketjuun kuuluva yhteisö”⁷.

Kappaleisiin 9–11 sisältyviä vaatimuksia noudatettaessa sovelletaan relevanteissa eettisissä vaatimuksissa käytettyjä määritelmiä siltä osin kuin tämä on tarpeellista kyseisten eettisten vaatimusten tulkitsemiseksi.

Riippumattomuutta vaarantavat uhat (viittaus: kappale 11(c))

- A6. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi tunnistaa tilintarkastustoimeksiannosta koskevan riippumattomuutta vaarantavan uhan, jota ei pystytä poistamaan eikä vähentämään hyväksyttävälle tasolle varotoimien avulla. Tällöin toimeksiannosta vastuullinen henkilö raportoi kappaleen 11(c) edellyttämällä tavalla relevant(e) ille henkilö(i)lle tilintarkastusyhteisössä, jotta voidaan päättää asianmukaisista toimenpiteistä, joita voivat olla luopuminen uhan aiheuttavasta toiminnasta tai intressistä tai luopuminen tilintarkastustoimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A7. Julkisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuutta turvaavia varotoimia on voitua järjestää lakisääteisin toimenpitein. Kuitenkin julkisella sektorilla toimivien tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen, jotka suorittavat julkisen sektorin tilintarkastuksia lakisäateisen tilintarkastajan puolesta, voi riippuen siitä, millainen heidän tehtävänsä on kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella, olla tarpeen sopeuttaa lähestymistapaansa, jotta se olisi paremmin kappaleen 11

⁷ [Uudistetuissa eettisissä säännöissä, jotka tulevat voimaan 15.6.2019, termin ”network firm” suomenkielisenä vastineena käytetään ”ketjuun kuuluva yhteisö”. ISA-standardieissa puhutaan edelleen ”ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä”.]

hengen mukainen. Silloin kun julkisen sektorin tilintarkastajan tehtävä on sellainen, ettei hänen ole mahdollista luopua toimeksiannosta, tämä voi tarkoittaa, että annetaan julkisen raportin välityksellä tieto olosuhteista, jotka olisivat yksityisellä sektorilla toteutuessaan saaneet tilintarkastajan luopumaan toimeksiannosta.

Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

(viittaus: kappale 12)

- A8. ISQC 1 edellyttää, että tilintarkastusyhteisö hankkii kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomansa tiedot ennen kuin se hyväksyy toimeksiannon uudelta asiakkaalta, kun se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta, ja kun se harkitsee uuden toimeksiannon hyväksymistä nykyiseltä asiakkaalta.⁸ Esimerkiksi seuraavanlaisista tiedoista on toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle apua hänen ratkaistessaan, ovatko asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta tehdyt johtopäätökset asianmukaisia:
- yhteisön tärkeimpien omistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoeliimiin kuuluvien rehellisyys;
 - onko toimeksiantotiimi pätevä suorittamaan tilintarkastustoimeksiannon ja onko sillä siihen tarvittavat kyvyt, mukaan lukien aika ja resurssit;
 - pystyvätkö tilintarkastusyhteisö ja toimeksiantotiimi noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia; ja
 - nykyisen tai aiemman tilintarkastustoimeksiannon aikana esiin tulleet merkittävät seikat ja niiden vaikutukset asiakassuhteen jatkamiseen.
- A9. Säädos, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset⁹ saattavat edellyttää, että tilintarkastaja pyytää ennen toimeksiannon hyväksymistä edellistä tilintarkastajaa antamaan hänelle tiedoksi tiedossaan olevan informaation tosiseikoista tai olosuhteista, joista tilintarkastajan on edellisen tilintarkastajan mielestä tarpeellista olla tietoinen ennen kuin hän päättää toimeksiannon hyväksymisestä. Joissakin olosuhteissa edellinen tilintarkastaja saattaa olla velvollinen antamaan ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan pyynnöstä tälle informaatiota säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä. Esimerkiksi jos edellinen tilintarkastaja on luopunut toimeksiannosta säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vuoksi, hänen on IESBAn eettisten sääntöjen mukaan annettava ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan pyynnöstä tälle tiedoksi kaikki sellaiset säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat tosiseikat ja muu informaatio, josta ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan on edeltäjän mielestä oltava tietoinen ennen kuin hän päättää tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisestä.¹⁰

⁸ ISQC 1, kappale 27(a)

⁹ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 210.12. [kappalenumero viittaa versioon, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun]

¹⁰ Ks. esim. IESBAn eettisten ohjeiden kohta 225.31.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

(viittaus: kappaleet 12–13)

- A10. Tilintarkastajat saatetaan julkisella sektorilla valita lakisääteisiä menettelyjä noudattaen. Näin ollen tietyt asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevat vaatimukset ja huomioon otettavat seikat, jotka esitetään kappaleissa 12, 13 ja A8, eivät ehkä ole relevantteja. Kuvatun prosessin tuloksena kerätty tieto voi kuitenkin olla julkisen sektorin tilintarkastajille arvokasta riskienarviointeja tehtäessä ja raportointivelvoitteita täytettäessä.

Toimeksiantotiimien kokoaminen (viittaus: kappale 14)

- A11. Jos toimeksiannossa on tilintarkastustoimenpiteitä suorittava henkilö, joka käyttää erityisasiantuntemustaan jollakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisalueella, hän kuuluu toimeksiantotiimiin riippumatta siitä, onko hän tilintarkastusyhteisöön toimeksianto- vai työsuhteessa. Tällaista erityisasiantuntemusta omaava henkilö ei kuitenkaan ole toimeksiantotiimin jäsen, jos hän osallistuu toimeksiantoon vain konsultoimalla. Konsultointeja käsitellään kappaleissa 18, A22 ja A23.
- A12. Harkitessaan, mikä on toimeksiantotiimiltä kokonaisuutena odotettava asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin tiimin
- asianmukaisen koulutuksen ja työhön osallistumisen myötä hankkima käsitys ja käytännön kokemus luonteeltaan ja monimutkaisuudeltaan vastaavanlaisista tilintarkastustoimeksiannoista.
 - käsitys ammatillisista standardeista sekä sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista.
 - tekninen erityisasiantuntemus, mukaan lukien relevantin tietotekniikan sekä kirjanpidon ja tilintarkastuksen erityisalueiden tunteminen.
 - asiakkaiden relevanttien toimialojen tunteminen.
 - kyky käyttää ammatillista harkintaa.
 - käsitys tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteista ja menettelytavoista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A13. Julkisella sektorilla asianmukaiseen lisäpätevyyteen voi kuulua taitoja, jotka ovat tarpeellisia tilintarkastustoimeksiannon ehtojen täyttämiseksi tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella. Tällaiseen pätevyyteen voi kuulua käsitys sovellettavista raportointijärjestelyistä, mukaan lukien raportointi lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoelimelle taikka yleisen edun näkökulmasta. Laajemmassa muodossaan julkissektorin tilintarkastus voi sisältää esimerkiksi toiminnantarkastukseen kuuluvia osa-alueita taikka kattavan arvioinnin, joka koskee säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin noudattamista sekä väärinkäytösten ja korruption estämistä ja havaitsemista.

Toimeksiannon suorittaminen

Ohjaus, valvonta ja suorittaminen (viittaus: kappale 15(a))

A14. Toimeksiantotiimin ohjaukseen kuuluu, että toimeksiantotiimin jäsenten tietoon saatetaan sellaiset seikat kuin

- heidän velvollisuutensa, mukaan lukien tarve noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia sekä suunnitella ja suorittaa tilintarkastus noudattaen amatillista skeptisyyttä, kuten ISA 200 edellyttää.¹¹
- silloin kun tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen osallistuu useampia partnereita, kunkin partnerin velvollisuudet.
- suoritettavan työn tavoitteet.
- yhteisön toiminnan luonne.
- riskiin liittyvät asiat.
- mahdollisesti syntyvät ongelmat.
- yksityiskohtainen lähestymistapa toimeksiannon suorittamiseen.

Toimeksiantotiimin jäsenten välinen keskustelu antaa tiimin vähemmän kokeneille jäsenille mahdollisuuden esittää kysymyksiä tiimin kokeneemmille jäsenille niin, että toimeksiantotiimin sisällä voi tapahtua asianmukaista kommunikointia.

A15. Asianmukainen tiimityö ja koulutus auttavat toimeksiantotiimin vähemmän kokeneita jäseniä ymmärtämään heille osoitetun työn tavoitteet selkeästi.

A16. Valvontaan kuuluu sellaisia seikkoja kuin

- tilintarkastustoimeksiannon edistymisen seuraaminen.
- että harkitaan toimeksiantotiimin yksittäisten jäsenten pätevyyttä ja kyvykkyyttä, mukaan lukien sitä, onko heillä riittävästi aikaa työnsä suorittamiseen, ymmärtävätkö he saamansa ohjeet ja noudatetaanko työtä suoritettaessa tilintarkastustoimeksiannolle suunniteltua lähestymistapaa.
- tilintarkastustoimeksiannon aikana esiin tulevien merkittävien seikkojen käsitteleminen, niiden merkittävyyden arvioiminen ja suunnitellun lähestymistavan muuttaminen tarvittaessa.
- tilintarkastustoimeksiannon aikana sellaisten asioiden tunnistaminen, joista pyydetään konsultaatiota tai jotka annetaan toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten harkittavaksi.

¹¹ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 15

Tehdyn työn läpikäynnit

Läpikäyntivelvoitteet (viittaus: kappale 16)

- A17. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisössä noudatettavat läpikäyntivelvoitteita koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat määritetään siten, että toimeksiannotiin kokemuksen jäsenet käyvät läpi tiimin vähemmän kokeneiden jäsenten tekemän työn.¹²
- A18. Läpikäynti koostuu siitä, että harkitaan esimerkiksi
- onko työ suoritettu ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;
 - onko merkittävät seikat tuotu esille jatkokäsittelyä varten;
 - onko konsultoitu asianmukaisesti ja onko konsultointien tuloksena tehdyt johtopäätökset dokumentoitu ja toteutettu;
 - onko suoritettavan työn luonnetta, ajankohtaa ja laajuutta tarpeellista muuttaa;
 - tukeeko suoritettu työ tehtyjä johtopäätöksiä ja onko se dokumentoitu asianmukaisesti;
 - onko tilintarkastuskertomuksen tueksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja
 - onko toimeksiantoon kuuluvien toimenpiteiden tavoitteet saavutettu.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön suorittama tehdyn työn läpikäynti (viittaus: kappale 17)

- A19. Se, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö käy läpi seuraavat seikat oikea-aikaisesti tilintarkastuksen asianmukaisissa vaiheissa, mahdollistaa merkittävien seikkojen oikea-aikaisen ratkaisemisen toimeksiannosta vastuullista henkilöä tyydyttävällä tavalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä
- kriittiset harkintaa vaativat alueet, erityisesti toimeksiannon suorittamisen aikana tunnistettuihin vaikeisiin tai kiistanalaisiin seikkoihin liittyvät alueet;
 - merkittävät riskit; ja
 - muut toimeksiannosta vastuullisen henkilön tärkeiksi katsomat alueet.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ei tarvitse käydä läpi kaikkea tilintarkastusdokumentaatiota, mutta hän voi tehdä niin. Hän kuitenkin dokumentoi ISA 230:n edellyttämällä tavalla läpikäyntien laajuuden ja ajoituksen.¹³

¹² ISQC 1, kappale 33

¹³ ISA 230, kappale 9(c)

- A20. Ottaessaan vastaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävät tilintarkastuksen aikana toimeksiannon siirtyessä hänen vastuulleen toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi käyttää kappaleessa A18 kuvattuja toimenpiteitä vaihdon tapahtumispäivään mennessä suoritetun työn läpikäymiseen.

Relevantteja huomioon otettavia seikkoja käytettäessä toimeksiantotiimin jäsentä, jolla on jonkin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisalueen erityisasiantuntemusta (viittaus: kappaleet 15–17)

- A21. Silloin kun käytetään toimeksiantotiimin jäsentä, jolla on erityistä asiantuntemusta laskentatoimen tai tilintarkastuksen jollakin erityisalueella, toimeksiantotiimin kyseisen jäsenen työn ohjaukseen, valvontaan ja läpikäyntiin voi kuulua sellaisia seikkoja kuin
- sopiminen kyseisen jäsenen työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista sekä toimeksiantotiimin kyseisen jäsenen ja muiden jäsenten rooleista ja heidän välillään tapahtuvan kommunikoinnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;
 - arviointi, joka koskee kyseisen jäsenen tekemän työn riittävyttä, mukaan lukien kyseisen jäsenen havaintojen tai johtopäätösten relevanssi ja kohtuullisuus sekä niiden yhdenmukaisuus muun tilintarkastusevidenssin kanssa.

Konsultointi (viittaus: kappale 18)

- A22. Merkittäviä teknisiä, eettisiä ja muita seikkoja koskeva konsultointi tilintarkastusyhteisössä tai soveltuvissa tapauksissa sen ulkopuolella voi olla tehokasta silloin, kun ne, joita konsultoidaan
- saavat tiedon kaikista relevanteista tosiseikoista, niin että heidän on mahdollista antaa asiantuntemukseen perustuvia neuvoja; ja
 - omaavat asianmukaiset tiedot, ovat asianmukaisessa asemassa ja ovat hankkineet tarkoitukseen soveltuvaa kokemusta.
- A23. Toimeksiantotiimin voi olla asianmukaista konsultoida tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia henkilöitä esimerkiksi silloin, kun tilintarkastusyhteisön käytettävissä ei ole asianmukaisia sisäisiä resursseja. Tiimin jäsenet voivat hyödyntää toisten tilintarkastusyhteisöjen, ammatillisten järjestöjen ja sääntelyelinten tai relevantteja laadunvalvontapalveluja tarjoavien yritysten antamia neuvontapalveluja.

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen saattaminen loppuun ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään (viittaus: kappale 19(c))

- A24. ISA 700 (uudistettu) edellyttää, ettei tilintarkastuskertomusta päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi.¹⁴

¹⁴ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 41

Listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa tai kun toimeksianto täyttää kriteerit, joiden mukaan se on toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen kohteena, tällainen laadunvalvontatarkastus auttaa tilintarkastajaa sen ratkaisemisessa, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

- A25. Kun toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus suoritetaan oikea-aikaisesti toimeksiannon asianmukaisissa vaiheissa, merkittävät seikat pystytään viipymättä ratkaisemaan toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa tyydyttävällä tavalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.
- A26. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen loppuun saattaminen tarkoittaa, että toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja on täyttänyt kappaleissa 20–21 tarkoitetut vaatimukset ja soveltuviissa tapauksissa noudattanut kappaletta 22. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen dokumentointi saadaan saattaa loppuun tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen osana lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista. ISA 230 sisältää tätä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta.¹⁵

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 20)

- A27. Pysymällä tarkkaavaisena olosuhteiden muutosten varalta toimeksiannosta vastuullisen henkilön on mahdollista tunnistaa tilanteet, joissa toimeksiantokohtaisesta laadunvalvontatarkastusta tarvitaan, vaikkei tällaista laadunvalvontatarkastusta olisi edellytetty toimeksiantoa aloitettaessa.
- A28. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen laajuus voi riippua muun muassa toimeksiannon monimutkaisuudesta, siitä, onko kyseessä listattu yhteisö, sekä riskistä, ettei tilintarkastuskertomus ole olosuhteisiin nähden asianmukainen. Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus ei vähennä toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksia, jotka koskevat tilintarkastustoimeksiantoa ja sen suorittamista.
- A29. ISA 701:tä¹⁶ sovellettaessa toimeksiantotiimin tekemiin johtopäätöksiin tilintarkastuskertomusta muotoiltaessa sisältyy päättäminen seuraavista:
- tilintarkastuskertomukseen sisällytettävät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat;
 - mahdolliset tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, joista ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa ISA 701:n kappaleen 14 mukaisesti; ja
 - soveltuviissa tapauksissa, yhteisöön liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen, että ei ole sellaisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista olisi viestittävä tilintarkastuskertomuksessa.

¹⁵ ISA 230, kappaleet 14–16

¹⁶ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

Lisäksi kappaleen 20(b) mukaiseen ehdotetun tilintarkastuskertomuksen läpikäyntiin kuuluu Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osioon sisällytettäväksi ehdotettujen sanamuotojen läpikäynti.

Listattujen yhteisöjen toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus (viittaus: kappale 21)

A30. Muita relevantteja seikkoja arvioitaessa toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita voidaan harkita listatun yhteisön toimeksiantokohtaisessa laadunvalvontatarkastuksessa, ovat

- merkittävät riskit, jotka on tunnistettu toimeksiannon aikana ISA 315:n (uudistettu)¹⁷ mukaisesti, toimenpiteet näihin riskeihin vastaamiseksi ISA 330:n¹⁸ mukaisesti mukaan lukien toimeksiantotiimin arvioima väärinkäytösriski ja siihen vastaaminen ISA 240:n¹⁹ mukaisesti.
- tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut, erityisesti olennaisuutta ja merkittäviä riskejä koskevat ratkaisut.
- se, kuinka merkittäviä ja millaisia ovat tilintarkastuksen aikana todetut korjatut ja korjaamattomat virheellisydet.
- seikat, joista kommunikoidaan johdolle ja hallintoelimille ja soveltuviissa tapauksissa muille osapuolille, kuten sääntelyelimille.

Nämä muut seikat voivat olosuhteista riippuen olla sovellettavissa myös muiden yhteisöjen toimeksiantokohtaisiin laadunvalvontatarkastuksiin.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 20–21)

A31. Toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta edellytetään listattujen yhteisöjen tilintarkastusten lisäksi tilintarkastustoimeksiannoissa, jotka täyttävät tilintarkastusyhteisön asettamat kriteerit, joiden mukaan toimeksiannot ovat toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen kohteena. Joissakin tapauksissa mikään tilintarkastusyhteisön toimeksiannoista ei ehkä täytä kriteerejä, joiden mukaan ne olisivat tällaisen laadunvalvontatarkastuksen kohteena.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 20–21)

A32. Julkisella sektorilla laissa määrätty tilintarkastaja (esimerkiksi Auditor General tai muu tämän sijasta valittu asianmukaisen pätevyuden omaava henkilö) voi toimia toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävää vastaavassa tehtävässä, jossa hänellä on kokonaisvastuu julkisen sektorin tilintarkastuksista. Toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajaa valittaessa, silloin kun se on sovellettavissa, otetaan tällaisissa olosuhteissa huomioon tarve olla riippumaton

¹⁷ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

¹⁸ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

¹⁹ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

tarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä sekä toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan kyky tehdä objektiivinen arviointi.

- A33. Kappaleissa 21 ja A30 tarkoitetut listatut yhteisöt eivät ole tavanomaisia julkisella sektorilla. Julkisella sektorilla voi kuitenkin olla muita yhteisöjä, jotka ovat merkittäviä kokonsa, monimutkaisuutensa tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi ja joilla näin ollen on useita erilaisia etutahoja. Esimerkkejä ovat valtion omistamat yhtiöt sekä julkiset palvelut. Julkisella sektorilla jatkuvasti tapahtuvat muutokset voivat johtaa uudentyyppisten merkittävien yhteisöjen syntymiseen. Ei ole olemassa pysyviä objektiivisia kriteerejä, joiden perusteella tällainen merkittävyys määritetään. Julkisen sektorin tilintarkastajat kuitenkin arvioivat, mitkä yhteisöt voivat olla riittävän merkittäviä, jotta toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus olisi perusteltu.

Seuranta (viittaus: kappale 23)

- A34. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava seurantaprosessi, joka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat relevantteja ja riittäviä ja että ne toimivat tehokkaasti.²⁰
- A35. Tilintarkastustoimeksiantoon mahdollisesti vaikuttavia puutteellisuuksia arvioidessaan toimeksianton vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon toimenpiteet, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tilanteen korjaamiseksi ja jotka toimeksianton vastuullinen henkilö katsoo riittäviksi kyseisessä tilintarkastuksessa.
- A36. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei tiettyä tilintarkastustoimeksiantoa olisi suoritettu ammattilisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei tilintarkastuskertomus olisi ollut asianmukainen.

Dokumentointi

Konsultointien dokumentoiminen (viittaus: kappale 24(d))

- A37. Riittävän kattava ja yksityiskohtainen dokumentaatio toisten asiantuntijoiden konsultoinneista, jotka koskevat vaikeita tai kiistanalaisia asioita, edistää käsityksen saamista
- asiasta, jota konsultointi koski; ja
 - konsultoinnin tuloksista, mukaan lukien mahdolliset päätökset, näiden päätösten perusteet ja se, miten ne on toteutettu.

²⁰ ISQC 1, kappale 48

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 230

TILINTARKASTUSDOKUMENTAATIO

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Tilintarkastusdokumentaation luonne ja tarkoitus.....	2–3
Voimaantulo.....	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen.....	7
Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen.....	8–13
Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen.....	14–16
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen.....	A1
Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen.....	A2–A20
Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen.....	A21–A24
Liite: Muiden ISA-standardien sisältämät erityiset vaatimukset tilintarkastuksen dokumentoinnista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta laatia tilintarkastusdokumentaatio tilintarkastuksesta. Liitteessä luetellaan muut ISA-standardit, jotka sisältävät erityisiä dokumentointivaatimuksia ja -ohjeistusta. Muiden ISA-standardien sisältämät nimenomaiset dokumentointivaatimukset eivät rajoita tämän standardin soveltamista. Säädökseen tai määräykseen voi sisältyä dokumentointia koskevia lisävaatimuksia.

Tilintarkastusdokumentaation luonne ja tarkoitus

2. Tämän standardin ja muiden relevanttien ISA-standardien mukaiset vaatimukset täyttävä tilintarkastusdokumentaatio sisältää
 - (a) evidenssin tilintarkastajan yleisten tavoitteiden saavuttamista koskevan johtopäätöksen perusteista;¹ ja
 - (b) evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.
3. Tilintarkastusdokumentaatio palvelee lisäksi useita muita tarkoituksia, esimerkiksi seuraavia:
 - Se auttaa toimeksiantotiimiä tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa.
 - Se auttaa valvonnasta vastaavia toimeksiantotiimin jäseniä ohjaamaan ja valvomaan tilintarkastustyötä sekä täyttämään työn läpikäyntiä koskevat velvollisuutensa ISA 220:n² mukaisesti.
 - Se mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimi pystyy vastaamaan suorittamastaan työstä.
 - Se pitää tallella asioita, joilla on merkitystä myös tulevaisuudessa tilintarkastuksessa.
 - Se mahdollistaa ISQC 1:n³ tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten mukaiset laadunvalvontatarkastukset ja laaduntarkastukset.⁴

¹ ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti, kappale 11

² ISA 220 Tilintarkastuksen laadunvalvonta, kappaleet 15–17

³ ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja, kappaleet 32–33, 35–38 ja 48

⁴ ISA 220, kappale 2

- Se mahdollistaa sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai muiden vaatimusten mukaisten ulkoisten laaduntarkastusten suorittamisen.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Tilintarkastajan tavoitteena on laatia dokumentaatio, joka sisältää
 - (a) tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu; ja
 - (b) evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

Määritelmät

6. ISA-standardeissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Tilintarkastusdokumentaatio – Aineisto, johon on dokumentoitu suoritetut tilintarkastustoimenpiteet, hankittu relevantti tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään myös termiä ”työpaperit”).
 - (b) Tilintarkastuskansio – Yksi tai useampi kansio tai muu fyysisessä tai sähköisessä muodossa oleva säilyttämismateriaali, joka sisältää tiettyä toimeksiantoa koskevan tilintarkastusdokumentaation.
 - (c) Kokenut tilintarkastaja – Henkilö (tilintarkastusyhteisöstä tai sen ulkopuolelta), jolla on käytännön tilintarkastuskokemusta ja kohtuullinen käsitys:
 - (i) tilintarkastusprosesseista;
 - (ii) ISA-standardeista ja sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;
 - (iii) liiketoimintaympäristöstä, jossa yhteisö toimii; ja
 - (iv) yhteisön toimialan kannalta relevanteista tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyvistä seikoista.

Vaatimukset

Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen

7. Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastusdokumentaatio oikea-aikaisesti. (Viittaus: kappale A1)

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus

8. Tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen: (viittaus: kappaleet A2–A5, A16–A17)
 - (a) ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuviin vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; (viittaus: kappaleet A6–A7)
 - (b) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; sekä
 - (c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista. (Viittaus: kappaleet A8–A11).
9. Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan tilintarkastajan on merkittävä näkyviin
 - (a) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat; (viittaus: kappale A12)
 - (b) kuka on suorittanut tilintarkastustyön ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
 - (c) kuka on läpikäynyt suoritettua tilintarkastustyön, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi. (Viittaus: kappale A13)
10. Tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin. (Viittaus: kappale A14)
11. Jos tilintarkastaja on havainnut jonkin tiedon olevan ristiriidassa tilintarkastajan tekemän merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksen kanssa, tilintarkastajan on dokumentoitava, miten hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen. (Viittaus: kappale A15)

Poikkeaminen relevantista vaatimuksesta

12. Jos tilintarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa harkitsee tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta, hänen on dokumentoitava, millä tavoin kyseisen vaatimuksen mukainen tarkoitus on saavutettu suoritettujen vaihtoehtoisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla, sekä syyt poikkeamiseen. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat

13. Jos tilintarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa suorittaa kokonaan uusia tai aiempia täydentäviä tilintarkastustoimenpiteitä tai tekee uusia johtopäätöksiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, hänen on dokumentoitava (viittaus: kappale A20)
 - (a) kyseiset olosuhteet;
 - (b) kokonaan uudet tai aiempia täydentävät tilintarkastustoimenpiteet, hankittu tilintarkastusevidenssi ja tehdyt johtopäätökset sekä niiden vaikutus tilintarkastuskertomukseen; sekä
 - (c) milloin tilintarkastusdokumentaatioon on tehty tästä johtuvat muutokset, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen

14. Tilintarkastajan on koottava tilintarkastusdokumentaatio tilintarkastuskansioon ja saatettava lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. (Viittaus: kappaleet A21–A22)
15. Sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu loppuun, tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa minkäänlaista tilintarkastusdokumentaatiota ennen sen säilyttämisen päättymistä. (Viittaus: kappale A23)
16. Silloin kun tilintarkastaja katsoo muissa kuin kappaleessa 13 tarkoitetuissa olosuhteissa tarpeelliseksi muuttaa olemassa olevaa tilintarkastusdokumentaatiota tai lisätä siihen uutta tilintarkastusdokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu päätökseen, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava (viittaus: kappale A24)
 - (a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja
 - (b) milloin ne on tehty, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus**Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen** (viittaus: kappale 7)

- A1. Kun tilintarkastuksesta laaditaan oikea-aikaisesti tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa dokumentaatiota, tämä auttaa parantamaan tilintarkastuksen laatua ja helpottaa hankitun tilintarkastusevidenssin ja tehtyjen johtopäätösten tehokasta läpikäyntiä ja arviointia ennen kuin tilintarkastuskertomus on valmis. Tilintarkastustyön suorittamisen jälkeen laadittu dokumentaatio on todennäköisesti vähemmän täsmällistä kuin työn suorittamisen aikana laadittu dokumentaatio.

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus (viittaus: kappale 8)

- A2. Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus riippuvat esimerkiksi seuraavista tekijöistä:
- yhteisön koko ja monimutkaisuus.
 - suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne.
 - tunnistetut olennaisen virheellisyyden riskit.
 - hankitun tilintarkastusevidenssin merkittävyys.
 - havaittujen poikkeamien luonne ja laajuus.
 - tarve dokumentoida johtopäätös tai sen peruste, joka ei käy helposti selville suoritettua työtä tai hankittua tilintarkastusevidenssiä koskevasta dokumentaatiosta.
 - käytetty tilintarkastusmetodologia ja työkalut.
- A3. Tilintarkastusdokumentaatio voidaan laatia paperille taikka sähköiselle tai muulle tietovälineelle. Esimerkkejä tilintarkastusdokumentaatiosta ovat
- tilintarkastusohjelmat.
 - analyysit.
 - huomiota vaativia seikkoja koskevat muistiot.
 - yhteenvedot merkittävistä seikoista.
 - vahvistuskirjeet ja vahvistusilmoituskirjeet.
 - tarkistuslistat.
 - merkittäviä seikkoja koskeva kirjeenvaihto (sähköpostiviestit mukaan lukien).

Tilintarkastaja voi sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon yhteenvedoja tai jäljennöksiä yhteisön asiakirjoista (esimerkiksi merkittävistä ja erityisistä sopimuksista). Tilintarkastusdokumentaatio ei kuitenkaan korvaa yhteisön kirjanpitoaineistoa.

- A4. Tilintarkastajan ei tarvitse sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon työpapereiden ja tilinpäätöksen luonnoksia, jotka on korvattu uudemmalla aineistolla, keskenään alustavaa pohdintaa koskevia muistiinpanoja, aikaisempia versioita asiakirjoista, joihin on korjattu kirjoitus- tai muita virheitä, eikä useampia kappaleita samasta asiakirjasta.
- A5. Tilintarkastajan antamat suulliset selostukset eivät sellaisenaan tue riittävästi tilintarkastajan suorittamaa työtä tai hänen tekemiään johtopäätöksiä, mutta niitä

voidaan käyttää selittämään tai selventämään tilintarkastusdokumentaatioon sisältyvää tietoa.

ISA-standardien noudattamista koskeva dokumentaatio (viittaus: kappale 8(a))

- A6. Tämän standardin vaatimusten noudattaminen johtaa periaatteessa siihen, että tilintarkastusdokumentaatio on olosuhteisiin nähden riittävää ja tarkoitukseen soveltuvaa. Muihin ISA-standardeihin sisältyy erityisiä dokumentointivaatimuksia, joiden tarkoituksena on selventää tämän standardin soveltamista kyseisten ISA-standardien tarkoittamissa olosuhteissa. Muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset dokumentointivaatimukset eivät rajoita tämän standardin soveltamista. Dokumentointivaatimuksen puuttumisen yksittäisestä ISA-standardista ei myöskään ole tarkoitus viitata siihen, ettei kyseisen standardin noudattamisen seurauksena laadittaisi minkäänlaista dokumentaatiota.
- A7. Tilintarkastusdokumentaatiosta saa evidenssiä siitä, että tilintarkastus on ISA-standardien mukainen. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamiaan seikkoja tai kaikkia tilintarkastuksessa tekemiään ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi tilintarkastuskansioon sisältyvien asiakirjojen avulla. Esimerkiksi:
- Asianmukaisesti dokumentoitu tilintarkastussuunnitelma osoittaa, että tilintarkastaja on suunnitellut tilintarkastuksen.
 - Tilintarkastuskansiossa oleva allekirjoitettu toimeksiantokirje osoittaa, että tilintarkastaja on sopinut tilintarkastustoimeksiannon ehdoista toimivan johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.
 - Tilintarkastuskertomus, jossa on asianmukaisen varauman sisältävä lausunto, osoittaa tilintarkastajan noudattaneen vaatimusta, että ISA-standardeissa täsmennetyissä olosuhteissa on annettava varauman sisältävä lausunto.
 - Koko tilintarkastusta yleisesti koskevien vaatimusten noudattaminen voidaan osoittaa tilintarkastuskansiossa usealla eri tavalla:
 - Ei esimerkiksi ehkä ole yhtä yksittäistä tapaa dokumentoida tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys. Tilintarkastusdokumentaatiosta voi silti saada evidenssiä siitä, että tilintarkastaja on noudattanut ISA-standardien mukaista ammatillista skeptisyyttä. Tällaiseen evidenssiin voi kuulua erityisiä toimenpiteitä vahvistuksen hankkimiseksi vastauksille, joita toimiva johto on antanut tilintarkastajan tekemiin tiedusteluihin.
 - Vastaavasti se, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö on ottanut vastuun tilintarkastuksen johtamisesta, valvonnasta ja suorittamisesta ISA-standardien mukaisesti, voidaan osoittaa tilintarkas-

tusdokumentaatioissa usealla eri tavalla. Siihen voi kuulua dokumentaatiota toimeksiannosta vastuullisen henkilön oikea-aikaisesta osallistumisesta tilintarkastuksen osa-alueisiin, kuten osallistumisesta ISA 315:n (uudistettu)⁵ edellyttämiin tiimikeskusteluihin.

Merkittävien seikkojen ja niihin liittyvien merkittävien ammatillista harkintaa edellyttävien ratkaisujen dokumentoiminen (viittaus: kappale 8(c))

- A8. Seikan merkittävyttä koskeva harkinta edellyttää tosiseikkojen ja olosuhteiden objektiivista analysointia. Merkittäviä seikkoja ovat esimerkiksi
- asiat, joista aiheutuu merkittäviä riskejä (määritelty ISA 315:ssä (uudistettu)).⁶
 - tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, jotka osoittavat, (a) että tilinpäätös voisi olla olennaisesti virheellinen tai (b) että on tarpeellista muuttaa tilintarkastajan aiempaa arviota olennaisen virheellisyyden riskeistä ja tilintarkastajan toimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.
 - olosuhteet, jotka merkittävästi vaikeuttavat tarpeellisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista.
 - havainnot, joiden seurauksena tilintarkastuslausunnosta voisi tulla mukautettu tai tilintarkastuskertomukseen voitaisiin sisällyttää tiettyä seikkaa painottava kappale.
- A9. Tärkeä tekijä päätettäessä merkittäviä seikkoja koskevan tilintarkastusdokumentaation muodosta, sisällöstä ja laajuudesta on, missä määrin työtä suoritettaessa ja tuloksia arvioitaessa on käytetty ammatillista harkintaa. Ammatilliseen harkintaan perustuvien ratkaisujen dokumentointi, kun ratkaisut ovat merkittäviä, auttaa selittämään tilintarkastajan johtopäätöksiä ja vahvistamaan harkinnan laatua. Tällaiset seikat kiinnostavat erityisesti tilintarkastusdokumentaation läpikäynnistä vastaavia henkilöitä – mukaan lukien myöhempiä tilintarkastuksia suorittavat henkilöt – heidän käydessään läpi seikkoja, jotka ovat edelleen merkittäviä (esimerkiksi käydessään jälkikäteen läpi kirjanpidollisia arvioita).
- A10. Esimerkkejä olosuhteista, joissa on kappaleen 8 mukaan asianmukaista laatia ammatillisen harkinnan käyttöä koskevaa tilintarkastusdokumentaatiota, kun kyseiset asiat ja harkintaan perustuvat ratkaisut ovat merkittäviä, ovat
- tilintarkastajan johtopäätöksen perustelut, kun tilintarkastajan jonkin vaatimuksen mukaan ”on harkittava” tiettyjä tietoja tai tekijöitä ja tämä harkinta on kyseisen toimeksiannon yhteydessä merkittävää.
 - peruste tilintarkastajan johtopäätökselle kohtuullisuudesta, kun on kyse subjektiivisista harkintaan perustuvista ratkaisuista (esimerkiksi merkittävien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta).

⁵ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 10

⁶ ISA 315 (uudistettu), kappale 4(e)

- peruste tilintarkastajan johtopäätöksille asiakirjan aitoudesta, kun asiaa ryhdytään tutkimaan tarkemmin (esimerkiksi käyttämällä asianmukaisella tavalla asiantuntijaa tai suorittamalla vahvistustoimenpiteitä) sellaisten tilintarkastuksen aikana tunnistettujen olosuhteiden johdosta, jotka ovat saaneet tilintarkastajan uskomaan, ettei asiakirja välttämättä ole aito.
- ISA 701:tä sovellettaessa⁷ tilintarkastajan määrittämät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tai ratkaisu, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole.

A11. Tilintarkastaja voi todeta hyödylliseksi laatia ja säilyttää osana tilintarkastusdokumentaatiota yhteenvedon, jossa kuvataan tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleet merkittävät seikat ja se, miten niiden suhteen on toimittu, tai jossa viitataan muuhun relevanttiin tilintarkastusta tukevaan dokumentaatioon, johon tällainen tieto sisältyy. Tällainen yhteenveto voi helpottaa tilintarkastusdokumentaation tehokkaita ja taloudellisia laadunvalvontatarkastuksia ja laaduntarkastuksia, erityisesti suurissa ja monimutkaisissa tilintarkastuksissa. Lisäksi tällaisen yhteenvedon laatimisesta voi olla tilintarkastajalle apua merkittäviä seikkoja harkittaessa. Se voi myös auttaa tilintarkastajaa tämän harkitessa, onko suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja tehdyt johtopäätökset huomioon ottaen, olemassa sellaista yksittäistä relevanttia ISA-standardien mukaista tavoitetta jota tilintarkastaja ei pysty saavuttamaan niin, että tämä estäisi tilintarkastajaa saavuttamasta yleisiä tavoitteitaan.

Tarkastettavien yksikköjen tai seikkojen sekä laatijan ja läpikäynnin suorittajan yksilöiminen (viittaus: kappale 9)

- A12. Yksilöivien ominaispiirteiden dokumentoiminen palvelee useita eri tarkoituksia. Se esimerkiksi mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimi pystyy vastaamaan työstään, ja se helpottaa poikkeamien tai epäjohtonmukaisuuksien selvittämistä. Yksilöivät ominaispiirteet vaihtelevat tilintarkastustoimenpiteen luonteen ja tarkastetun kohteen tai asian mukaan. Esimerkiksi:
- Suorittaessaan yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu yhteisössä tuotettuihin ostotilauksiin, tilintarkastaja voi yksilöidä tarkastettavaksi valittavat asiakirjat päivämäärien ja yksilöllisten ostotilausnumeroiden perusteella.
 - Jos toimenpide edellyttää kaikkien tietyn rahamäärän ylittävien yksikköjen valitsemista tai tarkastelemista tietystä perusjoukosta, tilintarkastaja voi dokumentoida toimenpiteen laajuuden ja yksilöidä perusjoukon (esimerkiksi valitaan kaikki tietyn rahamäärän ylittävät pääkirjanpitoviennit).
 - Jos toimenpide edellyttää systemaattista otantaa asiakirjojen muodostamasta perusjoukosta, tilintarkastaja voi yksilöidä valitut asiakirjat dokumentoimalla niiden lähteen, otannon aloituskohdan ja otantavälin (esimer-

⁷ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

kiksi toimituksista pidettävään kirjanpitoon merkityistä lähetysluettelosta aikaväliltä 1.4.–30.9. valittu systemaattinen otos, joka alkaa lähetysluettelosta numero 12345 ja johon valitaan joka 125. lähetysluettelo).

- Jos toimenpide edellyttää tiedustelujen tekemistä tietyille yhteisön henkilöstöön kuuluville henkilöille, tilintarkastaja voi dokumentoida tiedustelujen päivämäärät sekä henkilöiden nimet ja tehtävänimikkeet.
- Jos kyseessä on havainnointitoimenpide, tilintarkastaja voi dokumentoida havainnoitavana olleen prosessin tai asian, asianomaiset henkilöt ja heidän tehtävänsä sekä sen, missä ja milloin havainnointi on suoritettu.

A13. ISA 220 edellyttää, että tilintarkastaja tarkastelee suoritettua tilintarkastustyötä käymällä läpi tilintarkastusdokumentaation.⁸ Vaatimus sen dokumentoimisesta, kuka on läpikäynyt suoritettua tilintarkastustyötä, ei tarkoita, että jokaiseen erilliseen työpaperiin pitäisi sisältyä evidenssi läpikäynnistä. Vaatimus tarkoittaa kuitenkin, että dokumentoidaan, mikä tilintarkastustyö on käyty läpi, kuka on käynyt työn läpi ja milloin se on käyty läpi.

Johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa käytyjen merkittäviä seikkoja koskevien keskustelujen dokumentointi (viittaus: kappale 10)

A14. Dokumentaatio ei rajoitu vain tilintarkastajan laatimaan aineistoon, vaan siihen voi sisältyä myös muuta tarkoitukseen soveltuvaa aineistoa, kuten yhteisön henkilöstön laatimia kokouspöytäkirjoja, jotka tilintarkastaja on hyväksynyt. Muita tahoja, joiden kanssa tilintarkastaja voi keskustella merkittävistä seikoista, ovat muut yhteisön henkilöstöön kuuluvat henkilöt sekä ulkopuoliset, kuten yhteisön käyttämät asiantuntijat.

Sen dokumentoiminen, miten on toimittu ristiriitaisuuksien suhteen (viittaus: kappale 11)

A15. Vaatimus sen dokumentoimisesta, miten tilintarkastaja on toiminut informaatioissa esiintyvien ristiriitaisuuksien suhteen, ei tarkoita, että tilintarkastajan pitäisi säilyttää virheellistä tai uudemalla aineistolla korvattua dokumentaatiota.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 8)

A16. Pienen yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastusdokumentaatio on yleensä suppeampaa kuin suuren yhteisön tilintarkastuksessa. Lisäksi silloin, kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö suorittaa koko tilintarkastustyön, dokumentaatio ei sisällä asioita, jotka mahdollisesti pitäisi dokumentoida yksinomaan toimeksiantotiimin muiden jäsenten informoimiseksi tai ohjeistamiseksi (ei esimerkiksi ole dokumentoitavia seikkoja, jotka koskevat tiimissä käytyjä keskusteluja tai valvontaa). Toimeksiannosta vastuullinen henkilö noudattaa kuitenkin kappaleen 8 mukaista ensisijaista vaatimusta kokeneen tilintarkastajan ymmärrettävissä olevan tilintarkastusdokumentaation laatimisesta, koska tilintarkastusdokumentaatio voi olla ulkoisten osapuolten tarkastelun kohteena sääntelyn perusteella tai muissa tarkoituksissa.

⁸ ISA 220, kappale 17

A17. Pienen yhteisön tilintarkastaja voi myös todeta tilintarkastusdokumentaatiota laatiessaan, että on hyödyllistä ja tehokasta dokumentoida tilintarkastuksen useita osa-alueita yhteen asiakirjaan, johon tarvittaessa tehdään ristikkäisviittaukset sitä tukeviin työpapereihin. Esimerkkejä seikoista, jotka voidaan pienen yhteisön tilintarkastuksessa dokumentoida yhdessä, ovat käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen sisäisestä valvonnasta, tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastus-suunnitelma, ISA 320:n⁹ mukaisesti määritetty olennaisuus, arvioidut riskit, tilintarkastuksen aikana todetut merkittävät seikat sekä tehdyt johtopäätökset.

Poikkeaminen relevantista vaatimuksesta (viittaus: kappale 12)

A18. ISA-standardien vaatimukset on suunniteltu mahdollistamaan se, että tilintarkastaja voi saavuttaa ISA-standardeissa asetetut tavoitteet ja täten yleiset tavoitteensa. Näin ollen ISA-standardit edellyttävät jokaisen kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa relevantin vaatimuksen noudattamista, ellei ole kysymys poikkeuksellisista olosuhteista.

A19. Dokumentointivaatimus koskee vain kyseisissä olosuhteissa relevantteja vaatimuksia. Ainoastaan seuraavissa tapauksissa tietty vaatimus ei ole relevantti¹⁰:

- (a) koko kyseinen ISA-standardi ei ole relevantti (esimerkiksi jos yhteisöllä ei ole sisäistä tarkastusta, mikään ISA 610:n (uudistettu 2013)¹¹ sisältämä asia ei ole relevantti); tai
- (b) vaatimus on ehdollinen ja kyseinen ehto ei toteudu (esimerkkinä vaatimus tilintarkastajan mukautetun lausunnon antamisesta, kun ei ole kyetty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, eikä ole kysymys tällaisesta kykenemättömyydestä).

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat (viittaus: kappale 13)

A20. Esimerkkejä poikkeuksellisista olosuhteista ovat tosiseikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta jotka olivat olemassa tuona päivänä ja olisivat mahdollisesti aiheuttaneet tilinpäätöksen muuttamisen tai tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttamisen, jos ne olisivat olleet tiedossa kyseisenä päivänä.¹² Tilintarkastusdokumentaatioon tästä johtuen tehtävät muutokset käydään läpi ISA 220:een¹³ sisältyvien läpikäyntivelvoitteiden mukaisesti, ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö ottaa lopullisen vastuun muutoksista.

⁹ ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

¹⁰ ISA 200, kappale 22

¹¹ ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen, kappale 2*

¹² ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, kappale 14*

¹³ ISA 220, kappale 16

Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen (viittaus: kappaleet 14–16)

- A21 ISQC 1:n (tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat tilintarkastuskansioiden kokoamisen oikea-aikaista loppuunsaattamista varten.¹⁴ Asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen tilintarkastuskansion kokoamistyö saatetaan loppuun, on yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä.¹⁵
- A22. Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen on hallinnollinen toimenpide, johon ei kuulu uusien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista eikä uusien johtopäätösten tekemistä. Tilintarkastusdokumentaatioon saadaan kuitenkin tehdä lopullisen kokoamisen aikana muutoksia, jos ne ovat luonteeltaan hallinnollisia. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi
- uudella aineistolla korvatus dokumentaation tuhoaminen tai poistaminen;
 - työpapereiden järjestäminen ja lajitteleminen ja ristikkäisviittausten tekeminen;
 - kansion kokoamiseen liittyvien tarkistuslistojen kuittaaminen kansion valmistuessa;
 - sellaisen tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen, jonka tilintarkastaja on hankkinut ja josta hän on keskustellut ja sopinut toimeksiantotiimin asianomaisten jäsenten kanssa ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.
- A23. ISQC 1 (tai vähintään samantasoiset kansalliset vaatimukset) edellyttää, että tilintarkastusyhteisöt luovat toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiantoja koskevan dokumentaation säilyttämistä varten.¹⁶ Tilintarkastustoimeksiannoissa säilyttämisaika on yleensä vähintään viisi vuotta tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä tai sitä myöhemmästä konsernia koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä lukien.¹⁷
- A24. Esimerkki olosuhteista, joissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi muuttaa olemassa olevaa tilintarkastusdokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun kansion kokoamistyö on saatettu loppuun, on olemassa olevan tilintarkastusdokumentaation selventämistarve, joka johtuu sisäisten tai ulkoisten osapuolten suorittamien laaduntarkastusten perusteella saaduista kommentteista.

¹⁴ ISQC 1, kappale 45

¹⁵ ISQC 1, kappale A54

¹⁶ ISQC 1, kappale 47

¹⁷ ISQC 1, kappale A61

Liite

(Viittaus: kappale 1)

Muiden ISA-standardien sisältämät erityiset vaatimukset tilintarkastuksen dokumentoinnista

Tässä liitteessä luetellaan muihin ISA-standardeihin sisältyneet kappaleet, jotka sisältävät erityisiä dokumentaatiovaatimuksia. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* – kappaleet 10–12
- ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta* – kappaleet 24–25
- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappaleet 45–48
- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappale 30
- ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* – kappale 23
- ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu* – kappale 12
- ISA 315 (uudistettu) *Olennaisten virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla* – kappale 32
- ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa* – kappale 14
- ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi* – kappaleet 28–30
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappale 15
- ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale 23
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 28
- ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)* – kappale 50
- ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* – kappaleet 36–37
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappale 25.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 240

VÄÄRINKÄYTTÖKSIIN LIITTYVÄT TILINTARKASTAJAN VELVOLLISUUDET TILINTARKASTUKSESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Väärinkäytöksen ominaispiirteet	2–3
Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta	4–9
Voimaantulo	10
Tavoitteet	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Ammatillinen skeptisyys	13–15
Keskustelu toimeksiantotiimissä	16
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	17–25
Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	26–28
Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyden riskeihin vastaamiseksi	29–34
Tilintarkastusevidenssin arviointi	35–38
Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista	39
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	40
Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa	41–43
Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle	44
Dokumentointi	45–48

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Väärinkäytösten ominaispiirteet	A1–A5
Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta	A6–A7
Ammatillinen skeptisyys	A8–A10
Keskustelu toimeksiannotiimissä	A11–A12
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A13–A28
Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A29–A33
Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi	A34–A49
Tilintarkastusevidenssin arviointi	A50–A54
Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista	A55–A58
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A59–A60
Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa	A61–A66
Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella	A67–A69
Liite 1: Esimerkkejä väärinkäytöksen riskitekijöistä	
Liite 2: Esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin	
Liite 3: Esimerkkejä väärinkäytöksen mahdollisuuteen viittaavista seikoista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään väärinkäytöksiin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Siinä erityisesti täsmennetään, miten ISA 315:tä (uudistettu)¹ ja ISA 330:tä² sovelletaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin nähden.

Väärinkäytösten ominaispiirteet

2. Tilinpäätöksessä olevat virheellisydet voivat johtua joko väärinkäytöksestä tai virheestä. Erottava tekijä väärinkäytöksen ja virheen välillä on se, onko tilinpäätöksen virheellisyyteen johtava teko tahallinen vai tahaton.
3. Vaikka väärinkäytös on laaja juridinen käsite, tilintarkastaja kiinnittää tätä tilintarkastusstandardia sovellettaessa huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden. Kahdentyyppiset tahalliset virheellisydet ovat relevantteja tilintarkastajalle: vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvat virheellisydet sekä varojen väärinkäytöstä johtuvat virheellisydet. Vaikka tilintarkastaja voi epäillä väärinkäytöksen tapahtuneen tai voi joissakin harvoissa tapauksissa tunnistaa väärinkäytöksen, hän ei tee oikeudellisia päätelmiä siitä, onko todella tapahtunut väärinkäytös. (Viittaus: kappaleet A1–A6)

Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta

4. Ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta on sekä yhteisön hallintoelimillä että johdolla. On tärkeää, että johto hallintoelinten valvomana painottaa voimakkaasti väärinkäytösten ehkäisemistä, mikä saattaa vähentää tilaisuuksia väärinkäytösten tapahtumiseen, sekä painottaa väärinkäsityksiä ehkäiseviä pelotteita, jotka voisivat saada henkilöt pidättäytymään väärinkäytösten tekemisestä kiinnijäämisen ja rangaistuksen todennäköisyyden vuoksi. Tähän liittyy sitoutuminen sellaisen rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävän kulttuurin luomiseen, jota hallintoelinten suorittama aktiivinen valvonta voi vahvistaa. Hallintoelinten toteuttamaan valvontaan kuuluu, että arvioidaan mahdollisuutta sivuuttaa kontrollit tai muutoin vaikuttaa taloudellisen raportoinnin prosessiin epäasianmukaisella tavalla, esimerkiksi mahdollisuutta, että johto yrittää manipuloida tulosta tarkoituksenaan vaikuttaa analyytikkojen käsityksiin yhteisön tulokellisuudesta ja kannattavuudesta.

Tilintarkastajan velvollisuudet

5. Suorittaessaan tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheelli-

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

- syöttä. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin tilinpäätöksen olennaisia virheellisyyskysymyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien noudattaen.³
6. Kuten ISA 200:ssa⁴ kuvataan, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset ovat erityisen merkittäviä, kun kyseessä on väärinkäytöksestä johtuva virheellisyys. Riski, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta. Tämä johtuu siitä, että väärinkäyttöön saattaa liittyä pitkälle kehittyneitä ja huolellisesti suunniteltuja peittämisjärjestelyjä, kuten väärennöksiä, liiketapahtumien tahallista kirjaamista jättämistä tai väärin tietojen antamista tilintarkastajalle tahallisesti. Tällaisia peittämisyrityksiä saattaa olla vieläkin vaikeampi havaita, jos niihin liittyy yhteistyössä tapahtuvaa epärehellistä toimintaa. Yhteistyössä tapahtuneen epärehellisen toiminnan johdosta tilintarkastaja saattaa uskoa evidenssin olevan vakuuttavaa, vaikka se tosiasiansa on paikkansapitämätöntä. Tilintarkastajan kyky havaita väärinkäytös riippuu useista tekijöistä, joita ovat esimerkiksi väärinkäytöksen tekijän taitavuus, manipuloinnin toistuvuus ja laajuus, se missä määrin on kyse yhteistyössä tapahtuneesta epärehellisestä toiminnasta, yksittäisten manipuloitujen määrien suhteellinen suuruus sekä mukana olevien henkilöiden asema. Vaikka tilintarkastaja saattaa pystyä havaitsemaan mahdollisia tilaisuuksia väärinkäytöksen tekemiseen, hänen on vaikeaa ratkaista, aiheutuvatko virheellisyudet harkintaa sisältävillä alueilla, esimerkiksi kirjanpidoissa, väärinkäytöksestä vai virheestä.
 7. Lisäksi riski siitä, että tilintarkastaja ei havaitse johdon väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä on suurempi kuin riski siitä, että hän ei havaitse työntekijän väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, koska johto pystyy usein suoraan tai epäsuorasti manipuloimaan kirjanpitoaineistoa, esittämään vilpillistä taloudellista informaatiota tai sivuuttamaan kontrollitoimenpiteet, jotka on suunniteltu estämään muuta henkilöstöä tekemästä vastaavanlaisia väärinkäytöksiä.
 8. Kohtuullista varmuutta hankkiessaan tilintarkastaja on velvollinen säilyttämään ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan, ottamaan huomioon mahdollisuuden, että johto sivuuttaa kontrollit, ja tiedostamaan, että tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat tehokkaita virheen havaitsemisessa, eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksen havaitsemisessa. Tämän standardin sisältämien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa sekä tällaisen virheellisyyden havaitsemiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelussa.

³ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappaleet A51–A52

⁴ ISA 200, kappale A51

9. Tilintarkastajalla voi olla tästä standardista ja muista ISA-standardista poikkeavia tai niitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien, kuten (viittaus: kappale A6):
- (a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat erityistä kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa, sen arvioimista, ovatko nämä toimineet asianmukaisesti säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen, sekä päättämistä lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta;
 - (b) kommunikointi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä toisille tilintarkastajille (esim. konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa); ja
 - (c) säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

Tilintarkastaja voi saada lisävelvollisuuksia noudattaessaan lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin ja muiden ISA-standardien mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyydestä).

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.*

Tavoitteet

11. Tilintarkastajan tavoitteena on
- (a) tunnistaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöksessä ja arvioida niitä;
 - (b) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituista väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla tarkoitukseen soveltuvia toimenpiteitä riskeihin vastaamiseksi; ja
 - (c) vastata tunnistettuun tai epäiltyyn väärinkäytökseen asianmukaisella tavalla.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Väärinkäyttö – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.

- (b) Väärinkäytöksen riskitekijät – Tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittavat yllykkeeseen tai paineeseen tehdä väärinkäytös tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

Vaatimukset

Ammatillinen skeptisyys

13. ISA 200⁵:n mukaan tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys koko tilintarkastuksen ajan ja tiedostettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden mahdollisuus huolimatta tilintarkastajan aikaisemmasta kokemuksesta yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. (Viittaus: kappaleet A8–A9)
14. Jollei tilintarkastajalla ole syytä uskoa päinvastaista, hän voi pitää aineistoja ja asiakirjoja aitoina. Jos tilintarkastuksen aikana tunnistetut olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, että asiakirja ei mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu mutta tilintarkastaja ei ole tästä tietoinen, hänen tulee jatkaa asian tutkimista. (Viittaus: kappale A10)
15. Silloin kun johdolle tai hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saadaan epäjohdonmukaisia vastauksia, tilintarkastajan on tutkittava nämä epäjohdonmukaisuudet.

Keskustelu toimeksiantotiimissä

16. ISA 315 (uudistettu) edellyttää, että toimeksiantotiimin jäsenten välillä käydään keskustelua ja että toimeksiannosta vastuullinen henkilö päättää, mistä asioista kommunikoidaan niille tiimin jäsenille, jotka eivät osallistu keskusteluun.⁶ Tässä keskustelussa on painotettava erityisesti sitä, kuinka ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä miten väärinkäytös voisi tapahtua. Keskustelua käytäessä ei pidä ottaa huomioon toimeksiantotiimin jäsenten mahdollisia käsityksiä siitä, että johto ja hallintoelimet ovat rehellisiä ja vilpittömiä. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

17. Suorittaessaan ISA 315:n (uudistettu)⁷ edellyttämiä riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta tilintarkastajan on tehtävä kappaleissa 18–25 tarkoitetut toimenpiteet hankkiakseen tietoa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa käytettäväksi.

⁵ ISA 200, kappale 15

⁶ ISA 315 (uudistettu), kappale 10

⁷ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 5–24

Johto ja muut yhteisössä toimivat

18. Tilintarkastajan on tehtävä johdolle tiedusteluja, jotka koskevat sitä
 - (a) millaiseksi johto arvioi riskin, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen, sekä minkä tyyppisiä ja miten laajoja tällaiset arviot ovat ja miten usein ne tehdään; (viittaus: kappaleet A13–A14)
 - (b) millaisten prosessien avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin; tiedustelu kattaa myös erityiset väärinkäytösriskit, jotka johto on tunnistanut tai jotka on saatettu sen tietoon, tai ne liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin todennäköisesti liittyy väärinkäytösriski; (viittaus: kappale A15)
 - (c) mitä johto on kommunikoinut hallintoelimille prosesseista, joiden avulla väärinkäytösriskit tunnistetaan ja niihin vastataan yhteisössä, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut; ja
 - (d) mitä johto on kommunikoinut työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista näkemyksistään, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut.
19. Tilintarkastajan on tehtävä tiedusteluja johdolle ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville todetakseen, onko näiden tiedossa yhteisöä koskevaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä. (Viittaus: kappaleet A16–A18)
20. Niissä yhteisöissä, joissa on sisäinen tarkastus, tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja asiaankuuluville henkilöille kyseisessä toiminnossa selvittääkseen, onko heidän tiedossaan yhteisöä koskevaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä, ja hankkiakseen tietoa siitä, mitkä ovat sisäisen tarkastuksen näkemykset väärinkäytösriskeistä. (Viittaus: kappale A19)

Hallintoelimet

21. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,⁸ tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten hallintoelimet valvovat prosesseja, joiden avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin, sekä miten ne valvovat sisäistä valvontaa, jonka johto on järjestänyt pienentääkseen näitä riskejä. (Viittaus: kappaleet A20–A22)
22. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen, tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja hallintoelimille selvittääkseen, onko näiden tiedossa yhteisöä koskevia todellisia, epäiltyjä tai väitettyjä väärinkäytöksiä. Osittain nämä tiedustelut tehdään, jotta saataisiin vahvistusta johdolle osoitetuihin tiedusteluihin saaduille vastauksille.

⁸ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

Tunnistetut epätavalliset tai odottamattomat yhteydet

23. Tilintarkastajan on arvioitava, voivatko epätavalliset tai odottamattomat yhteydet, esimerkiksi tulotileihin liittyvät yhteydet, jotka on tunnistettu suoritettaessa analyttisiä toimenpiteitä, viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin.

Muut tiedot

24. Tilintarkastajan on harkittava, viittaako muu hänen saamansa tieto väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin. (Viittaus: kappale A23)

Väärinkäytöksen riskitekijöiden arvioiminen

25. Tilintarkastajan on arvioitava, viittaako muiden riskienarviointitoimenpiteiden ja niihin liittyvien toimenpiteiden tuloksena saatu tieto yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon. Vaikka väärinkäytöksen riskitekijät eivät välttämättä viittaa väärinkäytöksen esiintymiseen, niitä on kuitenkin usein esiintynyt olosuhteissa, joissa väärinkäytöksiä on tapahtunut, ja sen vuoksi ne voivat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin. (Viittaus: kappaleet A24–A28)

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

26. ISA 315:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit ja arvioitava niitä tilinpäätöstasolla sekä kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.⁹
27. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on – perustuen olettamukseen, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskijä – arvioitava, minkä tyyppiset tuotot, tuottoja koskevat liiketapahtumat tai kannanotot aiheuttavat tällaisia riskejä. Kappaleessa 47 täsmennetään, millaista dokumentaatiota vaaditaan, kun tilintarkastaja toteaa, ettei kyseinen oletamus ole sovellettavissa toimeksiannon olosuhteissa, eikä hän näin ollen ole todennut tulouttamiseen liittyvän väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä. (Viittaus: kappaleet A29–A31)
28. Tilintarkastajan on käsiteltävä näitä arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä merkittävänä riskeinä, ja näin ollen hänen on, siltä osin kuin hän ei jo ole näin tehnyt, muodostettava käsitys kyseisten riskien kannalta relevanteista kontroleista yhteisössä, kontrollitoiminnot mukaan lukien. (Viittaus: kappale A32–A33)

⁹ ISA 315 (uudistettu), kappale 25

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet

29. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on päätettävä kokonaisnäkemukseen perustuvista toimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstarjoilla.¹⁰ (Viittaus: kappale A34)
30. Päätettäessään kokonaisnäkemukseen perustuvista toimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstarjoilla, tilintarkastajan on
 - (a) osoitettava henkilöitä eri tehtäviin ja valvottava heitä ottamalla huomioon toimeksiannossa merkittäviä tehtäviä saavien henkilöiden tietämys, taidot ja kyvyt sekä tilintarkastajan arvio väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeistä toimeksiannossa; (viittaus: kappaleet A35–A36)
 - (b) arvioitava, voivatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä – erityisesti kun kyseessä ovat subjektiivisiin arvostuksiin ja monimutkaisiin liiketapahtumiin liittyvät laatimisperiaatteet – viitata vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, joka johtuu johdon pyrkimyksistä manipuloida tulosta; ja
 - (c) sisällytettävä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaan ennalta arvaamattomuutta. (Viittaus: kappale A37)

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla

31. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla.¹¹ (Viittaus: kappaleet A38–A41)

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan riskeihin, että johto sivuuttaa kontrolleja

32. Johto on väärinkäytösten toteuttamista ajatellen erityisessä asemassa, koska se pystyy manipuloimaan kirjanpitoaineistoa ja laatimaan vilpillisen tilinpäätöksen sivuuttamalla kontrolleja, jotka muuten näyttäisivät toimivan tehokkaasti. Vaikka riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, vaihtelee yhteisöittäin, kyseinen riski esiintyy kuitenkin kaikissa yhteisöissä. Koska tällainen sivuuttaminen voi tapahtua ennalta arvaamattomalla tavalla, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski ja täten merkittävä riski.

¹⁰ ISA 330, kappale 5

¹¹ ISA 330, kappale 6

33. Riippumatta siitä, millaisiksi tilintarkastaja on arvioinut riskit siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, hänen on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä
- (a) tarkastaakseen suoraan pääkirjaan tehtyjen vientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen asianmukaisuutta. Tällaisessa tarkastuksessa käytettäviä tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on
 - (i) tiedusteltava taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta;
 - (ii) valittava tilikauden lopussa tehtyjä pääkirjanpitoventieitä ja muita oikaisuja; ja
 - (iii) harkittava, onko tarpeellista tarkastaa pääkirjanpitoventieitä ja muita oikaisuja koko tilikauden ajalta; (viittaus: kappaleet A42–A45)
 - (b) tarkastellakseen kirjanpidollisia arvioita mahdollisen tarkoitushakuisuuden varalta ja arvioidakseen, liittyykö vinoutuman – jos sellainen esiintyy – aiheuttaneisiin olosuhteisiin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä. Tätä tarkastelua suorittaessaan tilintarkastajan on
 - (i) arvioitava, viittaavatko johdon ratkaisut ja päätökset tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä – vaikka ne yksitellen tarkasteltuna olisivat kohtuullisia – siihen, että yhteisön johto on mahdollisesti saanut aikaan vinoutuman, johon voi liittyä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski. Jos näin on, tilintarkastajan on arvioitava tehdyt kirjanpidolliset arviot kokonaisuutena uudelleen; ja
 - (ii) tarkasteltava jälkikäteen johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia, jotka liittyvät merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin edellisen vuoden tilinpäätöksessä. (viittaus: kappaleet A46–A48)
 - (c) sellaisten merkittävien liiketapahtumien osalta, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka muutoin vaikuttavat epätavalliselta, kun otetaan huomioon tilintarkastajan muodostama käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä ja muu tilintarkastusta suorittaessa hankittu tieto, tilintarkastajan on arvioitava, viittaako liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (tai sen puuttuminen) siihen, että liiketapahtumien toteuttamisen tarkoituksena voi olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen. (Viittaus: kappale A49)
34. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarpeellista suorittaa edellä nimenomaisesti mainittujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita toimenpiteitä, jotta vastattaisiin tunnistettuihin riskeihin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja (toisin sanoen kun esiintyy nimenomaisia lisäriskejä, jotka liittyvät siihen, että johto sivuuttaa

kontrolleja, ja nämä riskit eivät tule katetuiksi toimenpiteillä, jotka suoritetaan kappaleen 32 mukaisten vaatimusten täyttämiseksi).

Tilintarkastusevidenssin arviointi (viittaus: kappale A50)

35. Tilintarkastajan on arvioitava, antavatko analytyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan tilintarkastuksen loppuvaiheessa muodostettaessa yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen tilintarkastajan yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostaman käsityksen kanssa, viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu. (Viittaus: kappale A51)
36. Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisyyden, hänen on arvioitava, antaako tällainen virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä. Jos tällaisia viitteitä esiintyy, tilintarkastajan on arvioitava kyseisen virheellisyyden vaikutuksia suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin näkökohtiin, erityisesti johdon vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja hänen on tiedostettava, että väärinkäytöstapaus ei todennäköisesti ole erillinen tapahtuma. (Viittaus: kappale A52)
37. Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisyyden, olennaisen tai epäolennaisen, ja hänellä on syytä uskoa, että se johtuu tai saattaa johtua väärinkäytöksestä ja että johto (erityisesti ylempi johto) on osallisena asiassa, tilintarkastajan on arvioitava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit uudelleen ja selvitettävä uudelleenarvioinnin vaikutus niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, joilla vastataan arvioituihin riskeihin. Arvioidessaan aiemmin hankitun tilintarkastusevidenssin luotettavuutta uudelleen tilintarkastajan on myös harkittava, viittaavatko jotkin olosuhteet tai tilanteet mahdolliseen yhteistyössä tapahtuneeseen epärehelliseen toimintaan, johon on osallistunut työntekijöitä, johtoa tai kolmansia osapuolia. (Viittaus: kappale A53)
38. Jos tilintarkastaja varmistuu siitä, että tilinpäätös on väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen, tai hän ei pysty tekemään asiasta johtopäätöstä, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen. (Viittaus: kappale A54)

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista

39. Jos tilintarkastaja joutuu väärinkäytöksestä tai epäilystä väärinkäytöksestä johtuvan virheellisyyden seurauksena sellaisiin poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joissa hänen mahdollisuutensa jatkaa tilintarkastusta vaarantuvat, tilintarkastajan on
 - (a) selvitettävä, mitkä ovat hänen ammatilliset ja lakiin perustuvat velvollisuutensa kyseisissä olosuhteissa ja onko hän velvollinen raportoimaan sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai joissakin tapauksissa sääntelyviranomaisille;
 - (b) jos toimeksiannosta luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, harkittava, olisiko hänen asianmukaista luopua toimeksiannosta; ja
 - (c) jos tilintarkastaja luopuu, hänen on

- (i) keskusteltava johdon kanssa asianmukaisella tasolla sekä hallintoelinten kanssa toimeksiannosta luopumisesta ja luopumiseen johtaneista syistä; ja
- (ii) selvitettävä, velvoittaako jokin ammatillinen tai lakiin perustuva vaatimus raportoimaan toimeksiannosta luopumisesta ja luopumiseen johtaneista syistä sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai joissakin tapauksissa sääntelyviranomaisille. (Viittaus: kappaleet A55-A58)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

40. Tilintarkastajan on hankittava johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimitä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että
- (a) nämä ilmoittavat hyväksyvänsä vastuunsa väärinkäytösten ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitettua sisäisen valvonnan suunnittelusta, käytöstä ja ylläpidosta;
 - (b) nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tulokset johdon tekemästä arvioinnista, joka koskee riskiä siitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen;
 - (c) nämä ovat ilmoittaneet tilintarkastajalle tiedossaan olevasta yhteisöä koskevasta väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä, johon on osallisena
 - (i) johtoon kuuluvia;
 - (ii) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
 - (iii) muita, jos väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen; ja
 - (d) nämä ovat ilmoittaneet tilintarkastajalle tiedossaan olevista yhteisön tilinpäätökseen vaikuttavista väitetyistä tai epäilyistä väärinkäytöksistä, joista on saatu tieto nykyisiltä tai entisiltä työntekijöiltä, analyytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta. (Viittaus: kappaleet A59–A60)

Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa

41. Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai saanut väärinkäytöksen mahdolliseen esiintymiseen viittaavaa tietoa, hänen on, ellei säädös tai määräys kiellä sitä, oikea-aikaisesti kommunikoitava näistä seikoista johdon asianmukaiselle tasolle, jotta ne henkilöt, joilla on ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta, saavat tiedon velvollisuuksiensa kannalta relevanteista seikoista. (Viittaus: kappaleet A61–A62)
42. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen, tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksen tai epäilyssään väärinkäytöstä, johon on osallisena
- (a) johtoon kuuluvia;

- (b) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
 - (c) muita, kun väärinkäyttö johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen, kommunikoitava näistä seikoista hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti. Jos tilintarkastaja epäilee väärinkäytöstä, johon on osallisena johtoon kuuluvia, tilintarkastajan on kommunikoitava näistä epäilyistä hallintoelinten kanssa ja keskusteltava niiden kanssa tilintarkastuksen loppuun saattamiseksi välttämättömien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Tällaista kommunikointia hallintoelinten kanssa vaaditaan, ellei säädös tai määräys kiellä sitä. (Viittaus: kappaleet A61, A63–A5)
43. Tilintarkastajan on, ellei säädös tai määräys kiellä sitä, kommunikoitava hallintoelinten kanssa mahdollisista muista väärinkäytöksiin liittyvistä seikoista, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat relevantteja näiden elinten velvollisuuksien kannalta. (Viittaus: kappaleet A61, A66)

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle

44. Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai epäilee väärinkäytöstä, hänen on selvitettävä, onko säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa: (viittaus: kappaleet A67–A69)
- (a) vaatimusta siitä, että tilintarkastaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
 - (b) asetettu velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Dokumentointi

45. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon¹², joka koskee ISA 315:n (uudistettu) edellyttämää tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä arviota olennaisen virheellisyyden riskeistä:¹³
- (a) merkittävät päätökset, jotka on tehty keskusteltaessa toimeksiantotiimin jäsenten kesken yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä johdettavalle olennaiselle virheellisyydelle; ja
 - (b) tunnistetut ja arvioidut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

¹² ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio, kappaleet 8–11 ja kappale A6

¹³ ISA 315 (uudistettu), kappale 32

46. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaation, joka koskee ISA 330:n edellyttämiä tilintarkastajan toimenpiteitä arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi:¹⁴
- (a) kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösten tasolla, sekä tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus sekä näiden toimenpiteiden liittyminen arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla; ja
 - (b) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset – myös niiden toimenpiteiden, jotka on suunniteltu vastaamaan riskiin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.
47. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon väärinkäytöksiä koskeva kommunikointinsa johdolle, hallintoelimille, sääntelytahoille ja muille osapuolille.
48. Jos tilintarkastaja on todennut, ettei oletamus siitä, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski, ole sovellettavissa kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon syyt tällaiseen johtopäätökseen.

* * *

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Väärinkäytösten ominaispiirteet (viittaus: kappale 3)

- A1. Riippumatta siitä, onko väärinkäytöksessä kyse vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista vai varojen väärinkäytöstä, siihen liittyy yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen, havaittu tilaisuus toteuttaa se sekä kyky jollakin tavoin perustella teko itselleen. Esimerkiksi:
- Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin voi olla yllykkeitä tai painetta, kun johdolla on yhteisön ulkopuolelta tai yhteisön sisältä tulevia paineita saavuttaa odotettu (ja mahdollisesti epärealistinen) tulostavoite tai taloudellinen lopputulema – erityisesti sen vuoksi, että taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jäämisestä voi koitua johdolle merkittäviä seurauksia. Vastaavasti henkilöillä voi olla yllykkeenä varojen väärinkäyttöön esimerkiksi se, että he elävät yli varojensa.
 - Havaittu tilaisuus tehdä väärinkäyttö voi olla olemassa, kun henkilö uskoo, että sisäinen valvonta on mahdollista sivuuttaa, esimerkiksi koska henkilö on luottamusasemassa tai koska hänellä on tietoa yksittäisistä puutteellisuuksista sisäisessä valvonnassa.

¹⁴ ISA 330, kappale 28

- Henkilöt saattavat kyetä perustelemaan vilpillisen teon itselleen. Joillakin henkilöillä on sellainen asenne tai luonne tai sellaiset eettiset arvot, jotka sallivat tietoisien ja tarkoituksellisten epärehellisten teon. Kuitenkin myös muutoin rehelliset henkilöt saattavat tehdä väärinkäytöksiä ympäristössä, jossa heihin kohdistuu riittävästi paineita.
- A2. Vilpillinen taloudellinen raportointi käsittää tahalliset virheellisyudet, myös lukujen tai muiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen poisjättämisen, tilinpäätöksen käyttäjien erehdyttämiseksi. Se voi johtua siitä, että johto pyrkii manipuloimaan tulosta tarkoituksenaan harhauttaa tilinpäätöksen käyttäjiä vaikuttamalla näiden käsitykseen yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta. Tällainen tuloksen manipulointi saattaa alkaa johdon pienistä teoista tai oletusten ja ratkaisujen pienistä epäasianmukaisista muutoksista. Paineet ja yllykkeet saattavat johtaa näiden tekojen laajentumiseen niin, että tuloksena on vilpillinen taloudellinen raportointi. Tällainen tilanne saattaa syntyä, kun johto, jolla on paineita täyttää markkinoiden odotukset tai joka haluaa maksimoida tulokseen perustuvan kompensaaion määrän, päätyy tarkoituksellisesti ratkaisuihin, jotka johtavat vilpilliseen taloudelliseen raportointiin tekemällä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen. Joissakin yhteisöissä johto saattaa olla motivoitunut pienentämään tulosta olennaisesti minimoidakseen veroja tai paisuttamaan tulosta turvatakseen pankkirahoituksen.
- A3. Vilpillinen taloudellinen raportointi voidaan toteuttaa seuraavilla tavoilla:
- manipuloimalla, vääristelemällä (väärennökset mukaan lukien) tai muuttamalla kirjanpitoaineistoa tai sitä tukevaa aineistoa, johon perustuen tilinpäätös laaditaan.
 - esittämällä tapahtumat, liiketoimet tai muut merkittävät tiedot väärin tilinpäätöksessä tai jättämällä ne tahallisesti pois tilinpäätöksestä.
 - soveltamalla laskentaperiaatteita tahallisesti väärin tilinpäätökseen sisältyvien lukujen, erien luokittelun, esittämistavan tai tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen osalta.
- A4. Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin liittyy yleensä se, että johto sivuuttaa kontrolleja, jotka ehkä muutoin näyttäisivät toimivan tehokkaasti. Johto voi tehdä väärinkäytöksen sivuuttamalla kontrollit tarkoituksellisesti esimerkiksi seuraavilla tavoilla:
- tekemällä pääkirjanpitoon tekaistuja vientejä erityisesti lähellä tilikauden päättymistä manipuloidakseen liiketoiminnan tulosta tai saavuttaakseen muita tavoitteita.
 - muuttamalla tilien saldojen arvioinnissa käytettäviä oletuksia ja ratkaisuja epäasianmukaisesti.
 - jättämällä tilikauden aikana toteutuneita tapahtumia tai liiketoimia pois tilinpäätöksestä taikka kirjaamalla ne liian aikaisin tai liian myöhään.

- jättämällä esittämättä, hämärtämällä tai esittämällä virheellisesti sovellet-tavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavia tai oikean ja riittävän ku- van antamiseksi tarpeellisia tietoja.
- salaamalla seikkoja, jotka saattaisivat vaikuttaa tilinpäätökseen sisältyviin lukuihin.
- ryhtymällä monimutkaisiin liiketoimiin, jotka on rakennettu niin, että ne antavat virheellisen kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta tai taloudelli- sesta tuloksesta.
- muuttamalla merkittäviin ja epätavallisiin liiketapahtumiin liittyviä asia- kirjoja ja ehtoja.

A5. Varojen väärinkäyttö käsittää yhteisön varojen varastamisen, ja siihen syyllistyvät usein työntekijät määrin jäädessä suhteellisen pieniksi ja epäolennaisiksi. Siihen saattaa kuitenkin osallistua myös johto, joka pystyy yleensä paremmin peittämään tai salaamaan väärinkäytökset vaikeasti havaittavilla tavoilla. Varojen väärinkäyt- tö saattaa tapahtua usealla eri tavalla, kuten esimerkiksi

- kavaltamalla maksusuorituksia (esimerkiksi väärinkäyttämällä perittyjä saamia tai ohjaamalla kirjanpidosta poistettuja saamia koskevat mak- susuoritukset henkilökohtaisille pankkitileille).
- varastamalla aineellista tai aineetonta omaisuutta (esimerkiksi varastamal- la vaihto-omaisuushyödykkeitä henkilökohtaiseen käyttöön tai myytäväk- si, varastamalla romua jälleenmyyntiä varten, toimimalla epärehellises- ti yhteistyössä kilpailijan kanssa paljastamalla tälle teknologiaan liittyvää tietoa maksua vastaan).
- saamalla yhteisö maksamaan tavaroista ja palveluista, joita se ei ole vas- taanottanut (esimerkiksi maksut kuvitteellisille myyjille, tavarantoimitta- jien antamat asiattomat edut yhteisön ostohenkilöstölle korvauksena kor- keammista hinnoista, maksut kuvitteellisille työntekijöille).
- käyttämällä yhteisön varoja henkilökohtaisiin tarkoituksiin (esimerkiksi käyttämällä yhteisön varoja henkilökohtaisen lainan tai lähipiiriin kuulu- valle annetun lainan vakuutena).

Varojen väärinkäyttöön liittyy usein virheellisiä tai harhaanjohtavia asiakirjoja tai dokumentteja, joiden tarkoituksena on salata varojen puuttuminen tai ilman asian- mukaista valtuutusta tapahtunut varojen panttaaminen.

Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta

Tilintarkastajan velvollisuudet (viittaus: kappale 9)

A6 Säädos, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että tilintarkas- taja suorittaa lisää toimenpiteitä ja ryhtyy lisätoimiin. Esimerkiksi IESBAn *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) edellyttävät, että ti- lintarkastaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamat-

ta jättämisen suhteen ja ratkaisee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä. Tällaiseen toimintaan voi kuulua säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä kommunikoinen toisille tilintarkastajille konsernissa, mukaan lukien konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö, konsernin osien tilintarkastajat tai muut tilintarkastajat, jotka suorittavat konsernin osiin kohdistuvaa työtä muussa tarkoituksessa kuin konsernitiilinpäätöksen tilintarkastusta varten.¹⁵

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A7. Julkisella sektorilla toimivan tilintarkastajan velvollisuudet, jotka liittyvät väärinkäytöksiin, voivat johtua julkisen sektorin yhteisöihin sovellettavasta säädöksestä, määräyksestä tai muusta sitovasta normista tai ne voidaan mainita erikseen tilintarkastajan tehtävänannossa. Täten julkisella sektorilla toimivan tilintarkastajan velvollisuudet eivät välttämättä rajoitu tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien huomioon ottamiseen, vaan niihin voi kuulua myös laajempi velvollisuus tarkastella väärinkäytösriskejä.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappaleet 13–15)

- A8. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen edellyttää, että pidetään jatkuvasti esillä kysymystä siitä, viittaako hankittu tieto ja tilintarkastusevidenssi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden mahdolliseen olemassaoloon. Siihen kuuluu tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuuden ja – milloin tämä on relevanttia – tiedon tuottamista ja säilyttämistä koskevien kontrollien arvioiminen. Väärinkäytösten ominaispiirteiden vuoksi ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajalle erityisen tärkeä tarkasteltaessa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä.
- A9. Vaikka tilintarkastajan ei voida odottaa jättävän kokonaan huomioon ottamatta aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä, ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajalle erityisen tärkeää väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä arvioitaessa, koska olosuhteet ovat saattaneet muuttua.
- A10. ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus sisältää vain harvoin asiakirjojen aitouden todentamista, eikä tilintarkastajaa ole koulutettu tällaisen todentamisen asiantuntijaksi, eikä hänen myöskään oleteta olevan sellainen.¹⁶ Kuitenkin kun tilintarkastaja tunnistaa olosuhteita, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, ettei jokin asiakirja mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu ilman että tilintarkastaja on tästä tietoinen, mahdollisia jatkotoimenpiteitä asian tutkimiseksi voivat olla
- vahvistuksen hankkiminen suoraan kolmannelta osapuolelta.
 - erityisasiantuntijan käyttäminen asiakirjan aitouden arvioimiseen.

¹⁵ Ks. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.21–225.22 [Viittaukset koskevat eettisten sääntöjen versiota, joka ei enää sisälly tähän teokseen.]

¹⁶ ISA 200, kappale A47

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 16)

- A11. Toimeksiantotiimin jäsenten kesken käytävä keskustelu yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle
- antaa toimeksiantotiimin kokeneemmille jäsenille mahdollisuuden jakaa näkemyksiään siitä, miten ja missä kohdin tilinpäätös saattaa olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.
 - antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden päättää, mikä on asianmukainen tapa vastata tällaiseen alttiuteen ja ketkä toimeksiantotiimin jäsenistä toteuttavat tietyt tilintarkastustoimenpiteet.
 - antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden päättää, miten tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista kommunikoidaan toimeksiantotiimin jäsenten kesken ja miten suhtaudutaan tilintarkastajan tietoon mahdollisesti tuleviin väärinkäytösväitteisiin.
- A12. Keskusteluun voi kuulua esimerkiksi, että
- vaihdetaan ajatuksia toimeksiantotiimin jäsenten kesken siitä, miten ja missä kohdin he uskovat yhteisön tilinpäätöksen (sisältäen yksittäiset tilinpäätöslaskelmat ja kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot) mahdollisesti olevan altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, miten johto voisi toteuttaa vilpillistä taloudellista raportointia ja peitellä sitä, ja miten yhteisön varoja saatettaisiin käyttää väärin.
 - käsitellään sellaisia seikkoja, jotka saattaisivat olla viitteitä tuloksen manipuloinnista, ja sellaisia käytäntöjä, joita johto saattaisi noudattaa manipuloidakseen tulosta ja jotka voisivat johtaa vilpilliseen taloudelliseen raportointiin.
 - käsitellään riskiä siitä, että johto saattaa yrittää esittää tilinpäätöksessä tietoja tavalla, joka saattaa vaikeuttaa oikean käsityksen saamisen esitettävistä seikoista (esimerkiksi sisällyttämällä liikaa epäolennaista tietoa tai käyttämällä epäselvää tai monitulkintaista kieltä).
 - käsitellään sellaisia yhteisöön vaikuttavia tiedossa olevia ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä, jotka saattavat luoda johdolle tai muille ylläkkeen tai paineen väärinkäytöksen tekemiseen, tarjota tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen ja viitata sellaiseen kulttuuriin tai toimintaympäristöön, joka antaa johdolle tai muille mahdollisuuden perustella itselleen väärinkäytöksen tekemisen.
 - käsitellään johdon osallistumista niiden työntekijöiden valvontaan, jotka pääsevät käsiksi käteisvaroihin tai muihin väärinkäytöksille alttiisiin varoihin.
 - käsitellään johdon tai työntekijöiden käyttäytymisessä tai elintavoissa tapahtuneita epätavallisia tai selittämättömiä muutoksia, jotka ovat tulleet toimeksiantotiimin tietoon.

- painotetaan, että on tärkeää säilyttää koko tilintarkastuksen ajan oikeanlainen asennoituminen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden mahdollisuuteen.
- käsitellään sitä, millaiset olosuhteet voisivat toteutuessaan viitata väärinkäytöksen mahdollisuuteen.
- käsitellään sitä, miten suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden sisällytetään ennalta arvaamattomuutta.
- käsitellään sitä, mitkä ovat ne tilintarkastustoimenpiteet, joilla voitaisiin vastata yhteisön tilinpäätöksen alttiuteen väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, sekä sitä, ovatko tietyn tyyppiset tilintarkastustoimenpiteet muita tehokkaampia.
- käsitellään tilintarkastajan tietoon tulleita väärinkäytösväitteitä.
- käsitellään riskiä siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Johdolle tehtävät tiedustelut

Johdon tekemä arvio väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä (viittaus: kappale 18(a))

- A13. Johto hyväksyy vastuunsa yhteisön sisäisestä valvonnasta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisesta. Näin ollen tilintarkastajan on asianmukaista tiedustella johdolta sen itsensä arvioimasta väärinkäytösriskistä sekä väärinkäytösten estämiseen ja havaitsemiseen tarkoitetuista kontrolleista. Johdon tekemän tällaista riskiä ja tällaisia kontrolleja koskevan arvioinnin luonne ja laajuus sekä se, kuinka usein arviointi tehdään, ovat erilaisia eri yhteisöissä. Joissakin yhteisöissä johto saattaa tehdä yksityiskohtaisia arviointeja vuosittain tai osana jatkuvaa seurantaa. Toisissa yhteisöissä johdon tekemä arviointi saattaa olla epävirallisempaa ja tapahtua harvemmin. Johdon tekemän arvioinnin luonne ja laajuus sekä se, miten usein arviointi tehdään, ovat relevantteja sen käsityksen kannalta, jonka tilintarkastaja muodostaa yhteisön valvontaympäristöstä. Jos johto ei esimerkiksi ole lainkaan arvioinut väärinkäytösriskiä, tämä seikka saattaa joissakin olosuhteissa antaa viitteitä siitä, ettei johto pidä sisäistä valvontaa tärkeänä.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A13. Joissakin, erityisesti pienehköissä yhteisöissä johdon tekemä arviointi saattaa painottaa työntekijän väärinkäytöksen tai varojen väärinkäytön riskeihin.

Prosessi, jonka avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit ja vastaa niihin (viittaus: kappale 18(b))

- A15. Kun kyseessä ovat yhteisöt, joilla on toimintaa useassa eri paikassa, johdon prosesseihin voi kuulua eri tasoilla tapahtuvaa toimipaikkojen tai liiketoimintaseg-

menttien seuranta. Johto on myös saattanut yksilöidä tiettyjä toimipaikkoja tai liiketoimintasegmenttejä, joissa väärinkäytösriski on todennäköisempi.

Johdolle ja muille yhteisössä toimiville osoitettavat tiedustelut

(viittaus: kappale 19)

- A16. Tiedustelut, joita tilintarkastaja osoittaa johdolle, saattavat tuottaa hyödyllistä tietoa riskeistä, että tilinpäätöksessä on työntekijän väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys. Tällaiset tiedustelut eivät kuitenkaan todennäköisesti tuota hyödyllistä tietoa riskeistä, että tilinpäätöksessä on johdon väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys. Tiedustelut, jotka osoitetaan muille yhteisössä toimiville, saattavat antaa henkilöille mahdollisuuden välittää tilintarkastajalle selkeää tietoa, joka ei ehkä muuten välittyisi.
- A17. Muita henkilöitä, joille tilintarkastaja saattaa osoittaa tiedusteluja väärinkäytöksen olemassaolosta tai väärinkäytösepäilystä, ovat yhteisössä esimerkiksi
- operatiivinen henkilöstö, joka ei ole välittömästi osallisena taloudellisen raportoinnin prosessissa.
 - työntekijät eri organisaatioissa.
 - työntekijät, jotka osallistuvat monimutkaisten tai epätavallisten liiketapahtumien alkuunsaattamiseen, käsittelyyn tai kirjaamiseen, sekä henkilöt, jotka valvovat tai seuraavat näiden työntekijöiden tehtäviä.
 - yhteisön lakimies.
 - eettisistä asioista vastaava tai tähän verrattava henkilö.
 - henkilö tai henkilöt, jonka tai joiden tehtävänä on väärinkäytösväitteiden käsittely.
- A18. Johto pystyy usein parhaiten toteuttamaan väärinkäytöksen. Näin ollen kun tilintarkastaja arvioi johdolle tekemiinsä tiedusteluihin saatuja vastauksia ammatillisesta skeptisyyttä noudattaen, hän voi katsoa tarpeelliseksi hankkia muuta tietoa vahvistamaan tiedusteluihin saatuja vastauksia.

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut (viittaus: kappale 20)

- A19. ISA 315 (uudistettu) ja ISA 610 (uudistettu 2013) sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka ovat relevantteja sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa, joilla on sisäinen tarkastus.¹⁷ Kun tilintarkastaja täyttää kyseisten ISA-standardien mukaisia vaatimuksia väärinkäytösten osalta, hän voi tiedustella sisäisen tarkastuksen nimienomaisista toimenpiteistä, esimerkiksi
- mitä toimenpiteitä sisäinen tarkastus on vuoden aikana suorittanut väärinkäytösten havaitsemiseksi.

¹⁷ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 6(a) ja 23, ja ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*

- onko johto vastannut näiden toimenpiteiden tuloksena tehtyihin havaintoihin asianmukaisella tavalla.

Käsityksen muodostaminen hallintoelinten suorittamasta valvonnasta
(viittaus: kappale 21)

- A20. Yhteisön hallintoelimet valvovat järjestelmiä, jotka yhteisössä on luotu riskien seurantaan, talouden valvontaa ja lakien noudattamista varten. Hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvät käytännöt ovat useissa maissa pitkälle kehittyneitä, ja hallintoelimillä on aktiivinen rooli valvonnassa, joka kohdistuu väärinkäytösriskien arviointiin ja niihin liittyvään sisäiseen valvontaan yhteisössä. Koska hallintoelinten ja johdon velvollisuudet voivat poiketa toisistaan eri yhteisöissä ja eri maissa, on tärkeää, että tilintarkastajalla on käsitys molempien velvollisuuksista, jotta hän pystyy muodostamaan käsityksen asianomaisten henkilöiden toteuttamasta valvonnasta.¹⁸
- A21. Käsityksen muodostaminen hallintoelinten suorittamasta valvonnasta voi antaa näkemyksiä yhteisön alttiudesta johdon väärinkäytöksille, väärinkäytösriskeihin kohdistuvan sisäisen valvonnan riittävydestä sekä johdon pätevyydestä ja rehellisyydestä. Tilintarkastaja voi muodostaa tämän käsityksen monella eri tavalla, esimerkiksi osallistumalla kokouksiin, joissa tällaisista asioista keskustellaan, lukemalla kyseisten kokousten pöytäkirjoja tai osoittamalla tiedusteluja hallintoelimille.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A22. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen. Näin voi olla pienessä yhteisössä, jossa yksi omistaja johtaa yhteisöä eikä kenelläkään muulla ole hallintoon ja ohjaukseen kuuluvaa roolia. Tällöin tilintarkastaja ei yleensä tee asian suhteen mitään, koska johdosta erillään tapahtuvaa valvontaa ei ole.

Muun tiedon huomioon ottaminen (viittaus: kappale 24)

- A23. Analyyttisten toimenpiteiden avulla hankitun tiedon lisäksi myös muu yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä hankittu tieto saattaa olla avuksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa. Tiimin jäsenten kesken käytävä keskustelu saattaa tuottaa tietoa, josta on apua tällaisten riskien tunnistamisessa. Lisäksi tieto, joka on saatu asiakassuhteen hyväksymis- tai jatkamisprosessin yhteydessä, sekä kokemus, joka on saatu yhteisölle suoritettuisa muissa toimeksiannoissa, esimerkiksi osavuosi-informaation yleisluonteisissa tarkastuksissa, voi olla relevanttia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen kannalta.

Väärinkäytöksen riskitekijöiden arvioiminen (viittaus: kappale 25)

- A24. Väärinkäytöstä on yleensä peitelty, mikä voi tehdä sen havaitsemisen erittäin vaikeaksi. Tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa tapahtumia tai olosuhteita, jotka

¹⁸ ISA 260:n kappaleissa A1–A8 käsitellään sitä, minkä tahon kanssa tilintarkastaja kommunikoi silloin, kun yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmän rakenne ei ole selkeästi määritelty.

viittaavat väärinkäytöksen tekemiseen liittyvään yllykkeeseen tai paineeseen tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen (väärinkäytöksen riskitekijöitä). Esimerkiksi

- tarve täyttää kolmansien osapuolten odotukset oman pääoman ehtoisen lisärahoituksen saamiseksi saattaa luoda painetta väärinkäytöksen tekemiseen;
- merkittävien bonusten myöntäminen, jos epärealistiset tulostavoitteet saavutetaan, saattaa antaa yllykkeen väärinkäytöksen tekemiseen; ja
- valvontaympäristö, joka ei ole tehokas, voi antaa tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

A25. Väärinkäytöksen riskitekijöitä ei ole helppoa laittaa tärkeysjärjestykseen. Väärinkäytöksen riskitekijöiden merkittävyys vaihtelee paljon. Joitakin näistä tekijöistä esiintyy yhteisöissä, joissa nimenomaiset olosuhteet eivät viittaa olennaisen virheellisyysriskeihin. Näin ollen vaaditaan ammatillista harkintaa ratkaistaessa, onko jokin väärinkäytöksen riskitekijä olemassa ja onko se otettava huomioon arvioitaessa riskejä siitä, että tilinpäätös on väärinkäytöksen johdosta olennaisesti virheellinen.

A26. Liitteessä 1 on esimerkkejä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin ja varojen väärinkäyttöön liittyvistä väärinkäytöksen riskitekijöistä. Nämä esimerkinomaiset riskitekijät on luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleensä esiintyy väärinkäytösten yhteydessä:

- yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen;
- havaittu tilaisuus väärinkäytöksen tekemiseen; ja
- kyky perustella vilpillinen teko itselleen.

Riskitekijät, jotka kuvastavat vilpillisen teon perustelemisen mahdollistavaa asennetta, eivät välttämättä kiinnitä tilintarkastajan huomiota. Tällaisen informaation olemassaolo saattaa kuitenkin tulla tilintarkastajan tietoon. Vaikka liitteessä 1 kuvatut väärinkäytöksen riskitekijät kattavat useita tilintarkastajan tavallisesti kohtaamia tilanteita, ne ovat ainoastaan esimerkkejä, ja myös muita riskitekijöitä saattaa olla olemassa.

A27. Yhteisön koolla, monimutkaisuudella ja omistusrakenteella on merkittävä vaikutus arvioitaessa, mitkä väärinkäytöksen riskitekijät ovat relevantteja. Esimerkiksi suuressa yhteisössä voi olla tekijöitä, jotka yleisesti rajoittavat johdon epäasianmukaista menettelyä, esimerkiksi

- hallintoelinten suorittama tehokas valvonta.
- tehokas sisäinen tarkastus.
- kirjallisten menettelytapaohjeiden olemassaolo ja täytäntöönpano.

Lisäksi väärinkäytöksen riskitekijöiden tarkastelu operatiivisella liiketoimintasegmentin tasolla voi johtaa erilaisiin näkemyksiin kuin tarkastelu koko yhteisön tasolla.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A28. Kun on kyse pienestä yhteisöstä, jotkin tai kaikki näistä tarkasteluista voivat olla soveltumattomia tai vähemmän relevantteja. Pienehkössä yhteisössä ei esimerkiksi ehkä ole kirjallisia menettelytapaohjeita, mutta siellä on sen sijaan voinut kehittyä kulttuuri, jossa korostetaan vilpittömyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä suullisen viestinnän ja johdon esimerkin avulla. Yhden henkilön ylivalta pienen yhteisön johtamisessa ei yleensä sinänsä tarkoita, että johto ei kykenisi osoittamaan tai viestimään asianmukaista asennetta sisäistä valvontaa ja taloudellisen raportoinnin prosessia kohtaan. Joissakin yhteisöissä voidaan muutoin puutteellisia kontrolleja korvata vaatimalla hyväksymiset johdolta ja näin alentaa työntekijän väärinkäytöksen riskiä. Yhden henkilön ylivalta johtamisessa saattaa kuitenkin olla mahdollinen sisäisen valvonnan puutteellisuus, koska johdolla on mahdollisuus kontrollien sivuuttamiseen.

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit (viittaus: kappale 27)

- A29. Olennainen virheellisyys, joka johtuu tulouttamiseen liittyvästä vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista, aiheutuu usein siitä, että tuottoja kirjataan liian paljon esimerkiksi tulouttamalla myyntiä liian aikaisin tai kirjaamalla kuvitteellisia tuottoja. Se voi aiheutua myös siitä, että tuottoja kirjataan liian vähän esimerkiksi siirtämällä tuottoja epäasianmukaisesti myöhemmälle tilikaudelle.
- A30. Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit voivat olla joissakin yhteisöissä suurempia kuin toisissa. Johdolla voi esimerkiksi olla paineita tai yllykkeitä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, joka tapahtuu kirjaamalla tuottoja epäasianmukaisesti, kun on kyse listatuista yhteisöistä, joissa tuloksellisuutta mitataan esimerkiksi sen mukaan, miten liikevaihto tai tulos on kasvanut vuodesta toiseen. Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit voivat vastaavasti olla suurempia esimerkiksi yhteisöissä, joiden tuotoista huomattava osuus kertyy käteismyynnistä.
- A31. Oletamus, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskejä, voidaan kumota. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, ettei tulouttamiseen liity väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä, kun tuottoja koskevia liiketapahtumia on vain yhden tyyppisiä ja ne ovat yksinkertaisia, esimerkiksi vuokratuottoja yhdestä vuokralle annetusta kiinteistöstä.

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen sekä käsityksen muodostaminen niihin liittyvistä kontrolleista yhteisössä (viittaus: kappale 28)

- A32. Johto voi harkintansa mukaan päättää, millaisia ja miten laajoja kontrolleja se ottaa käyttöön sekä millaisia ja miten laajoja riskejä se ottaa.¹⁹ Päättäessään siitä, mitkä kontrollit otetaan käyttöön väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemi-

¹⁹ ISA 315 (uudistettu), kappale A56

seksi, johto arvioi riskejä siitä, että tilinpäätöksestä saattaa tulla väärinkäytöksen johdosta olennaisesti virheellinen. Tätä arviointia suorittaessaan johto saattaa todeta, ettei tietyn kontrollin käyttöönotto ja ylläpitäminen ole kustannustehokasta suhteutettuna siihen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien pienemiseen, joka näin saavutettaisiin.

- A33. Sen vuoksi tilintarkastajan on tärkeää muodostaa käsitys kontrolleista, jotka johto on suunnitellut, ottanut käyttöön ja pitänyt yllä väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi. Tällöin tilintarkastaja saattaa esimerkiksi saada tietoonsa, että johto on tietoisesti päättänyt hyväksyä riskit, jotka liittyvät työtehtävien puutteelliseen eriyttämiseen. Tätä käsitystä muodostettaessa saatu tieto saattaa olla hyödyllistä myös sellaisten väärinkäytöksen riskitekijöiden tunnistamisessa, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan arvioon riskeistä, että tilinpäätöksessä saattaa olla väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys.

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 29)

- A34. Päätöksentekoon, joka koskee kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, kuuluu sen harkitseminen, miten koko tilintarkastuksessa voidaan ottaa huomioon tavanomaista suurempi ammatillinen skeptisyys, esimerkiksi

- olemalla tavanomaista herkempi päätettäessä, minkä luonteista ja laajuisista dokumentaatiota tarkastetaan olennaisten liiketapahtumien tueksi.
- vahvistusilmoituksille, jotka koskevat olennaisia asioita.

Siihen kuuluu muutoin suunniteltujen yksittäisten toimenpiteiden lisäksi myös yleisempiä näkökohtia, joihin kuuluvat kappaleessa 30 luetellut, jäljempänä lähemmin käsiteltävät seikat.

Henkilöstön työtehtävät ja valvonta (viittaus: kappale 30(a))

- A35. Tilintarkastaja saattaa vastata tunnistettuihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin esimerkiksi ottamalla toimeksiantoon lisää henkilöitä, joilla on erityistaitoja ja -osaamista, kuten väärinkäytösten tutkinnan ja tietotekniikan erityisasiantuntijoita, tai ottamalla toimeksiantoon kokeneempia henkilöitä.
- A36. Valvonnan määrä kuvastaa tilintarkastajan arviota väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeistä sekä työtä suorittavien toimeksiantotiimin jäsenten pätevyyttä.

Ennalta arvaamattomuus tilintarkastustoimenpiteiden valinnassa
(viittaus: kappale 30(c))

- A37. On tärkeää sisällyttää suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaan ennalta arvaamattomuutta, koska ne henkilöt yh-

teisössä, jotka tuntevat toimeksiannoissa tavanomaisesti suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä, saattavat pystyä paremmin peittelemään vilpillistä taloudellista raportointia. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi

- kohdistamalla aineistotarkastustoimenpiteitä valittuihin tilien saldoihin ja kannanottoihin, joita ei muutoin tarkasteta olennaisuutensa tai riskinsä perusteella.
- muuttamalla tilintarkastustoimenpiteiden ajoitusta ennalta odotetusta.
- käyttämällä erilaisia otantamenetelmiä.
- suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä eri toimipaikoissa tai näissä toimipaikoissa ennalta ilmoittamatta.

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla (viittaus: kappale 31)

A38. Tilintarkastaja saattaa vastata arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla muuttamalla tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- Suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta voi olla tarpeen muuttaa, jotta saataisiin luotettavampaa ja relevantimpaa tilintarkastusevidenssiä tai lisää vahvistavaa tietoa. Tämä saattaa vaikuttaa sekä siihen, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten näitä toimenpiteitä yhdistellään. Esimerkiksi:
 - Tiettyjen varojen fyysinen havainnoiminen tai yksityiskohtainen tarkastaminen saattaa muodostua tärkeämmäksi, tai tilintarkastaja saattaa valita atk-avusteisia tilintarkastusmenetelmiä saadakseen enemmän evidenssiä tiedoista, jotka sisältyvät merkittäviin tileihin tai sähköisiin liiketapahtumatiedostoihin.
 - Tilintarkastaja saattaa suunnitella toimenpiteitä, joilla saadaan lisää vahvistavaa tietoa. Jos tilintarkastaja esimerkiksi havaitsee, että johdolla on paineita saavuttaa tulosodotuksia, tähän saattaa liittyä riski, että johto paisuttelee myyntiä tekemällä sellaisia myyntisopimuksia, joiden ehdot estävät tulouttamisen, tai laskuttamalla myynnin ennen toimitusta. Tällöin tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella ulkoisten vahvistusten hankkimista, ei ainoastaan saadakseen vahvistuksen saatavien määrästä vaan saadakseen vahvistuksen myös myyntisopimusten yksityiskohdista, kuten päivämääristä, mahdollisista palautusoikeuksista ja toimitusehdoista. Tilintarkastaja saattaa lisäksi todeta, että on tehokasta täydentää tällaisia ulkoisia vahvistuksia osoittamalla yhteisön muulle kuin laskentahenkilöstölle tiedusteluja myyntisopimusten ja toimitusehtojen muutoksista.
- Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitusta saattaa olla tarvetta muuttaa. Tilintarkastaja saattaa todeta, että tilikauden lopussa tai lähellä tilikauden

loppua suoritettava aineistotarkastus vastaa arvioituun väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiin paremmin. Tilintarkastaja saattaa todeta, että – arvioidut tahallisen virheen tai manipuloinnin riskit huomioon ottaen – tilintarkastustoimenpiteet, joilla tilintarkastuksen johdopäätökset ulotetaan tilikauden osan lopusta koko tilikauden loppuun, eivät olisi tehokkaita. Sen sijaan tilintarkastaja voi päättää kohdistaa aineistotarkastustoimenpiteitä aiemmin tilikaudella tai koko tilikauden aikana toteutuneisiin liiketapahtumiin, koska tahallinen virheellisyys – esimerkiksi epäasianmukaiseen tulouttamiseen liittyvä virheellisyys – on voinut syntyä jo aiemmin tilikauden aikana.

- Käytettävien toimenpiteiden laajuus kuvastaa arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä. Voi olla perusteltua esimerkiksi suurentaa otoskokoja tai suorittaa analyttisiä toimenpiteitä yksityiskohtaisemmalla tasolla. Myös atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien käyttäminen saattaa mahdollistaa sähköisten liiketapahtumien ja tilitiedostojen laajemman tarkastamisen. Tällaisia menetelmiä voidaan käyttää otokseen kuuluvien liiketapahtumien valitsemiseen keskeisistä sähköisistä tiedostoista, liiketapahtumien lajittelemiseen tiettyjen ominaispiirteiden mukaan tai koko perusjoukon tarkastamiseen otoksen sijaan.
- A39. Jos tilintarkastaja tunnistaa vaihto-omaisuuden määrään vaikuttavan, väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskin, yhteisön varastokirjanpidon tarkastaminen saattaa auttaa häntä yksilöimään ne toimipaikat tai erät, jotka vaativat erityistä huomiota inventoinnin aikana tai sen jälkeen. Tällainen tarkastelu saattaa johtaa siihen, että tilintarkastaja päättää olla läsnä havainnoimassa inventointia joillakin toimipaikoilla etukäteen ilmoittamatta tai että inventoinnit suoritetaan kaikilla toimipaikoilla samana päivänä.
- A40. Tilintarkastaja saattaa tunnistaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskin, joka koskee useaa eri tiliä ja kannanottoa. Niitä voivat olla esimerkiksi varojen arvostus, tiettyihin liiketapahtumiin (kuten yritysostoihin, uudelleenjärjestelyihin tai liiketoimintasegmentistä luopumiseen) liittyvät arviot ja muut merkittävät jaksotukset (kuten eläkkeisiin ja muihin työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin liittyvät velvoitteet tai ympäristön ennalleen saattamiseen liittyvät vastuut). Riski saattaa liittyä myös toistuvia arvioita koskevissa oletuksissa tapahtuneisiin merkittäviin muutoksiin. Tieto, joka on saatu muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, saattaa auttaa tilintarkastajaa arvioimaan tällaisten johdon tekemien arvioiden ja niiden taustalla olevien ratkaisujen ja oletusten kohtuullisuutta. Myös tarkastelemalla jälkikäteen vastaanvanlaisia ratkaisuja ja oletuksia, joita johto on käyttänyt aikaisemmillä kausilla, saatetaan saada näkemyksiä johdon arvioiden taustalla olevien ratkaisujen ja oletusten kohtuullisuudesta.
- A41. Liitteessä 2 on esimerkkejä tilintarkastustoimenpiteistä, joilla voidaan vastata arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin, ja mukana on myös esimerkkejä siitä, miten niihin sisällytetään ennalta- arvaamatomuutta. Liite sisältää esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa olennaisen virheellisuuden riskeihin, johtuipa virheellisyys vilpillises-

tä taloudellisesta raportoinnista – tulouttamisesta johtuva vilpillinen taloudellinen raportointi mukaan lukien – tai varojen väärinkäytöstä.

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan riskeihin, että johto sivuuttaa kontrolleja

Pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut (viittaus: kappale 33(a))

- A42. Väärinkäytöksestä johtuvaan tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen liittyy usein taloudellisen raportoinnin prosessin manipulointia, joka on tapahtunut tekemällä epäasianmukaisia tai hyväksymättömiä pääkirjanpitovientejä. Tätä voi tapahtua läpi koko vuoden tai tilikauden lopussa, tai se voi tapahtua niin, että johto tekee tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin muutoksia, joita ei tehdä pääkirjanpitovienneillä vaan esimerkiksi konsernioikaisuina ja luokittelun muutoksina.
- A43. Lisäksi tilintarkastajan on tärkeää ottaa huomioon sellaiset olennaisen virheellisyyden riskit, jotka liittyvät pääkirjanpitoventejä koskevien kontrollien sivuuttamiseen, koska automatisoidut prosessit ja kontrollit voivat pienentää tahattoman virheen riskiä mutta ne eivät poista riskiä siitä, että jotkut henkilöt voivat kiertää tällaiset automatisoidut prosessit epäasianmukaisella tavalla, esimerkiksi muuttamalla lukuja, jotka siirretään automaattisesti pääkirjaan tai taloudellisen raportoinnin järjestelmään. On myös huomattava, että tällaisesta tietojärjestelmään puuttumisesta on ehkä vain vähän tai ei lainkaan näkyvää evidenssiä, kun käytetään tietotekniikkaa tiedon automaattiseen siirtämiseen.
- A44. Seuraavat seikat ovat relevantteja, kun pääkirjanpitoventejä ja muita oikaisuja tunnustetaan ja valitaan tarkastettaviksi sekä päätetään menettelytavasta, joka soveltuu valittujen erien perusteiden tarkastelemiseen:
- *Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien arviointi* – väärinkäytöksen riskitekijöiden esiintyminen ja muu tieto, jonka tilintarkastaja on saanut arvioidessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä, saattaa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tiettyjä pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen ryhmiä tarkastusta varten.
 - *Pääkirjanpitoventejä ja muita oikaisuja varten käyttöön otetut kontrollit* – tehokkaat kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen valmistelemista ja kirjaamista, saattavat vähentää tarvittavan aineistotarkastuksen laajuutta, edellyttäen että tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuutta.
 - *Yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessi ja saatavissa olevan evidenssin luonne* – useissa yhteisöissä liiketapahtumien rutiininomaiseen käsittelyyn kuuluu sekä manuaalisia että automatisoituja vaiheita ja toimenpiteitä. Vastaavasti pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen käsittelyyn saattaa kuulua sekä manuaalisia että automatisoituja toimenpiteitä ja kontrolleja. Kun taloudellisen raportoinnin prosessissa käytetään tietotekniikkaa, pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut saattavat olla pelkästään sähköisessä muodossa.
 - *Vilpillisten pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen ominaispiirteet* – epäasianmukaisilla pääkirjanpitovienneillä tai muilla oikaisuilla on usein

vain niille tyypillisiä ominaispiirteitä. Tällaisia ominaispiirteitä saattavat olla, että kirjaukset (a) on viety asiaan liittymättömille, epätavallisille tai harvoin käytetyille tileille, (b) ovat sellaisten henkilöiden tekemiä, jotka eivät yleensä tee pääkirjanpitovientejä, (c) on tehty tilikauden lopussa tai tilikauden sulkemisen jälkeen ja niissä on vain lyhyt selitys tai kuvaus tai ei minkäänlaista selitystä tai kuvausta, (d) on tehty joko juuri ennen tilinpäätöksen laatimista tai tilinpäätöksen laatimisen aikana eikä niissä ole tilinumeroita tai (e) sisältävät tasalukuja tai yhdenmukaisia loppunumeroita.

- *Tilien luonne ja monimutkaisuus* – epäasianmukaisia pääkirjanpitovientejä tai oikaisuja saatetaan tehdä tileille, (a) jotka sisältävät luonteeltaan monimutkaisia tai epätavallisia liiketapahtumia, (b) jotka sisältävät merkittäviä arvioita ja tilikauden lopussa tehtäviä oikaisuja, (c) jotka ovat aiemmin olleet alttiita virheellisyyksille, (d) joita ei ole täsmäytetty oikea-aikaisesti tai jotka sisältävät selvittämättömiä eroja, (e) jotka sisältävät yrityksen sisäisiä liiketapahtumia tai (f) joihin muuten liittyy tunnistettu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski. Sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa, joilla on useita toimipisteitä tai osia, arvioidaan tarvetta valita tarkastettavaksi pääkirjanpitovientejä useista toimipaikoista.
- *Pääkirjanpitoviennit tai muut oikaisut, jotka on tehty tavanomaisen liiketoiminnan hoitamisen ulkopuolella* – muihin kuin vakiotyypisiin pääkirjanpitovienteihin ei ehkä kohdistu samantasoista sisäistä valvontaa kuin toistuviin pääkirjanpitovienteihin, jolla kirjataan esimerkiksi kuukausittaiset myynnit, ostot ja käteismaksut.

A45. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään pääkirjanpitovienteihin ja muihin oikaisuihin kohdistuvan tarkastuksen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Kuitenkin koska vilpilliset pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut tehdään usein tilikauden lopussa, tilintarkastajan on kappaleen 32(a)(ii) edellyttämällä tavalla valittava tarkastettavaksi tuolloin tehdyt pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut. Koska väärinkäytöksestä johtuvia olennaisia virheellisyyksiä saattaa syntyä koko tilikauden aikana ja väärinkäytöksen tekotavan salaamiseksi on saatettu nähdä paljon vaivaa, tilintarkastajan on kappaleen 32(a)(iii) edellyttämällä tavalla myös arvioitava, onko pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja tarpeen tarkastaa myös koko tilikauden ajalta.

Kirjanpidolliset arviot (viittaus: kappale 33(b))

A46. Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto tekee useita harkintaan perustuvia ratkaisuja tai oletuksia, joilla on vaikutusta merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin, ja että tällaisten arvioiden kohtuullisuutta seurataan jatkuvasti. Vilpillinen taloudellinen raportointi on usein toteutettu vääristelemällä kirjanpidollisia arvioita tahallisesti. Se on voitu saada aikaan esimerkiksi tekemällä kaikki varaukset liian suurina tai liian pieninä samalla tavalla, niin että tarkoituksena on joko tuloksen tasaaminen kahden tai useamman tilikauden välillä tai suunnitellun tulostason saavuttaminen tilinpäätöksen käyttäjien harhauttamiseksi vaikuttamalla heidän käsitykseensä yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta.

- A47. Johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia, jotka liittyvät edellisen tilikauden tilinpäätökseen vaikuttaneisiin merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin, käydään läpi jälkikäteen sen toteamiseksi, onko viitteitä siitä, ettei johto ehkä ole ollut neutraali. Tarkoituksena ei ole kyseenalaistaa tilintarkastajan edellisenä vuonna tekemiä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka perustuivat tuolloin käytettävissä olevaan tietoon.
- A48. Myös ISA 540:ssä²⁰ vaaditaan jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Tämä läpikäynti toteutetaan riskienarviointitoimenpiteenä, jonka tarkoituksena on hankkia johdon aiemmin käyttämän arviointiprosessin tehokkuudesta sellaista tietoa ja aiemmilla tilikausilla tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumasta tai soveltuvissa tapauksissa niiden myöhemmin tapahtuneesta uudelleenarvioinnista sellaista tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia tarkastuksen kohteena olevan tilikauden kirjanpidollisten arvioiden tekemisen kannalta, sekä tilintarkastusevidenssiä seikoista, kuten arviointiepävarmuudesta, joista mahdollisesti on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä. Käytännössä tilintarkastaja voi käydä läpi johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia sellaisten vinoutumien varalta, jotka voisivat edustaa tämän standardin mukaista väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskiä, ISA 540:n edellyttämän läpikäynnin yhteydessä.

Merkittävien liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (viittaus: kappale 33(c))

- A49. Seuraavat ovat esimerkkejä seikoista, jotka voivat viitata siihen, että on mahdollisesti toteutettu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin epätavallisilta vaikuttavia merkittäviä liiketapahtumia, joiden tarkoituksena vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön peittäminen:
- Tällaisten liiketapahtumien muoto vaikuttaa tarpeettoman monimutkaiselta (liiketapahtumaan esimerkiksi liittyy useita eri yhteisöjä konsernin sisällä tai useita lähipiiriin kuulumattomia kolmansia osapuolia).
 - Johto ei ole keskustellut tällaisten liiketapahtumien luonteesta ja kirjanpito-käsittelystä yhteisön hallintoelinten kanssa, eikä dokumentointi ole riittävää.
 - Johto painottaa enemmän tietynlaisen kirjanpito-käsittelyn tarvetta kuin liiketapahtuman perusteena olevia taloudellisia näkökohtia.
 - Liiketapahtumat, joihin liittyy konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle jäävää lähipiiriä – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt mukaan lukien – eivät ole yhteisön hallintoelinten asianmukaisesti läpikäymisiä ja hyväksymiä.
 - Liiketapahtumiin liittyy aiemmin tunnistamatonta lähipiiriä tai osapuolia, joilla ei ole sellaista todellisuus pohjaa tai taloudellista kykyä, että ne pystyisivät toteuttamaan liiketapahtuman ilman tilintarkastuksen kohteena olevaa yhteisöä.

²⁰ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappale 9

Tilintarkastusevidenssin arvioiminen (viittaus: kappaleet 35–38)

A50. ISA 330:ssä edellytetään, että tilintarkastaja arvioi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko arviot olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia.²¹ Tämä arviointi on ensisijaisesti laadullista ja perustuu tilintarkastajan harkintaan. Tällainen arviointi saattaa antaa lisänäkemyksiä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeistä ja siitä, onko tarvetta suorittaa lisää tai erilaisia tilintarkastustoimenpiteitä. Liitteessä 3 on esimerkkejä seikoista, jotka saattavat viitata väärinkäytöksen mahdollisuuteen.

Analyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan tilintarkastuksen loppuvaiheessa yleistä johtopäätöstä tehtäessä (viittaus: kappale 35)

A51. Sen toteamiseen, mitkä nimenomaiset kehityssuunnat ja yhteydet saattavat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiin, tarvitaan ammattillista harkintaa. Erityisen relevantteja ovat epätavalliset yhteydet, joihin liittyy vuoden lopussa toteutuneita tuloja ja tuottoja. Näitä voivat olla esimerkiksi epätavanomaisen suuret tuotot tilikauden muutamien viimeisten viikkojen aikana tai epätavalliset liiketapahtumat taikka sellaiset tuotot, jotka ovat eivät sovi yhteen liiketoiminnan rahavirtojen kehityssuuntien kanssa.

Todettujen virheellisyyksien arvioiminen (viittaus: kappaleet 36–38)

A52. Koska väärinkäytöksiin liittyy yllätyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen, havaittu tilaisuus toteuttaa väärinkäytös tai mahdollisuus jollakin tavalla perustella teko itselleen, väärinkäytöstapaus ei todennäköisesti ole erillinen tapahtuma. Täten virheellisyydet – esimerkiksi tiettyssä toimipaikassa esiintyvät useat virheellisyydet, vaikka niiden yhteenlaskettu vaikutus ei olisi olennainen – saattavat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiin.

A53. Tunnistetun väärinkäytöksen vaikutukset riippuvat olosuhteista. Esimerkiksi muutoin merkityksetön väärinkäytös voi olla merkittävä, jos siihen on osallistunut ylemmän johtoa. Tällöin jo aikaisemmin hankitun evidenssin luotettavuus saatetaan kyseenalaistaa, koska annettujen tietojen täydellisyydestä ja totuudenmukaisuudesta sekä kirjanpitoaineiston ja dokumentaation aitoudesta on saattanut syntyä epäilyä. Mahdollista voi olla myös epärehellinen yhteistoiminta, johon on osallistunut työntekijöitä, johtoa tai kolmansia osapuolia.

A54. ISA 450²² ja ISA 700 (uudistettu)²³ sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta virheellisyyksien arvioimisesta ja selvittämisestä sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon.

²¹ ISA 330, kappale 25

²² ISA 450 Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen

²³ ISA 700 (uudistettu) Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista

(viittaus: kappale 39)

- A55. Seuraavat ovat esimerkkejä mahdollisista poikkeuksellisista olosuhteista, jotka voivat kyseenalaistaa tilintarkastajan mahdollisuuden jatkaa tilintarkastuksen suorittamista:
- yhteisössä ei ryhdytä väärinkäytöksen johdosta asianmukaisiin toimenpiteisiin, joita tilintarkastaja pitää kyseisissä olosuhteissa tarpeellisina, vaikka väärinkäytös ei olisikaan tilinpäätöksen kannalta olennainen;
 - tilintarkastajan tekemä tarkastelu, joka koskee väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä, sekä tilintarkastuksessa suoritettujen testien tulokset viittaavat merkittävään olennaisen ja laaja-alaisen väärinkäytöksen riskiin; tai
 - tilintarkastajalla on merkittävä epäily johdon tai hallintoelinten jäsenten pätevydestä tai vilpittömyydestä.
- A56. Koska olosuhteet voivat olla erilaisia, ei ole mahdollista kuvata täsmällisesti, milloin on asianmukaista luopua toimeksiannosta. Tilintarkastajan päätökseen vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa se, millaisia seurauksia on johdon tai hallintoelinten osallisuudella asiaan (mikä saattaa vaikuttaa johdon vahvistusilmoitusten luotettavuuteen) sekä se, miten tilintarkastajaan vaikuttaa se, että hän on edelleen tekemisissä kyseisen yhteisön kanssa.
- A57. Tilintarkastajalla on tällaisissa olosuhteissa ammatillisia ja lakiin perustuvia velvollisuuksia, jotka voivat vaihdella maittain. Joissakin maissa tilintarkastaja saattaa esimerkiksi olla oikeutettu tai velvollinen antamaan selvityksen tai laatimaan raportin sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai jossakin tapauksissa viranomaisille. Koska olosuhteet ovat poikkeukselliset ja joudutaan arvioimaan lakiin perustuvia vaatimuksia, tilintarkastaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista päättäessään toimeksiannosta luopumisesta ja siihen liittyvistä asianmukaisista toimenpiteistä, esimerkiksi mahdollisuudesta raportoida osakkeenomistajille, sääntelytahoille tai muille tahoille.²⁴

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A58. Tilintarkastustehtävän luonteen tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi tilintarkastajalla ei julkisella sektorilla ehkä useinkaan ole mahdollisuutta luopua toimeksiannosta.

²⁴ IESBAn antamat Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille sisältävät ohjeistusta kommunikoinnista seuraavan tilintarkastajan kanssa.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 39)

- A59. ISA 580²⁵ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat asianmukaisten vahvistusilmoitusten hankkimista johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastuksessa. Sen lisäksi, että johto ilmoittaa täyttäneensä tilinpäätöksen laatimista koskevat velvollisuutensa, on yhteisön koosta riippumatta tärkeää, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ilmoittavat hyväksyvänsä vastuunsa myös väärinkäytösten estämiseen ja havaitsemiseen tarkoitettun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönnotosta ja ylläpidosta.
- A60. Väärinkäytösten luonteen vuoksi sekä siksi, että tilintarkastajien on vaikeaa havaita tilinpäätöksessä olevia väärinkäytöksestä johtuvia olennaisia virheellisyyksiä, on tärkeää, että tilintarkastaja hankkii johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjallisen vahvistusilmoituksen siitä, että nämä ovat
- (a) antaneet tilintarkastajalle tulokset johdon tekemästä arvioinnista, joka koskee riskiä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen; ja
 - (b) ilmoittaneet tilintarkastajalle tiedossaan olevasta todellisesta, epäilystä tai väitetystä väärinkäytöksestä.

Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappaleet 41–43)

- A61. Säädos tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa tilintarkastajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädos tai määräys voi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toiminnan, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen, esimerkiksi kun tilintarkastajan täytyy raportoida väärinkäytöksestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Kommunikointi johdolle (viittaus: kappale 41)

- A62. Kun tilintarkastaja on saanut evidenssiä siitä, että väärinkäytös on tapahtunut tai on mahdollisesti tapahtunut, on tärkeää, että asia saatetaan johdon tietoon asianmukaisella tasolla niin pian kuin käytännössä on mahdollista. Tämä pätee, vaikka asiaa pidettäisiin merkityksettömänä (esimerkiksi yhteisön alempaan organisaatiotasoon kuuluvan työntekijän tekemä vähäinen kavallus). Päätäminen asianmukaisesta johdon tasosta vaatii ammatillista harkintaa, ja siihen vaikuttaa esimerkiksi se, pidetäänkö yhteistyössä tapahtunutta epärehellistä toimintaa todennäköisenä, sekä epäillyn väärinkäytöksen luonne ja suuruus. Asianmukainen johdon taso on yleensä vähintään yhtä tasoa ylempänä kuin henkilöt, jotka ilmeisesti ovat osallisina epäilyssä väärinkäytöksessä.

²⁵ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 42)

- A63. Tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa joko suullisesti tai kirjallisesti. ISA 260 (uudistettu):ssä mainitaan tekijöitä, joita tilintarkastaja ottaa huomioon päättäessään, tapahtuuko kommunikointi suullisesti vai kirjallisesti.²⁶ Jos väärinkäytöksessä on osallisena ylempään johtoon kuuluvia tai jos väärinkäytös johtaa olennaiseen virheellisyteen tilinpäätöksessä, asian luonteesta ja arkaluonteisuudesta johtuu, että tilintarkastaja raportoi tällaisista asioista oikea-aikaisesti ja harkitsee, onko tällaisista asioista tarpeellista raportoida myös kirjallisesti.
- A64. Joskus tilintarkastaja saattaa pitää aiheellisena kommunikoida hallintoelinten kanssa silloinkin, kun hänen tietoonsa tulee väärinkäytös, jossa on osallisena muuta kuin johtoon kuuluvaa henkilöstöä ja joka ei johda olennaiseen virheellisyteen. Hallintoelimet voivat vastaavasti toivoa saavansa tiedon asiasta tällaisissa tilanteissa. Kommunikointiprosessi helpottuu, jos tilintarkastaja ja hallintoelimet sopivat jo tilintarkastuksen alkuvaiheessa tällaisen kommunikoinnin luonteesta ja laajuudesta.
- A65. Siinä poikkeuksellisissa tapauksessa, että tilintarkastaja epäilee johdon tai hallintoelinten vilpittömyyttä tai rehellisyyttä, hän voi katsoa aiheelliseksi hankkia juridista neuvontaa asianmukaisia toimenpiteitä koskevan päätöksenteon avuksi.

Muut väärinkäytöksiin liittyvät asiat (viittaus: kappale 43)

- A66. Muita väärinkäytöksiin liittyviä, yhteisön hallintoelinten kanssa keskusteltavia asioita voivat olla esimerkiksi
- epäilyt niiden johdon tekemien arviointien luonteesta, laajuudesta ja toistumistiheydestä, jotka koskevat väärinkäytösten ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitettuja kontroleja sekä riskiä tilinpäätöksen virheellisyydestä.
 - se, että johto ei ole reagoinut asianmukaisesti sisäisessä valvonnassa tunnistettuihin merkittäviin puutteellaisuuksiin tai tunnistettuun väärinkäytökseen.
 - tilintarkastajan arvio yhteisön valvontaympäristöstä, mukaan lukien johdon kompetenssia ja vilpittömyyttä koskevat kysymykset.
 - johdon toimenpiteet, jotka saattavat viitata vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen, joka saattaa viitata johdon pyrkimykseen manipuloida tulosta tarkoituksenaan harhauttaa tilinpäätöksen käyttäjiä vaikuttamalla heidän käsitykseensä yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta.
 - epäilyt siitä, onko sellaisten liiketapahtumien, jotka eivät vaikuta kuuluvan tavanomaiseen liiketoimintaan, hyväksymismenettely riittävä ja täydellinen.

²⁶ ISA 260 (uudistettu), kappale A38

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle (viittaus: kappale 44)

- A67. ISA 250 (uudistettu)²⁷ sisältää lisäohjeistusta siitä, kuinka tilintarkastaja ratkaisee, onko hän kyseisissä olosuhteissa velvollinen raportoimaan tai onko hänen asianmukaista raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle, mukaan lukien tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta koskeva harkinta.
- A68. Kappaleen 44 mukaan vaadittavaan ratkaisuun voi liittyä monimutkaista harkintaa ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen tilintarkastaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvissa yhteisöissä) taikka sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädös tai määräys kieltää sen tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Tilintarkastaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista käsityksen saamiseksi hänellä olevista vaihtoehdoista ja tiettyjen toimintatapojen ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A69. Tilintarkastustehtävään tai siihen liittyvään säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin voi julkisella sektorilla sisältyä erityisiä vaatimuksia väärinkäytöksiä koskevasta raportoinnista, olipa väärinkäytös havaittu tilintarkastuksessa tai ei.

²⁷ Ks. ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappaleet A28–A34)

Liite 1

(Viittaus: kappale A26)

Esimerkkejä väärinkäytöksen riskitekijöistä

Tässä liitteessä mainitut väärinkäytöksen riskitekijät ovat esimerkkejä tällaisista tekijöistä, joita tilintarkastajat saattavat kohdata varsin erilaisissa tilanteissa. Erikseen esitetään esimerkkejä, jotka liittyvät kahteen tilintarkastajan harkinnan kannalta relevanttiin väärinkäytöstyyppiin – vilpilliseen taloudelliseen raportointiin ja varojen väärinkäyttöön. Kummankin väärinkäytöstyyppin riskitekijät on edelleen luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleisesti esiintyy väärinkäytöksestä johtuvien olennaisten virheellisyyksien tapahtuessa. (a) yllykkeet/paineet, (b) tilaisuudet, ja (c) asenteet/kyky perustella teko itselleen. Vaikka riskitekijät kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat kuitenkin ainoastaan esimerkkejä, ja näin ollen tilintarkastaja saattaa tunnistaa myös muita tai erilaisia riskitekijöitä. Kaikki esimerkit eivät ole relevantteja kaikissa tilanteissa, ja jotkin niistä voivat olla merkittävämpiä tai vähemmän merkittäviä erikokoisissa tai omistukseltaan tai olosuhteiltaan erilaisissa yhteisöissä. Riskitekijöitä koskevien esimerkkien järjestyksen ei myöskään ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä tai esiintymistiheyttä.

Vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Seuraavassa on esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin.

Yllykkeet/paineet

Taloudellista vakautta tai kannattavuutta uhkaavat taloutta tai toimialaa koskevat tai yhteisön toimintaan liittyvät olosuhteet, kuten esimerkiksi seuraavat (tai seuraavien osoittamat):

- kova kilpailu tai markkinoiden kylläntyminen yhdessä pienenevien katteiden kanssa.
- suuri haavoittuvuus nopeiden muutosten, esimerkiksi teknologian muutosten, tuotteiden vanhentumisen tai korkokantojen suhteen.
- kysynnän merkittävä vähentyminen ja liiketoiminnan epäonnistumisten yleistyminen joko toimialalla tai taloudessa yleensä.
- liiketoiminnan tappioiden aiheuttama konkurssin, pantin ulosmittauksen tai vihamielisen valtauksen välitön uhka.
- toistuvat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat tai kyvyttömyys tuottaa liiketoiminnan rahavirtaa, samalla kun esitetään voittoa ja voittojen kasvua.
- nopea kasvu tai epätavallisen hyvä kannattavuus erityisesti verrattuna muihin saman toimialan yrityksiin.
- uudet kirjanpitoa koskevat, lainsäädännölliset tai määräyksiin perustuvat vaatimukset.

Johdolla on kohtuuton paine täyttää kolmansien osapuolten vaatimukset tai odotukset seuraavista syistä:

- sijoitusanalyttikkojen, institutionaalisten sijoittajien, merkittävien luotonantajien tai muiden ulkoisten osapuolten odotukset kannattavuudesta tai kehityssuunnista (erityisesti odotukset, jotka ovat kohtuuttoman aggressiivisia tai epärealistisia), mukaan lukien odotukset, jotka johto itse on luonut esimerkiksi ylioptimistisissa lehdistötiedotteissa tai tilinpäätöstiedotteissa.
- tarve hankkia lisää vieraan tai oman pääoman ehtoista rahoitusta kilpailukyvyyn säilyttämiseksi – esimerkiksi suurten tutkimus- ja kehityshankkeiden tai investointien rahoittamiseksi.
- vähäiset mahdollisuudet täyttää pörssin listayhtiöille asettamia vaatimuksia, velan takaisinmaksuvaatimuksia tai kovenanttivaatimuksia.
- todelliset tai todellisilta näyttävät epäsuotuisat vaikutukset, joita huonon taloudellisen tuloksen raportoimisella on merkittäviin vireillä oleviin liiketoimiin, kuten liiketoimintojen yhdistämisiin tai sopimusten saamisiin.

Käytettävissä oleva tieto viittaa siihen, että johdon tai hallintoelinten jäsenten henkilökohtainen taloudellinen tilanne on uhattuna yhteisön taloudellisen tuloksen vuoksi seuraavista syistä:

- merkittävät taloudelliset intressit yhteisössä.
- merkittävä osuus heidän kokonaispalkitsemisestaan (esimerkiksi bonukset, osakeoptiot ja ”earn-out” -järjestelyt) riippuu osakkeen hintaa, liiketoiminnan tulosta, taloudellista asemaa tai rahavirtaa koskevien aggressiivisten tavoitteiden saavuttamisesta.¹
- yhteisön veloista annetut henkilökohtaiset takaukset.

Johdolla tai operatiivisella henkilöstöllä on kohtuuttomia paineita saavuttaa hallintoelinten asettamia taloudellisia tavoitteita, esimerkiksi myyntiin tai kannattavuuteen liittyviä kannustintavoitteita.

Tilaisuuudet

Toimialan tai yhteisön toiminnan luonne tarjoaa tilaisuuksia vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mikä voi aiheutua seuraavista tekijöistä:

- merkittävät lähipiiri liiketoimet, jotka eivät kuulu tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka on tehty sellaisten lähipiiriin kuuluvien yhteisöjen kanssa, jotka eivät ole lainkaan tilintarkastuksen kohteena tai joita tarkastaa toinen tilintarkastusyhteisö.

¹ Johdon kannustimet on voitu rakentaa niin, että ne riippuvat vain tiettyihin lukuihin tai yhteisön tiettyihin toimintoihin liittyvien tavoitteiden saavuttamisesta, vaikka kyseiset luvut tai toiminnot eivät välttämättä ole koko yhteisön kannalta tarkasteltuna olennaisia.

- vahva taloudellinen asema tai kyky dominoida tiettyä toimialaa, mikä antaa yhteisölle mahdollisuuden määrätä tavarantoimittajille tai asiakkaille ehtoja, joista saatava seurata epäasianmukaisia tai ei-markkinaehtoisia liiketoimia.
- varat, velat, tuotot tai kulut, jotka perustuvat merkittäviin, vaikeasti vahvistettaviin subjektiivista harkintaa tai epävarmuustekijöitä sisältäviin arvioihin.
- merkittävät, epätavalliset tai hyvin monimutkaiset, erityisesti lähellä tilikauden päättymistä toteutuneet liiketapahtumat, joista johtuu hankalia ”asia ennen muotoa” -periaatteeseen liittyviä kysymyksiä.
- merkittävät toiminnot, jotka sijaitsevat toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla tai joita hoidetaan rajojen yli maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla liiketoimintaympäristö ja kulttuuri ovat erilaiset.
- välittäjien käyttäminen liiketoiminnassa ilman että siihen näyttää olevan mitään selkeää liiketoiminnallista perustetta.
- merkittävät pankkitilit taikka tytäryritysten tai sivukonttoreiden toiminta veroparatiiseissa, kun tälle ei näytä olevan mitään selkeää liiketoiminnallista perustetta.

Johdon seuranta on tehotonta seuraavista syistä:

- johtamisessa dominoi yksi henkilö tai pieni ryhmä (muussa kuin omistajajohtoisessa liiketoiminnassa) ilman kompensoivia kontroleja.
- hallintoelimet eivät valvo taloudellisen raportoinnin prosessia ja sisäistä valvontaa tehokkaasti.

Organisaatorakenne on monimutkainen tai epävakaa, mitä osoittavat seuraavat seikat:

- vaikeudet määrittää organisaatio tai henkilöt, joilla on yhteisössä määräysvalta.
- tarpeettoman monimutkainen organisaatorakenne, johon sisältyy epätavallisia juridisia yksikköjä tai valtalinjoja.
- ylemmän johdon, lakimiesten tai hallintoelinten jäsenten suuri vaihtuvuus.

Sisäisen valvonnan osa-alueet ovat puutteellisia seuraavista syistä:

- kontrollien, kuten automatisoitujen kontrollien ja osavuosiraportointiin liittyvien kontrollien (silloin kun ulkoista raportointia vaaditaan), riittämätön seuranta.
- henkilöstön suuri vaihtuvuus tai tehtävistä huonosti suoriutuvien henkilöiden palkkaaminen kirjanpidon tai tietotekniikan tehtäviin taikka sisäiseen tarkastukseen.
- tehottomat laskenta- ja tietojärjestelmät, mukaan lukien tilanteet, joihin liittyy merkittäviä puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Yhteisön arvojen tai eettisten standardien tehoton viestittäminen, käyttöönotto, tuki tai täytäntöönpano johdon taholta taikka epäasianmukaisten arvojen tai eettisten standardien viestittäminen.

- muun kuin taloudellisen johdon liiallinen osallistuminen tai keskittyminen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaan tai merkittävien arvioiden määrittämiseen.
- tiedossa oleva aiemmin tapahtunut arvopaperimarkkinalainsäädännön tai muiden säädösten ja määräysten rikkominen taikka yhteisölle, sen ylemmälle johdolle tai hallintoelimille asetetut vaateet väitettyjen väärinkäytösten tai säädösten ja määräysten rikkomisen vuoksi.
- johdon liiallinen intressi ylläpitää tai parantaa yhteisön osakkeen kurssia tai tuloskehitystä.
- johdon tapa antaa analyytikoille, rahoittajille tai muille kolmansille osapuolille lupauksia aggressiivisten tai epärealististen ennusteiden toteuttamisesta.
- johto ei korjaa tiedossa olevia sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuksia ajoissa.
- johdon kiinnostus epäasianmukaisiin tapoihin pienentää esitettävää tulosta verotusyistä.
- ylemmän johdon huono henki.
- omistajajohtaja ei erottele liiketoimintaan kuuluvia liiketapahtumia omistaan.
- osakkeenomistajien väliset kiistat suppeomisteisessa yhtiössä;
- johdon toistuvat yritykset perustella vain vähimmäisvaatimukset täyttävää tai epäasianmukaista kirjanpitoa olennaisuuteen vedoten.
- johdon ja nykyisen tai edellisen tilintarkastajan välit ovat jännittyneet, mitä voivat ilmentää
 - toistuvat kiistat nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa kirjanpitoon, tilintarkastukseen tai raportointiin liittyvistä kysymyksistä.
 - kohtuuttomat vaatimukset tilintarkastajaa kohtaan, esimerkiksi epärealistiset aikarajoitukset tilintarkastuksen loppuun saattamiselle tai tilintarkastuskertomuksen antamiselle.
 - tilintarkastajalle asetetut rajoitukset, jotka epäasianmukaisesti rajoittavat tilintarkastajan mahdollisuutta tavata henkilöitä tai saada tietoa tai mahdollisuuksia kommunikoida tehokkaasti hallintoelinten kanssa.
 - johdon määräälevä käyttäytyminen tilintarkastajaa kohtaan, erityisesti yritykset vaikuttaa tilintarkastajan työn laajuuteen sekä siihen, ketkä henkilöt osallistuvat tilintarkastustoimeksiantoon tai jatkavat siinä tai keitä kuullaan toimeksiantoa suorittaessa.

Varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Myös varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät on ryhmitelty kolmen sellaisen tekijän mukaisesti, joita yleisesti esiintyy silloin, kun tapahtuu väärinkäytöksiä: yllykkeet/paineet, tilaisuudet ja asenteet/kyky perustella teko itselleen. Joita-

kin niistä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin, saattaa esiintyä myös silloin, kun virheellisyyksiä aiheuttaa varojen väärinkäytöstä. Esimerkiksi tehotonta johdon seurantaa ja muita puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa saattaa esiintyä silloin, kun esiintyy joko vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvia tai varojen väärinkäytöstä johtuvia virheellisyyksiä. Seuraavassa on esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin.

Yllykkeet/paineet

Henkilökohtaiset taloudelliset velvoitteet saattavat luoda rahavaroihin tai muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääsevälle johdolle tai työntekijöille paineita tällaisten varojen väärinkäyttöön.

Huonot suhteet yhteisön ja kassavaroihin ja muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääsevien työntekijöiden välillä saattavat motivoida näitä työntekijöitä kyseisten varojen väärinkäyttöön. Huonot suhteet saattavat aiheuttaa seuraavista tekijöistä:

- tiedossa olevat tai ennakoitua irtisanomiset.
- viimeaikaiset tai odotettavissa olevat muutokset työntekijöiden palkitsemisessa tai etuusjärjestelyissä.
- ylennykset, kompensatiot tai muu palkitseminen, joka ei vastaa odotuksia.

Tilaisuudet

Tietyt ominaispiirteet tai olosuhteet saattavat lisätä varojen alttiutta väärinkäytökselle. Tilaisuudet varojen väärinkäyttöön lisääntyvät esimerkiksi silloin, kun esiintyy seuraavia:

- Käytössä tai käsiteltävänä on suuria määriä käteisvaroja.
- Vaihto-omaisuuteen sisältyvät tavarat ovat pienikokoisia tai arvokkaita tai niillä on suuri kysyntä.
- Varat ovat helposti rahaksi vaihdettavia, esimerkiksi haltijavelkakirjat, timantit tai tietokoneen mikrosirut.
- Käyttöomaisuushyödykkeet ovat pienikokoisia tai myytävissä olevia tai niistä puuttuu havaittavissa oleva omistustunniste.

Varojen riittämätön sisäinen valvonta saattaa lisätä näiden varojen alttiutta väärinkäytölle. Varojen väärinkäyttöä saattaa esiintyä esimerkiksi seuraavista syistä:

- Työtehtäviä ei ole eriytetty riittävästi tai riippumattomat tarkistukset ovat riittämättömiä.
- Ylemmän johdon kulujen, esimerkiksi matka- ja muiden korvausten, valvonta on riittämätöntä.
- Johto ei valvo varoista vastuussa olevia työntekijöitä riittävästi, esimerkiksi kaukaisia toimipisteitä ei valvota tai seurata riittävästi.
- Työnhakijoiden seulonta tehtäviin, joissa pääsee käsiksi varoihin, ei ole riittävää.

- Varoja koskeva kirjanpito ei ole riittävää.
- Liiketapahtumia koskeva valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelmä on riittämätön (esimerkiksi ostoissa).
- Rahavaroja, sijoituksia, vaihto-omaisuutta tai käyttöomaisuutta koskevat fyysiset turvatoimet eivät ole riittäviä.
- Varoja ei täsmäytetä täydellisesti ja oikea-aikaisesti.
- Joitakin liiketapahtumia, esimerkiksi tuotepalautuksia koskevia hyvityksiä, ei dokumentoida oikea-aikaisesti ja asianmukaisesti.
- Keskeisiä kontrollitoimintoja hoitavia työntekijöitä ei velvoiteta pitämään lomiaan.
- Johdolla on riittämätön käsitys tietotekniikasta, mikä antaa tietotekniselle henkilöstölle mahdollisuuden varojen väärinkäyttöön.
- Automatisoitujen tiedostojen riittämättömät käyttöoikeuskontrollit, esimerkiksi tietojärjestelmien tapahtumalokien turvaamiseen liittyvät kontrollit ja tapahtumalokien läpikäynti.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Ei ole välitetty tarpeesta seurata tai pienentää varojen väärinkäyttöön liittyvää riskiä.
- Ei ole välitetty varojen väärinkäyttöön liittyvästä sisäisestä valvonnasta vaan on sivuutettu olemassa olevat kontrollit tai ei ole ryhdytty asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin tiedossa olevien sisäisen valvonnan puutteellisuuksien suhteen.
- Esiintyy käyttäytymistä, joka osoittaa suuttumusta tai tyytymättömyyttä yhteisöön tai tapaan, jolla se kohtelee henkilöstöään.
- Käyttäytyminen tai elämäntapa on muuttunut tavalla, joka saattaa viitata varojen väärinkäyttöön.
- Siedetään pientä näpistelyä.

Liite 2

(Viittaus: kappale A41)

Esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin

Seuraavassa on esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista ja varojen väärinkäytöstä johtuvan olennaisen virheellisuuden arvioituihin riskeihin. Vaikka nämä toimenpiteet kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat ainoastaan esimerkkejä, eivätkä ne näin ollen ole kaikissa olosuhteissa tarkoitukseen parhaiten soveltuvia tai välttämättömiä. Myöskään esitettyjen toimenpiteiden järjestyksen ei ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä.

Tarkastelu kannanottotasolla

Ne nimenomaiset toimenpiteet, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin, vaihtelevat sen mukaan, minkä tyyppisistä tunnistetuista väärinkäytöksen riskitekijöistä tai olosuhteista tai näiden yhdistelmistä on kysymys, sekä sen mukaan, mihin tilien saldoihin, liiketapahtumien lajeihin ja kannanottoihin ne voivat vaikuttaa.

Seuraavassa on esimerkkejä erilaisista toimenpiteistä:

- Vierailaan toimipisteissä tai tehdään tiettyjä testejä yllättäen tai ennalta ilmoittamatta. Esimerkiksi ollaan läsnä inventoinneissa toimipisteissä, joissa tilintarkastajan läsnäolosta ei ole aiemmin ilmoitettu, tai lasketaan rahavarat yllättäen tiettyinä päivinä.
- Pyydetään inventoimaan vaihto-omaisuus tilikauden lopussa tai lähempänä tilikauden loppua, jotta voitaisiin minimoida riski saldojen manipuloinnista inventoinnin valmistumisen ja tilinpäätöspäivän välisenä aikana.
- Muutetaan tilintarkastuksen lähestymistapaa tarkastuksen kohteena olevana vuotena. Otetaan esimerkiksi yhteyttä tärkeimpiin asiakkaisiin ja tavarantoimittajiin suullisesti sen lisäksi, että näille lähetetään kirjallinen vahvistus, lähetetään vahvistuspyyntöjä tietyille taholle organisaatiossa tai etsitään lisää tai erilaista tietoa.
- Käydään yksityiskohtaisesti läpi yhteisön neljännesvuoden tai tilikauden päättymisen yhteydessä tehtävät tilinpäätösviennit ja tutkitaan kaikki luonteeltaan tai määrältään epätavallisilta vaikuttavat viennit.
- Tutkitaan merkittävien ja epätavallisten, erityisesti tilikauden lopussa tai lähellä tilikauden päättymistä toteutuneiden, liiketapahtumien osalta, voiko niihin liittyä lähipiiriin kuuluvia osapuolia ja mitkä ovat liiketapahtumien perustana olevat taloudellisten resurssien lähteet.
- Suoritetaan analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat yhteenlaskemattomiin tietoihin. Esimerkiksi verrataan myyntiä ja myytyjä tuotteita

vastaavia kuluja tilintarkastajan määrittämiin odotusarvoihin toimipaikoittain, kuukausittain sekä liiketoiminnoittain.

- Haastatellaan työntekijöitä, joiden tehtäväalueella on tunnistettu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski, jotta saataisiin heidän näkemyksensä risikistä ja siitä, missä määrin ja miten kontrollit kohdistuvat kyseiseen riskiin.
- Silloin kun toiset riippumattomat tilintarkastajat tarkastavat yhden tai useamman tytäryrityksen, liiketoimintayksikön tai sivuliikkeen tilinpäätöksen, heidän kanssaan keskustellaan siitä, miten laaja tarkastustyö on tarpeen sellaiseen arvioituun väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiin vastaamiseksi, joka aiheutuu näiden osien välisistä liiketapahtumista ja toiminnoista.
- Jos erityisasiantuntijan työ muodostuu erityisen merkittäväksi sellaisen tilinpäätöserän kohdalla, johon liittyvä arvioitu väärinkäytöksestä johtuvan virheellisuuden riski on suuri, suoritetaan lisätoimenpiteitä, jotka kohdistuvat joihinkin tai kaikkiin erityisasiantuntijan oletuksiin, metodeihin tai havaintoihin, sen toteamiseksi, etteivät havainnot ole kohtuuttomia, tai otetaan toimeksiantoon tätä tarkoitusta varten toinen erityisasiantuntija.
- Suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä tiettyjen aiemmin tilintarkastettujen tilinpäätösten alkusaldojen analysoimiseksi, jotta voitaisiin arvioida, miten tiettyjen kirjanpiddollisia arvioita tai harkintaan perustuvia ratkaisuja sisältävien kohtien, esimerkiksi myyntipalautuksia varten tehdyn varauksen, on jälkikäteen todettu pitävän paikkansa.
- Suoritetaan toimenpiteitä, jotka kohdistuvat yhteisön laatimiin tilien täsmäytyksiin tai muihin täsmäytyslaskelmiin, ja harkitaan myös täsmäytyslaskelmien tekemistä tilikauden aikana.
- Käytetään atk-avusteisia menetelmiä, kuten tiedon louhintaa, poikkeamien löytämiseksi.
- Tarkastetaan tietokoneen tuottamien aineistojen ja liiketapahtumien oikeellisuutta.
- Etsitään lisää tilintarkastusevidenssiä tarkastettavan yhteisön ulkopuolisista lähteistä.

Yksittäiset toimenpiteet – vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuva virheellisyys

Seuraavassa on esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin.

Tulouttaminen

- Suoritetaan tuottoihin kohdistuvia analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä käyttäen yhteenlaskematonta tietoa esimerkiksi vertaamalla tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella raportoituja tuottoja kuukausittain ja tuotelinjoiittain tai liiketoimintasegmenteittäin vertailukelpoisiin aikaisempien jaksojen tietoihin. Atk-avusteiset tilintarkastusmenetelmät saattavat olla hyödyllisiä epätavallisten tai odottamattomien tuottoihin liittyvien yhteyksien tai liiketapahtumien havaitsemisessa.

- Hankitaan asiakkailta vahvistukset tietyistä relevanteista sopimusehdoista ja ”sivuvälipuheiden” puuttumisesta, sillä tämänkaltaiset ehdot tai lisäsopimukset vaikuttavat yleensä asianmukaiseen kirjanpitokäsittelyyn ja alennusten perusteet tai kaudet, jolle ne kuuluvat, on yleensä dokumentoitu huonosti. Esimerkiksi hyväksymiskriteerit, toimitus- ja maksuehdot, myyjän tulevien tai jatkuvien velvoitteiden puuttuminen, oikeus tuotteen palauttamiseen, taattu jälleenmyyntiarvo ja sopimuksen purkamis- tai korvausehdot ovat usein relevantteja tällaisissa tilanteissa.
- Tiedustellaan yhteisön myynti- ja markkinointihenkilöstöltä tai lakimieheltä lähellä tilikauden loppua tapahtuneista myynneistä tai toimituksista ja heidän tiedossaan olevista epätavallisista ehdoista, jotka liittyvät näihin liiketapahtumiin.
- Ollaan fyysisesti läsnä yhdessä tai useammassa toimipaikassa tilikauden lopussa havainnoimassa tavaroiden lähettämistä tai toimitusten valmistelua (tai palautuksia jotka odottavat jatkokäsittelyä) ja suoritetaan muita tarkoituksenmukaisia myynnin ja vaihto-omaisuuden katkoon liittyviä toimenpiteitä.
- Sellaisissa tilanteissa, joissa myyntitapahtumat on saatettu alulle, käsitelty ja kirjatut sähköisesti, testataan kontrollit sen toteamiseksi, tuottavatko ne varmuutta siitä, että kirjatut myyntitapahtumat ovat toteutuneet ja asianmukaisesti kirjattu.

Vaihto-omaisuuden määrät

- Tutkitaan yhteisön varastokirjanpitoa sellaisten toimipisteiden tai varastonimikkeiden tunnistamiseksi, jotka vaativat erityistä huomiota vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin aikana tai sen jälkeen.
- Seurataan vaihto-omaisuuden inventointia tietyissä toimipisteissä ennalta ilmoittamatta tai toteutetaan inventointi kaikissa toimipisteissä samanaikaisesti.
- Tehdään inventointeja tilikauden lopussa tai lähellä tilikauden loppua, jotta minimoitaisiin epäasiallisen manipuloinnin riski inventoinnin ja tilikauden päättymisen lopun välillä.
- Suoritetaan laskentaa havainnoitaessa lisätoimenpiteitä, esimerkiksi käydään tarkemmin läpi laatikkojen sisältöä, tapaa, jolla tavarat on pinottu (esimerkiksi tyhjät välit) tai niihin on kiinnitetty etiketit, sekä nestemäisten aineiden, esimerkiksi parfyymien tai erikoiskemikaalien, laatua (eli puhtautta, luokkaa tai pitoisuutta). Tässä voi olla hyödyllistä käyttää erityisasiantuntijaa.
- Verrataan tarkastuksen kohteena olevan tilikauden määriä aikaisempiin tilikausiin varastolajeittain tai -luokittain taikka sijainnin tai muun kriteerin mukaan, tai verrataan laskettuja määriä varastokirjanpitoon.
- Käytetään atk-avusteisia tilintarkastusmenetelmiä, joilla tarkastetaan tarkemmin fyysisten inventointien tulosten kokoamista – esimerkiksi tehdään lajitteluja tunnistenumeroittain tunnisteisiin liittyvien kontrollien testaamiseksi tai sarjanumeroitain, jolloin voidaan tutkia mahdollisuutta, että yksikkö on jäänyt pois tai tullut lasketuksi kahteen kertaan.

Johdon tekemät arviot

- Pyydetään erityisasiantuntijaa tekemään riippumaton arvio, jota verrataan johdon tekemään arvioon.
- Tehdään tiedusteluja myös johdon ja laskentaosaston ulkopuolisille henkilöille käsitöksen vahvistamiseksi johdon mahdollisuuksista ja aikomuksista toteuttaa suunnitelmia, joilla on merkitystä arvion laatimisen kannalta.

Yksittäiset toimenpiteet – varojen väärinkäytöstä johtuvat virheellisyudet

Erilaiset olosuhteet vaativat väistämättä erilaisia toimenpiteitä. Tavallisesti tilintarkastuksessa vastataan arvioitujen varojen väärinkäytöstä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiin toimenpiteillä, jotka kohdistuvat tiettyihin tilien saldoihin ja liiketapahtumien lajeihin. Vaikka jotkin kahdessa edellisessä kohdassa mainitut tilintarkastustoimenpiteet voivat soveltua tällaisissa olosuhteissa, työn laajuuden tulee olla yhteydessä nimenomaan väärinkäyttöön liittyvää tunnistettua riskiä koskevaan informaatioon.

Seuraavassa on esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimaansa riskiin varojen väärinkäytöstä johtuvista olennaisista virheellisyyksistä:

- Lasketaan rahavarat tai arvopaperit vuoden lopussa tai lähellä vuoden loppua.
- Vahvistetaan toteutuneita tapahtumia (myös hyvityslaskuja ja myynnin palautuksia sekä maksupäiviä) suoraan asiakkaiden kanssa tilintarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta.
- Analysoidaan kirjanpidosta aiemmin poistettujen saamisten palautuksia.
- Analysoidaan varastovajeita toimipaikoittain tai tuotetyypeittäin.
- Verrataan vaihto-omaisuutta koskevia keskeisiä suhdelukuja toimialalla tyyppisiin arvoihin.
- Käydään läpi varastokirjanpidossa tehtyjä määrien vähennyksiä tukevaa dokumentaatiota.
- Verrataan tavarantoimittajaluetteloa ja työntekijäluetteloa tietokoneella samojen osoitteiden tai puhelinnumeroiden tunnistamiseksi.
- Tehdään tietokoneella hakuja palkkakirjanpidosta useammin kuin kerran esiintyvien osoitteiden, työntekijöiden henkilötunnusten, veroviranomaisten käyttämien tunnistenumeroiden tai pankkitilien tunnistamiseksi.
- Käydään läpi henkilöstöä koskevia tiedostoja sellaisten tapausten löytämiseksi, joissa on vain vähän tai ei lainkaan evidenssiä aktiviteetista, esimerkiksi suoriutumisarviot puuttuvat.
- Analysoidaan myyntiin liittyviä alennuksia ja palautuksia epätavallisten vaihtelujen tai kehityssuuntien löytämiseksi.
- Pyydetään tietyistä sopimusehdoista vahvistus kolmansilta osapuolilta.
- Hankitaan evidenssiä siitä, että sopimukset toteutetaan sopimusehtojen mukaisesti.

VÄÄRINKÄYTYKSIIN LIITTYVÄT TILINTARKASTAJAN VELVOLLISUUDET
TILINTARKASTUKSESSA

- Käydään läpi suurten ja epätavallisten kulujen asianmukaisuutta.
- Käydään läpi ylemmälle johdolle ja lähipiirille myönnettyjen lainojen hyväksyntää ja kirjanpitoarvoja.
- Käydään läpi ylemmän johdon esittämien kuluraporttien asianmukaisuutta.

Liite 3

(Viittaus: kappale A49)

Esimerkkejä väärinkäytöksen mahdollisuuden viittaavista seikoista

Seuraavassa on esimerkkejä seikoista, jotka saattavat viitata mahdollisuuteen, että tilinpäätöksessä on väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys.

Poikkeavuudet kirjanpitoaineistossa, esimerkiksi:

- liiketapahtumat, joita ei ole kirjattu täydellisinä tai oikea-aikaisesti tai jotka on kirjattu väärän suuruisina tai väärälle tilikaudelle, on luokiteltu väärin tai kirjattu vastoin yhteisön menettelytapoja.
- perusteettomat tai vailla hyväksyntää olevat saldot tai liiketapahtumat.
- viime hetken oikaisut, joilla on merkittävä vaikutus taloudelliseen tulokseen.
- evidenssi työntekijöiden pääsystä järjestelmiin ja tiedostoihin, jotka eivät ole välttämättömiä heidän tehtäviensä suorittamisessa.
- tilintarkastajalle esitetyt vihjeet tai valitukset väitetystä väärinkäytöksestä.

Ristiriitainen tai puuttuva evidenssi, esimerkiksi:

- dokumenttien puuttuminen.
- muutetuilta vaikuttavat dokumentit.
- vain valokopioina tai sähköisesti toimitettuna saatavissa olevat asiakirjat, kun alkuperäisessä muodossa olevien asiakirjojen odotetaan olevan olemassa.
- merkittävät selvittämättömät erät täsmäytyksissä.
- epätavalliset taseen muutokset taikka muutokset kehityssuunnissa, tärkeissä tilinpäätöksen suhdeluvuissa tai yhteyksissä – esimerkiksi saatavat kasvavat nopeammin kuin liikevaihto.
- johdon tai työntekijöiden epäjohdonmukaiset, epämääräiset tai vähemmän uskottavat vastaukset tehtyihin tiedusteluihin tai analyttisten toimenpiteiden johdosta.
- epätavalliset erot yhteisön aineistojen ja vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten välillä.
- suuri määrä myyntisaamisteleille tehtyjä hyvitysvientejä ja muita oikaisuja.
- selvittämättömät tai riittämättömästi selvitetty erot myyntireskontran ja kontrollitilin välillä tai asiakkaiden ilmoittamien summien ja myyntireskontran välillä.
- mitätöityjen sekkien puuttuminen tai katoaminen tilanteissa, joissa mitätöidyt sekkit yleensä palautetaan yhteisölle tiliotteen mukana.

- suuruusluokaltaan merkittävän vaihto-omaisuuden tai muiden aineellisten hyödykkeiden määrän puuttuminen.
- sähköisen todisteen puuttuminen tai katoaminen, joka on vastoin yhteisössä noudatettavia tietojen säilyttämiseen liittyviä menettelytapoja tai periaatteita.
- ennakoitua vähemmän tai ennakoitua enemmän vastauksia vahvistuspyyntöihin.
- ei pystytä esittämään evidenssiä keskeisestä järjestelmäkehitystyöstä sekä ohjelmien muutosten testauksesta ja käyttöönotosta tarkastuksen kohteena olevan vuoden järjestelmämuutosten ja kehittämistyön osalta;

Ongelmalliset tai tavallisuudesta poikkeavat suhteet tilintarkastajan ja johdon välillä, esimerkiksi:

- Kielletään pääsy tiedostoihin tai tiloihin tai kielletään tapaamasta tiettyjä työntekijöitä, asiakkaita, tavarantoimittajia tai muita, joilta saatettaisiin hankkia tilintarkastusevidenssiä.
- Johto asettaa kohtuuttomia aikapaineita ratkaistaessa monimutkaisia tai riitaisia kysymyksiä.
- Johdolta on saatu tilintarkastuksen suorittamista koskevia valituksia, tai toimeksiantotiimiin on kohdistunut johdon taholta painostusta, erityisesti tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioinnin yhteydessä tai ratkaistaessa mahdollisia erimielisyksiä johdon kanssa.
- Yhteisöltä pyydetyn tiedon toimittamisessa on epätavallisia viivytyksiä.
- Ei olla halukkaita sallimaan tilintarkastajalle pääsyä tärkeisiin sähköisiin tiedostoihin, jotta tiedostoja voitaisiin tarkastaa atk-avusteisilla tilintarkastusmenetelmillä.
- Kielletään tapaamasta tietotekniikkatoimintojen avainhenkilöitä, esimerkiksi tietoturva-, käyttö- ja järjestelmäkehityshenkilöstöä, sekä kielletään pääsy tiloihin.
- Ei olla halukkaita lisäämään tai korjaamaan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tilinpäätöksen täydentämiseksi ja sen ymmärrettävyyden lisäämiseksi.
- Ei olla halukkaita korjaamaan sisäisessä valvonnassa tunnistettuja puutteellisuuksia ajoissa.

Muut seikat

- Johdon haluttomuus sallia, että tilintarkastaja tapaa hallintoelinten jäseniä ilman että johto on mukana.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, jotka vaikuttavat poikkeavan toimialalla yleisesti noudatettavista.
- kirjanpidollisten arvioiden toistuvat muutokset, jotka eivät näytä johtuvan olosuhteiden muutoksista.
- yhteisön menettelytapoahjeiden rikkomisen sietäminen

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 250 (UUDISTETTU)

SÄÄDÖSTEN JA MÄÄRÄYSTEN HUOMIOON OTTAMINEN TILINTARKASTUKSESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2017 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Säädösten ja määräysten vaikutus	2
Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta	3–9
Voimaantulo	10
Tavoitteet	11
Määritelmä	12
Vaatimukset	
Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen	13–18
Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään	19–22
Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä	23–29
Dokumentointi	30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta	A1–A8
Määritelmä	A9–A10
Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen	A11–A16
Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään	A17–A25
Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä	A26–A34

Dokumentointi..... A35–A36

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta ottaa säädökset ja määräykset huomioon tilintarkastuksessa. Tätä standardia ei sovelleta muihin varmennustoimeksiantoihin, joissa tilintarkastaja on erityisesti saanut tehtäväkseen tarkastaa tiettyjen säädösten tai määräysten noudattamista ja raportoida erikseen siitä.

Säädösten ja määräysten vaikutus

2. Säädösten ja määräysten vaikutus tilinpäätökseen vaihtelee huomattavasti. Yhteisöä koskevat säädökset ja määräykset muodostavat oikeus- ja sääntelynormiston. Joillakin säädöksillä tai määräyksillä on välitön vaikutus tilinpäätökseen siten, että ne koskevat yhteisön tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämistä. Toisia säädöksiä tai määräyksiä johdon täytyy noudattaa, tai niihin sisältyy säännöksiä, joiden mukaan yhteisö saa harjoittaa liiketoimintaansa, mutta niillä ei ole välitöntä vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen. Jotkin yhteisöt toimivat tiukasti säännellyillä toimialoilla (esimerkiksi pankit ja kemian alan yritykset). Toisiin taas sovelletaan vain niitä lukuisia säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat yleisesti liiketoimintaan kuuluvia osa-alueita (kuten säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat työturvallisuutta ja -terveyttä sekä yhtäläisiä mahdollisuuksia työelämässä). Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa sakkoihin, oikeudenkäynteihin tai muihin yhteisölle koituviin seuraamuksiin, joilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta (viittaus: kappaleet A1–A8)

3. Johto on hallintoelinten valvomana velvollinen varmistamaan siitä, että yhteisön toimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti – myös niiden, jotka koskevat yhteisön tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämistä.

Tilintarkastajan velvollisuudet

4. Tähän standardiin sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tilinpäätöksen olennainen virheellisyys, joka johtuu säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole velvollinen estämään säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, eikä hänen voida odottaa havaitsevan kaikkien säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä.
5. Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätös kokonaisuutena tarkasteltuna ole olennaisesti virheellinen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuen.¹ Tilintarkastaja ottaa tilintarkastusta suorittaessaan huomioon sovellettavan oikeus- ja sääntelynormiston. Tilintarkastuksen luon-

¹ ISA 200 ”Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti”, kappale 5

taisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että tilinpäätökseen sisältyviä olennaisia virheellisyksiä jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus olisi asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien mukaisesti.² Kun kyseessä ovat säädökset ja määräykset, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaisia virheellisyksiä ovat suuret esimerkiksi seuraavista syistä:

- On useita pääasiassa yhteisön toiminnan harjoittamisen eri osa-alueisiin liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, jotka tyypillisesti eivät vaikuta tilinpäätökseen ja joita yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit tietojärjestelmät eivät kata.
- Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen voi liittyä peittämisjärjestelyjä, kuten epärehellistä yhteistoimintaa, väärennöksiä, liiketapahtumien tahallista kirjaamista jättämisestä, kontrollien sivuuttamista toimivan johdon tekemänä tai väärien tietojen antamista tilintarkastajalle tahallisesti.
- Se, onko teossa kysymys säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

Mitä kauempana säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tilinpäätöksessä kuvastuvista tapahtumista ja liiketoimista, sitä vähemmän todennäköistä yleensä on, että säädösten ja määräysten noudattamatta jääminen tulee tilintarkastajan tietoon tai hän tunnistaa sen.

6. Tässä standardissa tilintarkastajan velvollisuudet erotellaan suhteessa kahteen eri ryhmään kuuluvien säädösten ja määräysten noudattamiseen seuraavasti: (viittaus: kappaleet A6, A12-13)
 - (a) säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset (katso kappale 14) (viittaus: kappale A12); ja
 - (b) säädökset ja määräykset, joilla ei ole välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen mutta joiden noudattaminen voi olla perustavanlaatuista liiketoiminnan harjoittamisen eri osa-alueiden tai toiminnan jatkamismahdollisuuksien kannalta taikka olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi (esimerkiksi toimiluvan ehtojen, määräyksiin perustuvien maksuvalmiusvaatimusten tai ympäristömääräysten noudattaminen); tällaisten säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi siten vaikuttaa olennaisesti tilinpäätökseen (katso kappale 15). (Viittaus: kappale A13)
7. Tässä standardissa määrätään erilaiset vaatimukset kumpaakin edellä mainittua ryhmää varten. Kappaleessa 6(a) tarkoitettua ryhmän osalta tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastu-

² ISA 200, kappaleet A51–A52

sevidenssiä kyseisten säädösten ja määräysten noudattamisesta. Kappaleessa 6(b) tarkoitettuna ryhmän osalta tilintarkastajan velvollisuus rajoittuu siihen, että hän suorittaa tietyt tilintarkastustoimenpiteet, jotka auttavat häntä tunnistamaan niiden säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen, joilla saattaa olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

8. Tämän standardin mukaan tilintarkastajan täytyy olla tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että muut tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko tilintarkastuksen ajan ISA 200:n³ edellyttämällä tavalla on tässä yhteydessä tärkeää, kun otetaan huomioon, miten laajasti säädökset ja määräykset vaikuttavat yhteisöön.
9. Tilintarkastajalla saattaa olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädöksiä, määräyksiä tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, kuten: (viittaus: kappale A8).
 - (a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset erityisestä kommunikoinnista johdon ja hallintoelinten kanssa, sen arvioimisesta, ovatko nämä toimineet säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen asianmukaisesti, ja sen ratkaisemisesta, tarvitaanko lisätoimenpiteitä;
 - (b) kommunikointi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä muille tilintarkastajille (esim. konsernin tilintarkastuksessa);
 - (c) säädösten tai määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

Lisävelvollisuuksia noudattamalla saatetaan saada tilintarkastajan tämän standardin tai muiden standardien mukaisen työn kannalta relevanttia lisäinformaatiota (esim. johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten rehellisyydestä).

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2017 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

11. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen;

³ ISA 200, kappale 15

- (b) suorittaa tiettyjä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka auttavat häntä tunnistamaan tapauksia, joissa ei ole noudatettu muita tilinpäätökseen mahdollisesti olennaisesti vaikuttavia säädöksiä ja määräyksiä; ja
- (c) toimia asianmukaisella tavalla säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, kun tällainen on tunnistettu tilintarkastusta suoritettaessa.

Määritelmä

12. Seuraavaa termiä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen – Yhteisön, sen hallintoelimen tai johdon tai muiden sen palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevien henkilöiden tahallinen tai tahaton laiminlyönti tai teko, joka on voimassa olevien säädösten tai määräysten vastainen. Henkilökohtaiset yhteisön liiketoimintaan liittyvät rikkomukset eivät sisälly tässä tarkoitettuun säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen. (Viittaus: kappaleet A9-A10)

Vaatimukset

Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen

13. Osana yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamista, joka tapahtuu ISA 315:n (uudistettu)⁴ mukaisesti, tilintarkastajan on muodostettava yleinen käsitys
- (a) yhteisöön ja sen toimialaan tai toimintasektoriin sovellettavasta oikeus- ja sääntelynormistosta; ja
 - (b) siitä, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa. (Viittaus: kappale A11)
14. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen. (Viittaus: kappale A12)
15. Tilintarkastajan on suoritettava seuraavat tilintarkastustoimenpiteet, jotka auttavat häntä tunnistamaan tapauksia, joissa ei ole noudatettu muita tilinpäätökseen mahdollisesti olennaisesti vaikuttavia säädöksiä ja määräyksiä: (viittaus: kappaleet A13–A14)
- (a) johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustellut siitä, noudattaako yhteisö kyseisiä säädöksiä ja määräyksiä; ja
 - (b) asiaankuuluvien lupa- ja sääntelyviranomaisten kanssa käydyin kirjeenvaihdon yksityiskohtainen tarkastus, jos tällaista kirjeenvaihtoa on käyty.

⁴ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla, kappale 11*

16. Tilintarkastajan on tilintarkastuksen aikana oltava tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että muut suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai joissa tällaista on syytä epäillä. (Viittaus: kappale A15)
17. Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiä antamaan kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tilintarkastajan tietoon on saatettu kaikki tiedossa olevat toteutuneet tai epäillyt tapaukset, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu ja joiden vaikutukset pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. (Viittaus: kappale A16)
18. Jos ei ole tullut esiin tunnistettua eikä epäiltyä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, tilintarkastajan ei edellytetä kohdistavan säädösten ja määräysten noudattamiseen muita tilintarkastustoimenpiteitä kuin kappaleissa 13–17 mainitut.

Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään

19. Jos tilintarkastajan tietoon tulee informaatiota tapauksesta, jossa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai sitä epäillään, hänen on (viittaus: kappale A17–A18)
 - (a) muodostettava käsitys teon luonteesta ja olosuhteista, joissa se on tapahtunut; ja
 - (b) hankittava lisää informaatiota pystyäkseen arvioimaan mahdollisen vaikutuksen tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A149)
20. Jos tilintarkastaja epäilee, että säädöksiä ja määräyksiä on mahdollisesti jätetty noudattamatta, hänen on keskusteltava asiasta johdon asianmukaisen tason ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, ellei säädös tai määräys kiellä sitä. Jos johto tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet eivät esitä riittävästi tietoa sen tueksi, että yhteisö on noudattanut säädöksiä ja määräyksiä, ja niiden epäillyllä noudattamatta jättämisellä voi tilintarkastajan käsityksen mukaan olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, tilintarkastajan on harkittava, onko hänen tarpeellista hankkia juridista neuvontaa. (Viittaus: kappaleet A20–A22)
21. Jos säädösten ja määräysten epäilystä noudattamatta jättämisestä ei pystytä hankkimaan riittävästi tietoa, tilintarkastajan on arvioitava, minkälainen vaikutus tilintarkastajan lausuntoon on sillä, että ei ole saatu tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
22. Tilintarkastajan on arvioitava säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutuksia suhteessa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A23–A25)

Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä

Kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä hallintoelinten kanssa

23. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen ja täten ole tietoisia seikoista, joihin liittyy tilintarkastajan jo kommunikoima tunnustettu tai epäilty säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen,⁵ tilintarkastajan on, ellei säädös tai määräys kiellä sitä, kommunikoitava hallintoelinten kanssa säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvistä seikoista, jotka tulevat hänen tietoonsa tilintarkastusta suoritettaessa, paitsi jos on kysymys selvästi merkitykseltään vähäisistä seikoista.
24. Jos kappaleessa 23 tarkoitetun säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen katsotaan tilintarkastajan käsityksen mukaan olevan tahallista ja olennaista, tilintarkastajan on kommunikoitava asiasta hallintoelinten kanssa niin pian kuin käytännössä on mahdollista.
25. Jos tilintarkastaja epäilee johdon tai hallintoelinten olevan osallisena säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisessä, hänen on kommunikoitava asiasta yhteisössä seuraavalle ylemmälle vastuutasolle, jos sellainen on, esimerkiksi tarkastusvaliokunnalle tai hallintoneuvostolle. Jos ylempää vastuutasoa ei ole tai jos tilintarkastaja ei usko kommunikoimisen johtavan toimenpiteisiin tai on epävarma siitä, kenelle hänen pitäisi raportoida, tilintarkastajan on harkittava, onko hänen tarpeellista hankkia juridista neuvontaa.

Säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen mahdolliset vaikutukset tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappaleet A26-A27)

26. Jos tilintarkastaja toteaa, että säädösten ja määräysten tunnistetulla tai epäilyllä noudattamatta jättämisellä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, eikä sitä ole otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä, hänen on ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto.⁶
27. Jos johto tai hallintoelimet estävät tilintarkastajaa hankkimasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta tämä pystyisi arvioimaan, onko tapahtunut tai todennäköisesti tapahtunut tilinpäätöksen kannalta mahdollisesti olennainen säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, tilintarkastajan on tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen perusteella annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta ISA 705:n (uudistettu)⁷ mukaisesti.

⁵ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikoiminen hallintoelinten kanssa*, kappale 13

⁶ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappaleet 7–8

⁷ ISA 705 (uudistettu), kappaleet 7 ja 9

28. Jos tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan, onko säädöksiä tai määräyksiä jätetty noudattamatta, ja tämä johtuu ennemminkin olosuhteista johtuvista kuin johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutusta tilintarkastuslausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella

29. Jos tilintarkastaja on tunnistanut säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tai epäilee sitä, hänen on ratkaistava, onko sellaista säädöstä, määräystä tai relevanttia eettistä vaatimusta, jonka perusteella: (viittaus: kappaleet A28–A34)
- (a) hän on velvollinen raportoimaan yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle
 - (b) hänellä on velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle saattaa olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Dokumentointi

30. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon tunnistamansa tai epäilemänsä säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen sekä⁸: (viittaus: kappaleet A35–A36)
- (a) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteet, merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset; ja
 - (b) johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa käydyt keskustelut säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvistä merkittävistä seikoista, mukaan lukien kuinka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta (viittaus: kappaleet 3–9)

- A1. Johto on hallintoelinten valvomana velvollinen varmistamaan, että yhteisön toimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti. Säädökset ja määräykset voivat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen eri tavoin: välittömimmin ne voivat vaikuttaa esimerkiksi siihen, mitä erityisiä tietoja yhteisön edellytetään esittävän tilinpäätöksessään, tai niissä voidaan määrätä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta. Niissä voidaan myös antaa yhteisölle tiettyjä laillisia oikeuksia tai velvoitteita, joista osa merkitään yhteisön tilinpäätökseen. Säädöksiin ja määräyksiin voi myös sisältyä rangaistusseuraamuksia noudattamatta jättämisen varalta.

⁸ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

A2. Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, minkä tyyppisiä periaatteita ja menettelytapoja yhteisössä voidaan ottaa käyttöön auttamaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen estämisessä ja havaitsemisessa:

- lainsäädäntöön perustuvien vaatimusten seuraaminen ja varmistuminen siitä, että toimintaprosessit on suunniteltu nämä vaatimukset täyttäväiksi.
- asianmukaisten sisäisen valvonnan järjestelmien perustaminen ja käyttäminen.
- menettelytapaohjeistuksen laatiminen, julkistaminen ja noudattaminen.
- varmistuminen siitä, että henkilöstö on koulutettu asianmukaisesti ja ymmärtää menettelytapaohjeistuksen.
- menettelytapaohjeistuksen noudattamisen seuraaminen ja toimiminen asianmukaisella tavalla sitä noudattamatta jättäneiden työntekijöiden rankaisemiseksi.
- juristien neuvonantajien hyödyntäminen lainsäädäntöön perustuvien vaatimusten seuraamisessa.
- luettelon ylläpitäminen merkittävistä säädöksistä ja määräyksistä, joita yhteisön on noudatettava omalla toimialallaan, sekä myös saaduista valituksista.

Suurissa yhteisöissä näitä periaatteita ja menettelytapoja täydentämään voidaan määrätä asianmukaisia tehtäviä seuraaville tahoille:

- sisäinen tarkastus.
- tarkastusvaliokunta.
- erityinen säädösten ja määräysten noudattamista seuraava toiminto.

Tilintarkastajan velvollisuudet

A3. Se, ettei yhteisössä noudateta säädöksiä ja määräyksiä, saattaa johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Havaittu säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi – riippumatta siitä, miten olennaisesta asiasta on kysymys – vaikuttaa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, esimerkiksi siihen, millaiseksi tilintarkastaja arvioi johdon, hallintoelinten jäsenten tai henkilöstön rehellisyyden.

A4. Se, onko jossakin teossa kysymys säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia, eikä tilintarkastajan ammatillinen pätevyys yleensä riitä sen ratkaisemiseen. Tilintarkastajan koulutus ja kokemus sekä hänen yhteisöstä ja sen toimialasta tai sektorista muodostamansa käsitys voivat kuitenkin antaa perustan sen toteamiselle, että joissakin tilintarkastajan tietoon tulevissa teoissa saattaa olla kysymys säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.

A5. Nimenomaisten lakisäätteisten vaatimusten mukaisesti tilintarkastajalla saattaa olla osana tilintarkastusta velvollisuus raportoida siitä, noudattaako yhteisö tietty-

jä säädöksiä tai määräyksiä. Tällaisia olosuhteita varten ISA 700 (uudistettu)⁹ tai ISA 800¹⁰ (uudistettu) sisältää ohjeita siitä, miten kyseiset tilintarkastukseen liittyvät velvollisuudet käsitellään tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi silloin, kun tilintarkastajalla on erityisiä lakisääteisiä raportointivaatimuksia, tilintarkastussuunnitelmaan voi olla tarpeellista sisällyttää tarkoitukseen soveltuvia toimenpiteitä kyseisten säädösten ja määräysten noudattamisen tarkastamiseksi.

Säädösten ja määräysten ryhmät (viittaus: kappale 6)

A6 Yhteisön luonne ja olosuhteet voivat vaikuttaa siihen, sisältyvätkö relevantit säädökset ja määräykset kappaleessa 6(a) tai 6(b) kuvattuihin ryhmiin. Kappaleessa 6 kuvattuihin ryhmiin mahdollisesti sisältyvät säädökset ja määräykset koskevat esimerkiksi seuraavia alueita:

- väärinkäytökset, korruptio ja lahjonta
- rahanpesu, terrorismin rahoittaminen ja rikoshyöty
- arvopaperimarkkinat ja -kauppa
- pankkitoiminta sekä muut rahoitustuotteet ja -palvelut
- tietosuoja
- vero- ja eläkevelvoitteet ja niihin liittyvät maksut
- ympäristönsuojelu
- yleinen terveys ja turvallisuus,

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A7. Julkisella sektorilla voi olla säädösten ja määräysten noudattamisen tarkastamista koskevia lisävelvollisuuksia, jotka saattavat koskea tilinpäätöksen tilintarkastusta tai ulottua yhteisön toiminnan muihin osa-alueisiin.

Säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvat lisävelvollisuudet (viittaus: kappale 9)

A8. Säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset saattavat edellyttää, että tilintarkastaja suorittaa lisää toimenpiteitä ja ryhtyy lisätoimiin. Esimerkiksi IESBAN *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAN eettiset säännöt) sisältävät vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäilyllä noudattamatta jättämisen suhteen ja ratkaisee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla kommunikointi säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä konsernin muille tilintarkastajille, mukaan lukien konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö,

⁹ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 43

¹⁰ ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*, kappale 11

konsernin osien tilintarkastajat tai muut tilintarkastajat, jotka suorittavat konsernin osiin kohdistuvaa työtä muusta tarkoituksessa kuin konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta varten.¹¹

Määritelmä (viittaus: kappale 12)

- A9. Tekoihin, jotka ovat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, luetaan liiketoimet, joihin yhteisö on ryhtynyt tai joihin sen hallintoelimet, johto tai muut yhteisön palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt ovat ryhtyneet yhteisön nimissä tai sen puolesta.
- A10. Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä on myös yhteisön liiketoimintoihin liittyvä henkilökohtainen rikkomus esimerkiksi silloin, kun johdon avaintehtävissä toimiva henkilö on henkilökohtaisesti vastaanottanut lahjuksen yhteisön tavarantoimittajalta ja sen vastikkeeksi varmistaa, että kyseinen toimittaja valitaan yhteisön palveluntuottajaksi tai sopimuskumppaniksi.

Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen

Käsityksen muodostaminen oikeus- ja sääntelynormistosta (viittaus: kappale 13)

- A11. Muodostaakseen yleisen käsityksen oikeus- ja sääntelynormistosta ja siitä, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa, tilintarkastaja voi esimerkiksi
- hyödyntää jo muodostamaansa käsitystä yhteisön toimialasta sekä sääntelyä koskevista ja muista ulkoisista tekijöistä;
 - päivittää käsityksensä niistä säädöksistä ja määräyksistä, joiden perusteella tilinpäätöksen sisältyvät luvut ja siinä esitettävät tiedot välittömästi määräytyvät;
 - tiedustella johdolta muista säädöksistä tai määräyksistä, joilla voidaan odottaa olevan perustavanlaatuista vaikutusta yhteisön toimintoihin;
 - tiedustella johdolta säädösten ja määräysten noudattamista koskevista periaatteista ja menettelytavoista yhteisössä; ja
 - tiedustella johdolta periaatteista ja menettelytavoista, joiden mukaan oikeudenkäynteihin johtavat vaateet tunnustetaan, arvioidaan ja käsitellään kirjanpidossa.

¹¹ Ks. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet 225.21–225.22. [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

Säädökset ja määräykset, joilla yleisesti tiedetään olevan välitön vaikutus olennaisten tilinpäätöksen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen (viittaus: kappaleet 6 ja 14)

A12. Tietyt säädökset ja määräykset ovat vakiintuneita, yhteisön ja sen toimialan tai sektorin hyvin tuntemia sekä relevantteja yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta (kuten kappaleessa 6(a) kuvataan). Näihin voi kuulua säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat esimerkiksi:

- tilinpäätöksen muotoa ja sisältöä;
- toimialakohtaisia taloudellisen raportoinnin kysymyksiä;
- julkisen vallan kanssa tehtyihin sopimuksiin perustuvien liiketapahtumien kirjanpitokäsittelyä; tai
- tuloveroihin tai eläkekuluihin vaikuttavien menojen kertymistä tai kirjaimista.

Jotkin näiden säädösten ja määräysten kohdat voivat olla välittömästi relevantteja tiettyjen tilinpäätöskannanottojen kannalta (esimerkiksi verovelkojen täydellisyys), kun taas toiset voivat olla välittömästi relevantteja tilinpäätöskokonaisuuden kannalta (esimerkiksi vaadittavat laskelmat, joista tilinpäätöskokonaisuus muodostuu). Kappaleen 14 vaatimuksen tarkoituksena on, että tilintarkastaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen lukujen ja siinä esitettävien muiden tietojen määrittämisestä kyseisten säädösten ja määräysten relevanttien kohtien mukaisesti.

Tällaisten säädösten ja määräysten muiden kohtien sekä muiden säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa sakkoihin, oikeudenkäynteihin tai muihin yhteisölle koituviin seuraamuksiin, joista aiheutuviin menoihin voi olla tarpeellista varautua tilinpäätöksessä mutta joilla ei katsota olevan kappaleessa 6(a) kuvattua välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen.

Toimenpiteet säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tunnistamiseksi – muut säädökset ja määräykset (viittaus: kappaleet 6 ja 15)

A13. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista kiinnittää erityistä huomiota tiettyihin säädöksiin ja määräyksiin sen vuoksi, että niillä on perustavanlaatuinen vaikutus yhteisön toimintaan (kuten kappaleessa 6(b) kuvataan). Yhteisön toimintaan perustavanlaatuisesti vaikuttavien säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa toiminnan lopettamiseen tai kyseenalaistaa toiminnan jatkuvuuden.¹² Tällainen vaikutus voi olla esimerkiksi yhteisön toiminnan harjoittamiseen oikeuttavaan lupaan tai muuhun ehtoon liittyvien vaatimusten noudattamatta jättämisellä (esimerkiksi pankille pääoma- tai sijoitusvaatimusten noudattamatta jättämisellä). On myös useita pääasiassa yhteisön toiminnan eri osa-alueisiin liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, jotka tyypillisesti eivät vaikuta tilinpäätökseen ja joita yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit tietojärjestelmät eivät kata.

¹² Ks. ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

A14. Koska muiden säädösten ja määräysten vaikutukset taloudelliseen raportointiin voivat vaihdella yhteisön toiminnan mukaan, kappaleen 15 edellyttämät tilintarkastustoimenpiteet suunnataan siten, että tilinpäätökseen mahdollisesti olennaisesti vaikuttavien säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen tulisi tilintarkastajan tietoon.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, joka tulee tilintarkastajan tietoon muiden tilintarkastustoimenpiteiden avulla (viittaus: kappale 16)

A15. Tilintarkastustoimenpiteet, jotka suoritetaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten, voivat tuoda tilintarkastajan tietoon tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai tätä epäillään. Tällaisia tilintarkastustoimenpiteitä voivat olla esimerkiksi:

- pöytäkirjojen lukeminen;
- yhteisön johdolle ja lakimiehelle tai ulkoiselle juridiselle neuvonantajalle osoitettava tiedustelu oikeudenkäynneistä, vaateista ja maksettaviksi tulevia määriä koskevista arvioista; ja
- yksityiskohtaisten aineistotarkastustoimenpiteiden kohdistaminen liiketahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 17)

A16. Koska säädösten ja määräysten vaikutus tilinpäätökseen voi vaihdella merkittävästi, kirjalliset vahvistusilmoitukset tuottavat tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon tiedossa tunnistettua tai epäiltyä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä, jolla voisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät kuitenkaan yksinään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, eivätkä ne näin ollen vaikuta siihen, millaista ja miten paljon muuta tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja hankkii.¹³

Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään

Viitteet säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä (viittaus: kappale 19)

A17. Tilintarkastajan tietoon saattaa tulla muutoin kuin kappaleessa 13–17 tarkoitettujen toimenpiteiden tuloksena informaatiota tapauksesta, jossa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu (esim. kun tilintarkastaja saa tiedon ilmiantajalta).

A18. Seuraavat seikat saattavat antaa viitteitä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä:

- sääntelyorganisaatioiden ja ministeriöiden suorittamat tutkinnot taikka sakkojen tai muiden rangaistusluonteisten maksujen suorittaminen.

¹³ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*, kappale 4

- tarkemmin erittelemättömistä palveluista suoritettavat maksut konsulteille, lähipiiriin kuuluville osapuolille, työntekijöille tai virkamiehille taikka näille myönnettyt lainat.
- myyntiprovisiot tai agenttien palkkiot, jotka vaikuttavat ylisuurilta suhteesta yhteisön tavanomaisesti maksamiin tai sen toimialalla maksettaviin palkkioihin taikka tosiasiaassa saatuihin palveluihin.
- markkinahinnat merkittävästi ylittäviin tai alittaviin hintoihin tapahtuvat ostot.
- epätavanomaiset käteismaksut, ostot haltijalle asetetuilla sekeillä tai siirrot nimettömille pankkitileille.
- epätavanomaiset liiketoimet veroparatiiseihin rekisteröityjen yhtiöiden kanssa.
- tavaroista ja palveluista suoritettavat maksut eri maahan kuin siihen, josta tavarat tai palvelut ovat lähtöisin.
- maksut, joista ei ole asianmukaista valuutanvaihdon valvontaan liittyvää dokumentaatiota.
- tietojärjestelmä, jossa kirjausketjua koskeva vaatimus ei täyty tai joka ei tuota tarpeellista määrää evidenssiä, olipa tämä tahallista tai tahatonta.
- liiketapahtumat, joihin ei ole valtuutusta, tai virheellisesti kirjatut liiketoimet.
- kielteinen mediajulkisuus.

Tilintarkastajan tekemän arvioinnin kannalta relevantit seikat (viittaus: kappale 19 (b))

- A19. Seikkoja, jotka ovat tilintarkastajalle relevantteja tämän arvioidessa mahdollista vaikutusta tilinpäätökseen, ovat esimerkiksi
- säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen mahdolliset taloudelliset seuraukset tilinpäätöksen kannalta, esimerkiksi määrättävät sakot, muut rangaistusluonteiset maksut tai vahingonkorvaukset, omaisuuden pakkolunastuksen uhka, pakottaminen toiminnan lopettamiseen ja oikeudenkäynti.
 - onko mahdollisista taloudellisista seurauksista annettava tietoja tilinpäätöksessä.
 - ovatko mahdolliset taloudelliset seuraukset niin vakavia, että tulee kyseenalaiseksi, onko tilinpäätös oikein esitetty, tai että tilinpäätöksestä tulee muutoin harhaanjohtava.

Tilintarkastustoimenpiteet sekä säädösten tai määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskeva kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 20)

- A20. Tilintarkastaja on velvollinen keskustelemaan säädösten ja määräysten epäilyistä noudattamatta jättämisestä johdon kanssa asianmukaisella tasolla ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, sillä näiltä mahdollisesti saadaan lisää tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja voi esimerkiksi varmistua siitä, että johdolla ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimillä on sama käsitys tosiseikoista ja olosuhteista, jotka ovat relevantteja säädösten ja määräysten epäilyyn noudattamatta jättämiseen johtaneiden liiketoimien tai tapahtumien kannalta.
- A21. Säädos tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla kuitenkin rajoittaa tilintarkastajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädos tai määräys voi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toiminnan, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkimuksen, mukaan lukien yhteisön varoittaminen, esimerkiksi kun tilintarkastajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.
- A22. Jos tilintarkastaja ei saa johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä riittävästi tietoa siitä, että yhteisö tosiasiaissa noudattaa säädöksiä ja määräyksiä, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi konsultoida yhteisön sisäistä tai ulkopuolista juridista neuvonantajaa säädösten ja määräysten soveltamisesta kyseisissä olosuhteissa – väärinkäytöksen mahdollisuus mukaan lukien – sekä mahdollisista vaikutuksista tilinpäätökseen. Jos yhteisön lakimiehen konsultoimista ei katsota asianmukaiseksi tai jos lakimiehen mielipide ei tyydytä tilintarkastajaa, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi konsultoida luottamuksellisesti muita tilintarkastusyhteisöissä tai sen kanssa saman ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivia, ammatillista järjestöä tai omaa juridista neuvonantajansa siitä, onko kyseessä säädöksen tai määräyksen vastainen toiminta väärinkäytöksen mahdollisuus huomioon ottaen, mitkä ovat sen mahdolliset oikeudelliset seuraamukset ja mihin toimenpiteisiin, jos mihinkään, tilintarkastaja ryhtyisi.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutusten arviointi (viittaus: kappale 22)

- A23. Kuten kappaleessa 22 edellytetään, tilintarkastaja arvioi säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutuksia suhteessa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen. Se, millaisia vaikutuksia on tilintarkastajan tunnistamilla tai epäilemillä yksittäisillä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisillä, riippuu teon ja sen mahdollisen peittelyn suhteesta yksittäisiin kontrollitoimintoihin sekä siitä, minkä tasoista johtoa tai muuta yhtei-

sön palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevää henkilöstöä siinä on osallisena, erityisesti kun kyseessä ovat yhteisössä korkeinta valtaa käyttävän tahon osallistumisen vaikutukset. Kuten kappaleessa 9 todetaan, tilintarkastaja voi säädöksiä, määräyksiä tai relevantteja eettisiä vaatimuksia noudattaessaan saada kappaleen 22 mukaisten velvollisuuksiensa kannalta relevanttia lisäinformaatiota.

A24 Esimerkkejä olosuhteista, joiden seurauksena tilintarkastaja voi arvioida säädösten ja määräysten tunnistetun tai arvioidun noudattamatta jättämisen vaikutuksia johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimitä saatujen kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ovat seuraavat:

- tilintarkastaja epäilee tai hänellä on näyttöä siitä, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat osallisena tai aikovat olla osallisena säädösten ja määräysten tunnistettuun tai epäiltyyn noudattamatta jättämiseen.
- tilintarkastajan tiedossa on, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat tietoisia tällaisesti säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä ja vastoin säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia eivät ole raportoineet tai antaneet lupaa raportoida seikkaa asiaankuuluville viranomaisille kohtuullisen ajan kuluessa.

A25. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja voi harkita toimeksiannosta luopumista, jos luopuminen on säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, esimerkiksi kun johto tai hallintoelimet eivät ryhdy tilintarkastajan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiksi katsomiin korjaaviin toimenpiteisiin tai kun säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen antaa aihetta kyseenalaistaa johdon tai hallintoelinten rehellisyyden, vaikka säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen ei olisi tilinpäätöksen kannalta olennaista. Tilintarkastaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista tehdessään päätöstä siitä, onko toimeksiannosta luopuminen asianmukaista. Kun tilintarkastaja toteaa, että toimeksiannosta luopuminen olisi asianmukaista, tämä ei korvaisi sitä, että hän noudattaa muita säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia velvollisuuksiaan, jotka koskevat toimimista säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Lisäksi ISA 220:n¹⁴ kappaleessa A9 viitataan siihen, että joidenkin eettisten vaatimusten mukaan edellinen tilintarkastaja voi olla velvollinen antamaan ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan pyynnöstä tälle tietoa säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.

Kommunikoiminen ja raportointi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä

Säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen mahdolliset vaikutukset tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappaleet 26-28)

A26. Säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä viestitään tilintarkastuskertomuksessa, kun tilintarkastaja mukauttaa lausuntonsa kappaleiden 26-28 mukaisesti. Tilintarkastaja voi tietyissä muissa olosuhteissa

¹⁴ ISA 220 Laadunvalvonta tilintarkastuksessa

viestiä tunnistetusta tai epäilystä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä tilintarkastuskertomuksessa, esimerkiksi:

- kun tilintarkastajalla on ISA-standardien mukaisten veloitteiden lisäksi muita raportointivelitteitä, kuten ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 43 todetaan;
- kun tilintarkastaja toteaa, että säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen on tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, ja näin ollen viestii siitä ISA 701:n¹⁵ mukaisesti, paitsi jos sovelletaan kyseisen standardin kappaletta 14; tai
- poikkeuksellisissa tapauksissa, kun johto tai hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin, jotka tilintarkastaja katsoo kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiksi, eikä toimeksiannosta luopuminen ole mahdollista (ks. kappale A25), tilintarkastaja voi harkita esittävänsä säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevan kuvauksen muuta seikkaa koskevassa kappaleessa ISA 706:n (uudistettu)¹⁶ mukaisesti.

A27. Säädos tai määräys voi estää joko johtoa, hallintoelimiä tai tilintarkastajaa julkistamasta jotakin yksittäistä seikkaa. Säädos tai määräys saattaa esimerkiksi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toimenpiteen, joka voisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen tekoon kohdistuvan tutkinnan, mukaan lukien kielto yhteisön varoittamisesta. Kun tilintarkastaja aikoo viestiä säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastuskertomuksessa kappaleessa A26 esitetyissä olosuhteissa tai muutoin, tällainen säädos tai määräys voi vaikuttaa siihen, miten tilintarkastaja pystyy kuvaamaan seikkaa tilintarkastuskertomuksessa, tai joissakin tapauksissa siihen, pystyykö hän antamaan tilintarkastuskertomuksen. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista ratkaistakseen, mikä on asianmukainen tapa toimia.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella (viittaus: kappale 29)

- A28. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:
- (a) säädos, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät tilintarkastajalta raportointia (ks. kappale A29);
 - (b) tilintarkastaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräys-

¹⁵ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

¹⁶ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkaa koskevat kappaleet*

- ten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen (ks. kappale A30); tai
- (c) tilintarkastajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin (ks. kappale A31).
- A29. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastaja voi olla säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan velvollinen raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla rahoituslaitoksen tilintarkastajalla on lakisääteinen velvollisuus raportoida valvontaviranomaisille, jos säädöksiä ja määräyksiä on jätetty noudattamatta tai sitä epäillään. Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä voi myös aiheutua virheellisyyksiä, ja joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastaja voi olla velvollinen raportoimaan virheellisyyksistä asiaankuuluvalla viranomaisille silloin, kun johto tai hallintoelimet eivät ryhdy korjaaviin toimenpiteisiin.
- A30. Joissakin toisissa tapauksissa relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että tilintarkastaja ratkaisee, onko raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle asianmukainen tapa toimia.¹⁷ Esimerkiksi IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että tilintarkastaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja ratkaisee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle. IESBAn eettisissä säännöissä selitetään, ettei tällaisen raportoimisen katsottaisi olevan IESBAn eettisten sääntöjen mukaisen vaitiolovelvollisuuden rikkomista.¹⁸
- A31. Vaikkei säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyisi vaatimuksia säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoimisesta, niissä voidaan oikeuttaa tilintarkastaja raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle. Tilintarkastajalla voi olla esimerkiksi rahoituslaitosten tilintarkastusta suorittaessaan säädökseen tai määräykseen perustuva oikeus keskustella valvontaviranomaisen kanssa sellaisista seikoista kuin säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen.
- A32. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva tilintarkastajan salassapitovelvollisuus voi toisissa olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.

¹⁷ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.29 ja 225.33-225.36. [Viittaukset koskevat eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

¹⁸ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 140.7 ja 225.35.

- A33. Kappaleessa 29 vaadittavaan päätöksentekoon voi liittyä monimutkaista arviointia ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen tilintarkastaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä) tai sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädös tai määräys kieltää sen tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Tilintarkastaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen käytettävissä olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A34. Julkisella sektorilla tilintarkastajan täytyy mahdollisesti raportoida lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoviranomaiselle tunnistetusta tai epäilystä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai raportoida niistä tilintarkastuskertomuksessa.

Dokumentointi (viittaus: kappale 30)

- A35. Tilintarkastajan dokumentaatio, joka koskee havaintoja säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä, voi sisältää esimerkiksi:
- jäljennöksiä asiakirjoista tai muusta aineistosta.
 - muistioita johdon, hallintoelinten tai yhteisön ulkopuolisten osapuolten kanssa käydyistä keskusteluista.
- A36. Säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset voivat sisältää myös muita säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevia dokumentointivaatimuksia.¹⁹

¹⁹ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 225.37.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 260 (UUDISTETTU)

KOMMUNIKOINTI HALLINTOELINTEN KANSSA

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta
laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Kommunikoinnin rooli	4–7
Voimaantulo	8
Tavoitteet	9
Määritelmät	10
Vaatimukset	
Hallintoelimet	11–13
Kommunikoitavat seikat	14–17
Kommunikointiprosessi	18–22
Dokumentointi	23
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Hallintoelimet	A1–A8
Kommunikoitavat seikat	A9–A36
Kommunikointiprosessi	A37–A53
Dokumentointi	A54
Liite 1: ISQC 1:een ja muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset vaatimukset, jotka koskevat kommunikointia hallintoelinten kanssa	
Liite 2: Tilinpäätösmentelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa*.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa. Vaikka tätä standardia sovelletaan yhteisön hallintorakenteesta tai koosta riippumatta, tiettyjä kohtia sovelletaan silloin, kun kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen tai kun kyseessä ovat listatut yhteisöt. Tässä standardissa ei aseteta vaatimuksia tilintarkastajan kommunikoinnille yhteisön johdon tai omistajien kanssa, paitsi milloin nämä toimivat myös hallintoelimessä.
2. Tämä standardi on laadittu tilinpäätöksen tilintarkastusta ajatellen, mutta se voi olla asianmukaisella tavalla sopeutettuna sovellettavissa myös muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin silloin, kun hallintoelimet ovat velvollisia valvomaan muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tuottamista.
3. Ottaen huomioon kaksisuuntaisen kommunikoinnin tärkeys tilintarkastuksessa tässä standardissa annetaan yleinen viitekehys tilintarkastajan kommunikoinnille hallintoelinten kanssa sekä yksilöidään joitakin hallintoelinten kanssa kommunikoitavia erityisiä seikkoja. Muissa ISA-standardeissa mainitaan muita kommunikoitavia seikkoja, jotka täydentävät tämän standardin vaatimuksia (katso liite 1). Myös ISA 265¹ sisältää erityisiä vaatimuksia, jotka koskevat kommunikointia hallintoelimille tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana toteamista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista. Lisäksi voidaan edellyttää kommunikointia tämän standardin ja muiden ISA-standardien vaatimuksiin sisältyvämmistä seikoista säädöksen tai määräyksen, yhteisön kanssa tehdyn sopimuksen tai toimeksiantoon sovellettavien lisävaatimusten, esimerkiksi tilintarkastajien kansallisen ammatillisen järjestön standardien, perusteella. Tämä standardi ei estä tilintarkastajaa kommunikoimasta hallintoelinten kanssa muistakin asioista. (Viittaus: kappaleet A33–A36)

Kommunikoinnin rooli

4. Tämän standardin painopiste on pääasiassa tilintarkastajan kommunikoinnissa hallintoelimille. Tehokas kaksisuuntainen kommunikointi on kuitenkin tärkeää, sillä se auttaa
 - (a) tilintarkastajaa ja hallintoelimiä ymmärtämään tilintarkastukseen liittyviä seikkoja oikeassa asiayhteydessä ja kehittämään rakentavan työskentelysuhteen. Samalla kun tämä suhde kehittyy, tilintarkastaja kuitenkin säilyttää riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa;
 - (b) tilintarkastajaa saamaan hallintoelimiltä tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa. Hallintoelimet voivat auttaa tilintarkastajaa esimerkiksi yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisessa

¹ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle*

ja tilintarkastusevidenssin asianmukaisten lähteiden tunnistamisessa sekä antaa tilintarkastajalle tietoa yksittäisistä liiketoimista tai tapahtumista; ja

- (c) hallintoelimii täyttämään taloudellisen raportoinnin valvontaa koskevan velvollisuutensa ja näin vähentää tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä.
5. Vaikka tilintarkastaja on velvollinen kommunikoidaan tämän standardin edellyttämistä seikoista, myös johdolla on velvollisuus kommunikoida hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista asioista. Se, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa, ei poista tätä velvollisuutta johdolta. Vastaavasti se, että johto kommunikoi hallintoelinten kanssa seikoista, joista tilintarkastajan on kommunikoitava, ei poista tilintarkastajalta velvollisuutta kommunikoida myös niistä. Se, että johto kommunikoi näistä seikoista, saattaa kuitenkin vaikuttaa siihen, millä tavoin ja milloin tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa.
 6. Tiettyjä ISA-standardien edellyttämiä seikkoja koskeva selkeä kommunikointi on jokaisen tilintarkastuksen kiinteä osa. ISA-standardit eivät kuitenkaan vaadi tilintarkastajaa suorittamaan toimenpiteitä erityisesti tunnistaakseen hallintoelinten kanssa kommunikoitavia muita seikkoja.
 7. Säädökset tai määräykset voivat joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa tilintarkastajan kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä seikoista. Säädökset tai määräykset voivat nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toimenpiteen, joka voisi haitata todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asianmukaista viranomaistutkintaa, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun tilintarkastajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat saattavat olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Voimaantulo

8. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

9. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) kommunikoida hallintoelinten kanssa selkeästi tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa sekä antaa hallintoelimille yleiskatsaus tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta;
 - (b) saada hallintoelimiltä tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa;
 - (c) saattaa oikea-aikaisesti hallintoelinten tietoon tilintarkastuksessa tehdyt huomiot, jotka ovat merkittäviä ja relevanteja ajatellen hallintoelinten velvollisuutta valvoa taloudellisen raportoinnin prosessia; ja

- (d) edistää tilintarkastajan ja hallintoelinten välistä tehokasta kaksisuuntaista kommunikointia.

Määritelmät

10. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

- (a) Hallintoelimet – Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen ohjauksen valvonnasta ja jo(i)lla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita. Tähän kuuluu taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi joidenkin yhteisöjen hallintoelinten jäseninä olla johtoon kuuluvia henkilöitä, esimerkiksi yksityisen tai julkisen sektorin yhteisön johtoon kuuluvia hallituksen jäseniä tai omistajajohtaja. Erilaisista hallintorakenteista ks. kappaleet A1–A8.
- (b) Johto – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.

Vaatimukset

Hallintoelimet

11. Tilintarkastajan on ratkaistava, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

Kommunikointi hallintoelimen alaryhmän kanssa

12. Jos tilintarkastaja kommunikoi hallintoelimen alaryhmän, esimerkiksi tarkastusvaliokunnan tai yksittäisen henkilön, kanssa, hänen on ratkaistava, onko hänen tarpeellista kommunikoida myös kyseisen hallintoelimen kanssa. (Viittaus: kappaleet A5–A7)

Kun kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen

13. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, kuten pienessä liikeyrityksessä, jossa yksi ainoa omistajajohtaja johtaa yhteisöä, eikä kenelläkään muulla ole hallintoelimelle kuuluvaa roolia. Jos näissä tapauksissa tässä standardissa vaadittavista seikoista kommunikoidaan sellaisten henkilöiden kanssa, joilla on johdon velvollisuuksia, ja nämä henkilöt kuuluvat myös hallintoelimiin, kyseisistä seikoista ei tarvitse kommunikoida saman henkilön (tai samojen henkilöiden) kanssa uudelleen näiden toimiessa hallintoelimessä. Näitä seikkoja mainitaan kappaleessa 16(c). Tilintarkastajan on tästä huolimatta varmistettava siitä, että kommunikoidaessa sellaisten henkilöiden kanssa, joilla on johdon velvollisuuksia, annetaan riittävästi tietoja kaikille niille, joiden

kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoisi näiden toimiessa hallintoelimestä.
(Viittaus: kappale A8)

Kommunikoitavat seikat

Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa

14. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa, kuten siitä, että
 - (a) tilintarkastajan velvollisuutena on laatia ja esittää lausunto tilinpäätöksestä, jonka johto on laatinut hallintoelinten valvomana; ja
 - (b) tilintarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten vastuuta. (Viittaus: kappaleet A9–A10)

Tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus

15. Tilintarkastajan on annettava hallintoelimille yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, mihin kuuluu kommunikointi hänen tunnistamistaan merkittävistä riskeistä. (Viittaus: kappaleet A11–A16)

Tilintarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot

16. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa (viittaus: kappaleet A17–A18)
 - (a) tilintarkastajan näkemyksistä, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmenetelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpidollisia arvioita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajan tulee selittää hallintoelimille, miksi jokin merkittävä tilinpäätösmenettely, joka on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan hyväksyttävä, ei tilintarkastajan mielestä ole yhteisön erityisissä olosuhteissa asianmukaisin vaihtoehto; (viittaus: kappaleet A19–A20)
 - (b) mahdollisista merkittävistä ongelmista, joita tilintarkastuksen aikana on kohdattu; (viittaus: kappale A21)
 - (c) elleivät kaikki hallintoelimen jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen
 - (i) mahdollisista tilintarkastuksessa esiin tulleista merkittävistä seikoista, joista on keskusteltu tai käyty kirjeenvaihtoa johdon kanssa; sekä (viittaus: kappale A22)
 - (ii) tilintarkastajan pyytämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista;
 - (d) mahdollisista tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön vaikuttavista olosuhteista (viittaus: kappaleet A23–A25); ja
 - (e) muista mahdollisista tilintarkastuksessa esiin tulleista seikoista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat merkittäviä taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta. (viittaus: kappale A26–A28)

Tilintarkastajan riippumattomuus

17. Kun kyseessä on listattu yhteisö, tilintarkastajan on
- (a) ilmoitettava hallintoelimille, että toimeksiantotiimi ja muut asiaankuuluvat henkilöt tilintarkastusyhteisössä, itse tilintarkastusyhteisö ja soveltuvissa tapauksissa sen kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ovat noudattaneet relevantteja riippumattomuutta koskevia eettisiä vaatimuksia; ja
 - (i) kommunikoitava hallintoelinten kanssa kaikista tilintarkastusyhteisön, sen kanssa samaan ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen ja tarkastettavan yhteisön välistä suhteista ja muista seikoista, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan voi kohtuudella ajatella olevan vaikutusta riippumattomuuteen. Tämän tulee sisältää kokonaispalkkiot, jotka tilintarkastusyhteisö ja sen kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ovat veloittaneet tarkastettavalta yhteisöltä ja sen määräysvallassa olevilta konsernin osilta tilintarkastuksesta ja muista palveluista tilinpäätöksen kattamalla ajanjaksolla. Nämä palkkiot on jaoteltava asianmukaisesti ryhmiin siten, että jaottelusta on apua hallintoelimille näiden arvioidessa palvelujen vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen; ja
 - (ii) kommunikoitava hallintoelinten kanssa asiaan liittyvistä varotoimista, joita on käytetty riippumattomuuteen kohdistuvien tunnistettujen uhkien poistamiseksi tai pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. (Viittaus: kappaleet A29–A32)

Kommunikointiprosessi*Kommunikointiprosessin järjestäminen*

18. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kommunikoinnin muodosta, ajoituksesta ja odotetusta yleisestä sisällöstä. (viittaus: kappaleet A37–A45)

Kommunikoinnin muodot

19. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa tehdyistä merkittävistä havainnoista kirjallisesti, jos suullinen kommunikointi ei tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan riittäisi. Kirjallisen kommunikation ei tarvitse sisältää kaikkia tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleita seikkoja. (Viittaus: kappaleet A46–A48)
20. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kirjallisesti tilintarkastajan riippumattomuudesta, kun kappale 17 sitä edellyttää.

Kommunikoinnin ajoitus

21. Tilintarkastajan on kommunikoidava hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti. (Viittaus: kappaleet A49–A50)

Kommunikointiprosessin asianmukaisuus

22. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi ollut riittävää tilintarkastuksen tarkoitusta varten. Jos kommunikointi ei ole ollut riittävää, tilintarkastajan on arvioitava tämän mahdollinen vaikutus hänen arvioonsa olennaisen virheellisuuden riskeistä ja hänen kykynsä hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A51–A53)

Dokumentointi

23. Kun kommunikoidaan suullisesti seikoista, joista tämän standardin mukaan on kommunikoidava, tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon nämä seikat sekä se, milloin ja kenelle niistä on kommunikoitu. Kun asioista on kommunikoitu kirjallisesti, tilintarkastajan on säilytettävä jäljennös kommunikointista osana tilintarkastusdokumentaatiota.² (Viittaus: kappale A54)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus**Hallintoelimet** (viittaus: kappale 11)

- A1. Hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia. Esimerkiksi:
- Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla on (kokonaan tai osaksi johtoon kuulumattomista henkilöistä koostuva) valvova toimielin, joka on juridisesti erillään toimeenpanevasta elimestä ("kaksiportainen rakenne"). Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla sekä valvonta-tehtävät että toimeenpanotehtävät kuuluvat oikeudellisesti yhdelle tai jakamattomalle elimelle ("yksiportainen rakenne").
 - Joissakin yhteisöissä hallintoelinten jäsenet ovat asemassa, joka on kiinteä osa yhteisön oikeudellista rakennetta, esimerkiksi lakimääräisenä yhtiön johtajana (company director). Toisissa yhteisöissä, esimerkiksi joissakin julkisen vallan yhteisöissä, hallintoelimenä toimii elin, joka ei ole osa yhteisöä.

² ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja kappale A6

- Joissakin tapauksissa jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen. Toisissa tapauksissa hallintoelimet ja johto koostuvat eri henkilöistä.
 - Joissakin tapauksissa hallintoelimet vastaavat yhteisön tilinpäätöksen hyväksymisestä³ (toisissa tapauksissa tämä on johdon velvollisuutena).
- A2. Useimmissa yhteisöissä hallinnosta vastaa kollektiivisesti jokin hallintoelin, kuten hallitus, hallintoneuvosto, yhtiömiehet, omistajat, johtoryhmä, johtokunta, valtuutetut tai näitä vastaavat henkilöt. Kuitenkin joissakin pienissä yhteisöissä hallinnosta voi vastata yksi henkilö, esimerkiksi omistajaohtaja, kun muita omistajia ei ole, tai yksi edunvalvoja. Kun hallintoa koskeva vastuu on kollektiivinen, voidaan jollekin alaryhmälle, kuten tarkastusvaliokunnalle tai jopa yksittäiselle henkilölle, antaa erityisiä tehtäviä, joissa nämä auttavat hallintoelintä sen velvollisuuksien täyttämässä. Vaihtoehtoisesti alaryhmällä tai yksittäisellä henkilöllä voi olla erityisiä, lainsäädännössä mainittuja, hallintoelimen tehtävistä poikkeavia tehtäviä.
- A3. Tällainen vaihtelevuus tarkoittaa, ettei tässä standardissa ole mahdollista tämentää kaikkia tilintarkastuksia varten henkilöä (tai henkilöitä), jonka (tai joiden) kanssa tilintarkastaja kommunikoi tietyistä asioista. Joissakin tapauksissa asiaankuuluva(t) henkilö(t), jonka (tai joiden) kanssa kommunikoidaan, eivät myöskään välttämättä ole selkeästi yksilöitävissä sovellettavan oikeusnormiston tai toimeksiannon muiden olosuhteiden perusteella esimerkiksi yhteisöissä, joiden hallintorakennetta ei ole määritelty virallisesti, kuten perheyhteyksissä, joissakin voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa ja joissakin julkisen vallan yhteisöissä. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista keskustella ja sopia toimeksiantajan kanssa siitä, ketkä ovat relevantit henkilöt, joiden kanssa hän kommunikoi. ISA 315:n (uudistettu)⁴ mukaisesti muodostettu käsitys yhteisön hallintorakenteesta ja prosesseista on tilintarkastajalle relevantti hänen tehdessään päätöstä siitä, kenen kanssa hän kommunikoi. Asiaankuuluva(t) henkilö(t), joiden kanssa kommunikoidaan, voivat vaihdella kommunikoitavan asian mukaan.
- A4. ISA 600:ssa mainitaan erityisiä seikkoja, joista konsernin tilintarkastajien tulee kommunikoida hallintoelinten kanssa.⁵ Kun yhteisö on osa konsernia, asiaankuuluva(t) henkilö(t), jonka (tai joiden) kanssa konsernin osan tilintarkastaja kommunikoi, riippuu (tai riippuvat) toimeksiannon olosuhteista ja kommunikoitavasta asiasta. Joissakin tapauksissa jotkin konsernin osat voivat harjoittaa samaa liiketoimintaa samassa sisäisen valvonnan järjestelmässä ja käyttää samoja

³ Kuten ISA 700:n (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* kappaleessa A68 kuvataan, hyväksymisestä vastaaminen tarkoittaa tässä yhteydessä toimivaltaa todeta, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat, liitetiedot mukaan lukien, on laadittu.

⁴ ISA 315 (uudistettu) *Olenaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

⁵ ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)*, kappale 49

tilinpäätösmenettelyjä. Jos näillä osilla on samat hallintoelimet (esimerkiksi yhteinen hallitus), päällekkäisyyttä voidaan välttää käsittelemällä näitä osia samanaikaisesti kommunikoinnissa.

Kommunikointi hallintoelimen alaryhmän kanssa (viittaus: kappale 12)

- A5. Kun tilintarkastaja harkitsee kommunikoivansa hallintoelimen alaryhmän kanssa, hän voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- alaryhmän ja hallintoelimen velvollisuudet.
 - kommunikoitavan asian luonne.
 - relevantit säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset.
 - onko alaryhmällä oikeus ryhtyä toimenpiteisiin kommunikoitavan tiedon perusteella ja pystyykö se antamaan tilintarkastajan mahdollisesti tarvitsemia lisätietoja ja -selvityksiä.
- A6. Tilintarkastajan tehdessä päätöstä siitä, onko tiedosta joko sellaisenaan tai yhteenvetona tarpeellista kommunikoida myös hallintoelimen kanssa, päätökseen voi vaikuttaa hänen arvionsa siitä, miten tehokkaasti ja asianmukaisesti alaryhmä kommunikoi relevantista tiedosta hallintoelimen kanssa. Tilintarkastaja voi toimeksiannon ehdoista sopiessaan nimenomaisesti mainita, että hänellä on oikeus kommunikoida suoraan hallintoelimen kanssa, ellei säädös tai määräys sitä estä.
- A7. Monissa maissa ja monilla oikeudenkäyttöalueilla on tarkastusvaliokuntia (tai vastaavanlaisia erinimisiä alaryhmiä). Vaikka niiden valtuudet ja tehtävät voivat vaihdella, kommunikoinnista tarkastusvaliokunnan kanssa on tullut keskeinen osa tilintarkastajan kommunikointia hallintoelinten kanssa, kun tällainen valiokunta on olemassa. Hyvän hallinnon periaatteissa ehdotetaan, että
- tilintarkastaja kutsutaan säännöllisesti tarkastusvaliokunnan kokouksiin;
 - tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja ja, milloin tämä on relevanttia, muut tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat määrääjain yhteydessä tilintarkastajaan;
 - tarkastusvaliokunta tapaa tilintarkastajan vähintään kerran vuodessa ilman että johtoa on läsnä.

Kun kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen (viittaus: kappale 13)

- A8. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, ja tällöin kommunikointivaatimuksia sovelletaan eri tavalla tämän tilanteen huomioon ottamiseksi. Tällaisissa tapauksissa kommunikointi sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, ei välttämättä riitä tiedon antamiseksi kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoisi heidän toimiessaan hallintoelimestä. Esimerkiksi yrityksessä, jossa kaikki hallituksen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, jotkut hallituksen jäsenet (esimerkiksi markkinoinnista vastaava

henkilö) eivät välttämättä ole tietoisia merkittävistä seikoista, joista on keskusteltu hallituksen toisen jäsenen (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisesta vastaavan henkilön) kanssa.

Kommunikoitavat seikat

Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 14)

- A9. Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa sisältyvät usein toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivanmuotoiseen kirjalliseen sopimukseen, jossa dokumentoidaan toimeksiannon sovitut ehdot.⁶ Säädös, määräys tai yhteisön hallintorakenne voi edellyttää, että hallintoelin sopii tilintarkastajan kanssa toimeksiannon ehdoista. Silloin kun näin ei ole, jäljennöksen toimittaminen hallintoelimille toimeksiantokirjeestä tai muusta sopivanmuotoisesta kirjallisesta sopimuksesta voi olla asianmukainen tapa kommunikoida hallintoelinten kanssa sellaisista seikoista kuin
- tilintarkastajan velvollisuudesta suorittaa ISA-standardien mukaisesti tilintarkastus, joka tähtää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamiseen; tämän vuoksi seikkoihin, joista ISA-standardien mukaan on kommunikoitava, kuuluvat tilintarkastuksessa esille tulevat merkittävät seikat, jotka ovat relevantteja hallintoelimille taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta.
 - siitä, että ISA-standardit eivät vaadi tilintarkastajaa suunnittelemaan toimenpiteitä tunnistaakseen hallintoelinten kanssa kommunikoitavia muita seikkoja.
 - ISA 701:stä⁷ sovellettaessa tilintarkastajan velvollisuudesta määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja viestiä niistä tilintarkastuskertomuksessa.
 - soveltuviissa tapauksissa tilintarkastajan velvollisuudesta kommunikoida erityisistä seikoista säädöksen tai määräyksen, yhteisön kanssa tehdyn sopimuksen tai toimeksiantoon sovellettävien lisävaatimusten, esimerkiksi tilintarkastajien kansallisen ammatillisen järjestön standardien, perusteella.
- A10. Säädös tai määräys, yhteisön kanssa tehty sopimus tai toimeksiantoon sovellettavat lisävaatimukset voivat edellyttää laajempaa kommunikointia hallintoelinten kanssa. Esimerkiksi (a) yhteisön kanssa tehdyssä sopimuksessa voidaan määrätä, että tietyistä seikoista kommunikoidaan niiden tullessa esiin tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön suorittamissa muissa palveluissa kuin tilintarkastuksessa; tai (b) julkisella sektorilla tilintarkastajan tehtävään voi kuulua kommunikointi seikoista, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon muun työn, esimerkiksi tuloksellisuustarkastusten tuloksena.

⁶ Ks. ISA 210:n *Toimeksiannon ehdoista sopiminen*, kappale 10.

⁷ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

Tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus (viittaus: kappale 15)

- A11. Tilintarkastuksen suunniteltua laajuutta ja ajankohtaa koskeva kommunikointi voi
- (a) auttaa hallintoelimiä ymmärtämään paremmin tilintarkastajan työn seurauksia, keskustelemaan riskiä ja olennaisuutta koskevista asioista tilintarkastajan kanssa sekä tunnistamaan alueita, joilla nämä saattavat pyytää tilintarkastajaa suorittamaan lisätoimenpiteitä; sekä
 - (b) auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään paremmin yhteisöä ja sen toimintaympäristöä.
- A12. Kommunikoimalla tilintarkastajan tunnistamista merkittävistä riskeistä autetaan hallintoelimiä ymmärtämään kyseisiä seikkoja ja sitä, miksi ne vaativat erityistä huomiota tilintarkastuksessa. Merkittäviä riskejä koskeva kommunikointi auttaa hallintoelimiä näiden täyttäessä taloudellisen raportoinnin valvontaa koskevia velvollisuuksiaan.
- A13. Kommunikoitaviin seikkoihin voi kuulua
- miten tilintarkastaja suunnittelee vastaavansa merkittäviin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin.
 - kuinka tilintarkastaja suunnittelee käsittelevänsä alueita, joilla olennaisen virheellisyyden riskit on arvioitu tavallista suuremmiksi.
 - tilintarkastajan lähestymistapa tilintarkastuksen kannalta relevantin sisäisen valvonnan suhteen.
 - olennaisuuden käsitteen soveltaminen tilintarkastuksen yhteydessä.⁸
 - niiden erityistaitojen tai -osaamisen luonne ja laajuus, joita tarvitaan suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ja niiden tulosten arvioimiseen, mukaan lukien tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntäminen⁹.
 - ISA 701:tä sovellettaessa tilintarkastajan alustavat näkemykset siitä, mitkä alueet saattavat vaatia tilintarkastajalta merkittävää huomiota ja sen vuoksi voivat olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.
 - tilintarkastajan suunnittelema tapa käsitellä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tai yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa mahdollisesti tapahtuvien merkittävien muutosten vaikutuksia yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja muihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.
- A14. Muita suunnittelua koskevia seikkoja, joista voi olla asianmukaista keskustella hallintoelinten kanssa, ovat

⁸ ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

⁹ Ks. ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

- kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus, kuinka ulkoinen tilintarkastaja ja sisäiset tarkastajat voivat työskennellä yhdessä rakentavasti ja toistensa työtä täydentävällä tavalla, mukaan lukien mahdollinen sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltu käyttö sekä se, minkä luonteista sisäisten tarkastajien antamaa suoraa apua suunnitellaan käytettävän ja missä laajuudessa.¹⁰
- hallintoelinten näkemykset
 - siitä, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa kommunikoidaan.
 - siitä, miten velvollisuudet jakautuvat hallintoelinten ja johdon kesken.
 - yhteisön tavoitteista ja strategioista sekä niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä, joista voi aiheutua olennaisia virheellisyyksiä.
 - seikoista, joihin hallintoelinten mielestä olisi kiinnitettävä erityistä huomiota tilintarkastuksessa, sekä alueista, joilla hallintoelimet pyytävät lisätoimenpiteiden suorittamista.
 - merkittävistä kommunikoinneista yhteisön ja sääntelytahojen välillä.
 - muista seikoista, jotka hallintoelinten mielestä saattavat vaikuttaa tilintarkastukseen.
- hallintoelinten asenteet, tietoisuus ja toimenpiteet, jotka koskevat (a) yhteisön sisäistä valvontaa ja sen tärkeyttä yhteisölle, mukaan lukien se, kuinka hallintoelimet valvovat sisäisen valvonnan tehokkuutta, ja (b) väärinkäytöksen havaitsemista tai mahdollisuutta.
- hallintoelinten toimenpiteet, joilla vastataan tilinpäätösstandardien, hallinto- ja ohjauskäytäntöjen, pörssin sääntöjen ja näihin liittyvien seikkojen muutoksiin sekä vaikutuksiin, joita tällaisilla muutoksilla on esimerkiksi tilinpäätöksen yleiseen esittämistapaan, rakenteeseen ja sisältöön, mukaan lukien
 - tilinpäätöksessä esitettävän informaation relevanssi, luotettavuus, vertailukelpoisuus ja ymmärrettävyys; ja
 - sen arvioiminen, heikkeneekö tilinpäätös, jos siihen sisällytetään informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitettävistä seikoista.
- hallintoelinten vastaukset tilintarkastajan aiempiin kommunikaatioihin.

¹⁰ Ks. ISA 610 (uudistettu 2013), kappale 31

- asiakirjat, joista muu informaatio (määritelty ISA 720:ssä (uudistettu)) muodostuu, sekä tällaisten asiakirjojen suunniteltu julkaisemistapa ja -ajankohta. Silloin kun tilintarkastaja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, hallintoelinten kanssa käytävät keskustelut voivat kattaa myös asianmukaiset tai tarpeelliset toimenpiteet, jos tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.
- A15. Vaikka kommunikoinen hallintoelinten kanssa voi auttaa tilintarkastajaa tilintarkastuksen laajuuden ja ajoituksen suunnittelussa, tämä ei muuta sitä, että tilintarkastaja yksin vastaa tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman laatimisesta – näihin sisältyy niiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- A16. Varovaisuus on tarpeen kommunikoidessa hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, jottei tilintarkastuksen tehokkuus vaarantuisi, erityisesti silloin, kuin jotkut tai kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen. Esimerkiksi se, että kommunikoidaan yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta, saattaa vähentää näiden toimenpiteiden tehokkuutta tekemällä niistä liian ennustettavia.

Tilintarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot (viittaus: kappale 16)

- A17. Tilintarkastuksessa tehdyistä havainnoista kommunikointiin saattaa kuulua, että hallintoelimiltä pyydetään lisätietoja hankitun tilintarkastusevidenssin täydentämiseksi. Tilintarkastaja voi esimerkiksi varmistua siitä, että hallintoelimillä on sama käsitys tiettyjen liiketoimien tai tapahtumien kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista.
- A18. ISA 701:tä sovellettaessa kappaleessa 16 vaadittava kommunikointi hallintoelinten kanssa samoin kuin kappaleessa 15 vaadittava kommunikointi tilintarkastajan tunnistamista merkittävistä riskeistä ovat erityisen relevanteja tilintarkastajan ratkaistessa, mitkä seikat ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota ja sen vuoksi voivat olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä.¹¹

Tilinpäätösmentelyihin liittyvät merkittävät laadulliset näkökohdat (viittaus: kappale 16(a))

- A19. Yleensä tilinpäätösnormistot sallivat yhteisön tehdä kirjanpidollisia arvioita sekä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja liittyvät esimerkiksi keskeisiin oletuksiin tehtäessä merkittävää mittausepävarmuutta sisältäviä kirjanpidollisia arvioita. Lisäksi säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto voi edellyttää, että esitetään yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista tai mainitaan ”keskeiset kirjanpidolliset arviot” tai ”keskeiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja

¹¹ ISA 701, kappaleet 9–10

-käytännöt” ja näin käyttäjille yksilöidään vaikeimmat, subjektiivisimmat ja monimutkaisimmat harkintaan perustuvat ratkaisut, joita johto on tehnyt tilinpäätöstä laatiessaan, ja annetaan niistä lisätietoa.

- A20. Tästä seuraa, että tilintarkastajan näkemykset tilinpäätökseen liittyvistä subjektiivisista näkökohdista voivat olla erityisen relevantteja hallintoelimille näiden täyttäessä taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevia velvoitteitaan. Hallintoelimet voivat olla esimerkiksi kappaleessa A19 kuvattuihin asioihin liittyen kiinnostuneita tilintarkastajan arviosta, joka koskee merkittäviä riskejä aiheuttaviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä arviointiepävarmuudesta esitettävien tietojen riittävyttä. Avoimeen ja rakentavaan kommunikointiin, joka koskee yhteisön tilinpäätösmenttelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, voi sisältyä kommentointia merkittävien tilinpäätösmenttelyjen hyväksyttävyydestä ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laadusta. Liitteessä 2 mainitaan seikkoja, joita tämä kommunikointi voi sisältää.

Tilintarkastuksen aikana kohdattavat merkittävät ongelmat (viittaus: kappale 16(b))

- A21. Tilintarkastuksen aikana kohdattavia merkittäviä ongelmia voivat olla esimerkiksi seuraavat:

- esiintyy merkittäviä viiveitä vaaditun tiedon saamisessa johdolta, yhteisön henkilöstö ei ole käytettävissä tai johto ei ole halukas antamaan tietoa, jotka tilintarkastaja tarvitsee tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista varten.
- kohtuuttoman lyhyt aika tilintarkastuksen loppuunsaattamiseen.
- mittavat, odottamattomat ponnistukset, joita tarvitaan, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- se, että odotettu informaatio ei ole saatavissa.
- johdon asettamat rajoitukset tilintarkastajalle.
- johdon haluttomuus arvioida yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa tai ulottaa arviotaan pidemmälle ajalle, kun tällaista pyydetään.

Joissakin olosuhteissa tällaiset ongelmat voivat muodostaa tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen, joka johtaa tilintarkastuslausunnon mukauttamiseen.¹²

Merkittävät seikat, joista keskustellaan tai käydään kirjeenvaihtoa johdon kanssa (viittaus: kappale 16(c)(i))

- A22. Merkittäviä seikkoja, joista keskustellaan tai käydään kirjeenvaihtoa johdon kanssa, voivat olla esimerkiksi

¹² ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

- tilikauden aikana toteutuneet merkittävät tapahtumat tai liiketoimet.
- yhteisöön vaikuttavat liiketoimintaolosuhteet sekä liiketoimintasuunnitelmat ja -strategiat, joilla voi olla vaikutusta olennaisen virheellisuuden riskeihin.
- huolet, jotka liittyvät johdon konsultaatioihin muiden laskentatoimen ammattilaisten kanssa kirjanpitoa tai tilintarkastusta koskevissa asioissa.
- tilintarkastajan ensimmäisen tai uudelleen tapahtuvan valinnan yhteydessä käytävät keskustelut tai kirjeenvaihto tilinpäätösmenettelyistä, tilintarkastusstandardien soveltamisesta taikka tilintarkastuksesta tai muista palveluista veloitettavista palkkioista.
- erimielisyyttä johdon kanssa aiheuttaneet merkittävät seikat, lukuun ottamatta alkuvaiheen mielipide-eroja, jotka johtuvat tosiseikkoja koskevien tietojen epätäydellisyydestä tai alustavasta informaatiosta ja jotka myöhemmin ratkaistaan tilintarkastajan saadessa tietoonsa lisää relevanteja tosiseikkoja tai informaatiota.

Tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön vaikuttavat olosuhteet (viittaus: kappale 16(d))

- A23. ISA 210:n mukaan tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehtoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho.¹³ Sovitut tilintarkastuksen ehdot on kirjattava tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niihin on sisällytettävä muun muassa maininta tilintarkastuskertomuksen odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä¹⁴ Kuten kappaleessa A9 selitetään, jos toimeksiannon ehtoista ei sovi hallintoelinten kanssa, tilintarkastaja voi antaa näille jäljennöksen toimeksiantokirjeestä kommunikoidakseen tilintarkastuksen kannalta relevanteista seikoista. Kappaleessa 16(d) vaadittavan kommunikoinnin tarkoituksena on antaa hallintoelimille tietoa olosuhteista, joissa tilintarkastuskertomuksen muoto tai sisältö saattaa poiketa odotetusta tai se voi sisältää lisätietoja suoritetusta tilintarkastuksesta.
- A24. Olosuhteita, joissa tilintarkastajan täytyy tai hän voi muutoin katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen lisäinformaatiota ISA-standardien mukaisesti ja joissa häneltä edellytetään kommunikointia hallintoelinten kanssa, ovat esimerkiksi seuraavat:
- tilintarkastaja odottaa mukauttavansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu)¹⁵ mukaisesti.

¹³ ISA 210, kappale 9

¹⁴ ISA 210, kappale 10

¹⁵ ISA 705 (uudistettu), kappale 30

- raportoidaan toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta ISA 570:n (uudistettu)¹⁶ mukaisesti.
- viestitään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n¹⁷ mukaisesti.
- tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen ISA 706:n (uudistettu)¹⁸ mukaisesti tai on velvollinen tekemään niin muiden ISA-standardien mukaisesti.
- tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että ISA 720:n (uudistettu)¹⁹ mukaisessa muussa informaatiossa on korjaamaton olennainen virheellisyys.

Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa hyödylliseksi antaa hallintoelimille luonnoksen tilintarkastuskertomuksesta, jotta on helpompaa keskustella siitä, kuinka tällaiset asiat käsitellään tilintarkastuskertomuksessa.

- A25. Niissä harvinaisissa olosuhteissa, joissa tilintarkastaja ei suunnittele esittävää tilintarkastuskertomuksessa toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimeä ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti, hänen täytyy keskustella tästä aikomuksestaan hallintoelinten kanssa saadakseen tietoa henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavan merkittävän uhan todennäköisyyden ja vakavuuden arvioimista varten.²⁰ Tilintarkastaja voi myös kommunikoida hallintoelinten kanssa, kun hän ISA 700:n (uudistettu)²¹ mahdollistamalla tavalla ei sisällytä tilintarkastajan velvollisuuksiensa kuvausta tilintarkastuskertomukseen.

Muut taloudellisen raportoinnin prosessin kannalta relevantit merkittävät seikat (viittaus: kappale 16(e))

- A26. ISA 300:ssa²² todetaan, että tilintarkastaja voi odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena saadun tilintarkastusevidenssin johdosta joutua muuttamaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa ja näin ollen myös muuttamaan suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarkistetun riskienarvioinnin perusteella. Tilintarkastaja voi kommunikoida tällaisista asioista hallintoelinten kanssa esimerkiksi päivittääkseen tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta alun perin käytyjä keskusteluja.

¹⁶ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappale 25(d)

¹⁷ ISA 701, kappale 17

¹⁸ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiedot seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*, kappale 12

¹⁹ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*, kappale 18(a).

²⁰ ISA 700 (uudistettu), kappaleet 46 ja A63

²¹ ISA 700 (uudistettu), kappale 41

²² ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale A13

- A27. Muita tilintarkastuksen aikana esiin tulevia merkittäviä seikkoja, jotka ovat suoraan relevantteja hallintoelimille taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnassa, voivat olla esimerkiksi korjatut olennaiset virheellisyudet muussa informaatiossa.
- A28. Siltä osin kuin asioita ei jo ole mainittu kappaleissa 16(a)–(d) ja niihin liittyvässä soveltamisohjeistuksessa, tilintarkastaja voi harkita kommunikoidensa muista seikoista, joista hän on keskustellut mahdollisesti ISA 220:n mukaisesti nimetyn toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan kanssa tai joita tämä on nostanut esiin.²³

Tilintarkastajan riippumattomuus (viittaus: kappale 17)

- A29. Tilintarkastajan täytyy noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, jotka koskevat tilintarkastustoimeksiantoja.²⁴
- A30. Suhteet ja muut seikat sekä varoitimet, joista kommunikoidaan, vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan, mutta yleensä käsitellään
- (a) riippumattomuutta vaarantavia uhkia, jotka voidaan luokitella: oman intressin uhkiin, oman työn tarkastamisen uhkiin, asian ajamisen uhkiin, läheisyyden uhkiin ja painostuksen uhkiin; ja
 - (b) ammattikunnan kehittämiä taikka lainsäädäntöön tai määräykseen perustuvia varoituksia, tarkastettavan yhteisön sisäisiä varoituksia sekä tilintarkastusyhteisön omiin järjestelmiin ja menettelytapoihin sisältyviä varoituksia.
- A31. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa taikka säädöksessä tai määräyksessä voidaan myös määrätä tietynlaisesta kommunikoinnista hallintoelimille, kun on tunnistettu riippumattomuusvaatimusten rikkomuksia. Esimerkiksi IESBAn *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) edellyttävät, että tilintarkastaja viestii hallintoelimille kirjallisesti kaikista rikkomuksista sekä toimenpiteistä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tai ehdottaa ryhtyvänsä.²⁵
- A32. Listattuihin yhteisöihin sovellettavat tilintarkastajan riippumattomuutta koskevat kommunikointivaatimukset voivat olla asianmukaisia myös joissakin muissa yhteisöissä, kuten yhteisöissä, jotka saattavat olla yleisen edun kannalta merkittäviä, esimerkiksi koska niillä paljon erilaisia etutahoja tai niiden liiketoiminnan luonne ja laajuus huomioon ottaen. Esimerkkejä tällaisista yhteisöistä voivat olla rahoituslaitokset (kuten pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot) sekä esimerkiksi voittoa tavoittelemattomat yhteisöt. Toisaalta riippumattomuutta koskeva kommunikointi ei ehkä ole relevanttia esimerkiksi silloin, kun kaikki hallintoelinten jäsenet ovat saaneet tiedon relevanteista asioista toimiessaan johdon tehtävissä. Tämä on erityisen todennäköistä, kun yhteisö on omistajajohtoinen ja tilintarkastusyhteisö

²³ Ks. ISA 220:n Laadunvalvonta tilintarkastuksessa kappaleet 19–22 ja A24–A34.

²⁴ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 14

²⁵ Ks. IESBAn eettisten sääntöjen luku 290.39–49, jossa käsitellään riippumattomuusvaatimusten rikkomista.

ja sen kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt eivät tilintarkastuksen lisäksi juurikaan ole tekemisissä tarkastettavan yhteisön kanssa.

Täydentävät seikat (viittaus: kappale 3)

- A33. Hallintoelinten toteuttamaan johdon valvontaan kuuluu sen varmistaminen, että yhteisössä suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään asianmukaista sisäistä valvontaa, joka koskee taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toimintojen tehokkuutta ja taloudellisuudesta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista.
- A34. Tilintarkastajan tietoon voi tulla muita seikkoja, jotka eivät välttämättä liity taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaan mutta jotka todennäköisesti silti ovat merkittäviä hallintoelimillä olevien yhteisön strategisen johtamisen valvontaa koskevien velvollisuuksien kannalta taikka yhteisöä koskevaan tilivelvollisuuteen liittyvien velvoitteiden kannalta. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi hallintorakennetta tai -prosesseja koskevat merkittävät seikat ja ylemmän johdon merkittävät päätökset tai toimenpiteet, joihin ei ole asianmukaisia valtuuksia.
- A35. Kun tilintarkastaja päättää, kommunikoida hän hallintoelinten kanssa muista seikoista, hän voi keskustella tällaisista tietoonsa tulleista seikoista johdon kanssa asianmukaisella tasolla, paitsi milloin se ei ole kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.
- A36. Jos kommunikoidaan jostakin muusta seikasta, tilintarkastajan voi olla asianmukaista saattaa hallintoelinten tietoon, että:
- tällaisten seikkojen tunnistaminen ja niistä kommunikointi on toisista ajatellen tilintarkastuksen tarkoitusta, joka on tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen;
 - asiaa koskien ei ole suoritettu mitään muita toimenpiteitä kuin mitkä ovat olleet tarpeen tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten; ja
 - ei ole suoritettu mitään toimenpiteitä sen selvittämiseksi, onko muita tällaisia seikkoja.

Kommunikointiprosessi

Kommunikointiprosessin järjestäminen (viittaus: kappale 18)

- A37. Selkeä kommunikointi tilintarkastajan velvollisuuksista, tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä kommunikaation odotettavissa olevasta yleisestä sisällöstä auttaa luomaan pohjan tehokkaalle kaksisuuntaiselle kommunikoinnille.
- A38. Esimerkiksi seuraavien seikkojen käsitteleminen voi edistää tehokasta kaksisuuntaista kommunikointia:
- kommunikoinnin tarkoitus; kun tarkoitus on selvä, tilintarkastajan ja hallintoelinten on helpompi päästä yhteisymmärrykseen relevanteista asioista ja toimenpiteistä, joiden odotetaan aiheutuvan kommunikointiprosessista.

- missä muodossa kommunikointi tapahtuu.
- tietyistä asioista kommunikoiva(t) henkilö(t) toimeksiantotiimissä ja hallintoelimityksissä.
- se, että tilintarkastaja odottaa kommunikoinnin olevan kaksisuuntaista ja hallintoelinten kommunikoivan tilintarkastajan kanssa seikoista, joiden ne katsovat olevan tilintarkastuksen kannalta relevantteja, esimerkiksi strategisista päätöksistä, jotka saattavat vaikuttaa merkittävästi tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, väärinkäytösepäilyistä tai väärinkäytöksen havaitsemisesta sekä ylempään johdon rehellisyyttä tai pätevyyttä koskevasta huolestuneisuudesta.
- prosessi, jonka avulla ryhdytään tilintarkastajan kommunikoimia seikkoja koskeviin toimenpiteisiin ja raportoidaan näistä takaisin tilintarkastajalle.
- prosessi, jonka avulla ryhdytään hallintoelinten kommunikoimia seikkoja koskeviin toimenpiteisiin ja raportoidaan näistä takaisin hallintoelimille.

A39. Kommunikointiprosessi vaihtelee olosuhteiden mukaan, joita ovat yhteisön koko ja hallintorakenne, hallintoelinten toimintatapa ja tilintarkastajan näkemys kommunikoitavien seikkojen merkittävydestä. Jos tehokkaan kaksisuuntaisen kommunikoinnin järjestäminen on vaikeaa, tämä voi viitata siihen, ettei tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kommunikointi ole riittävää tilintarkastuksen tarkoitusta varten (katso kappale A52).

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A40. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksissa tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa vähemmän määrällisesti kuin listatuissa tai suurissa yhteisöissä.

Kommunikointi johdon kanssa

A41. Johdon kanssa voidaan keskustella tilintarkastuksen aikana monista asioista, myös asioista, joista tämän standardin mukaan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa. Tällaisissa keskusteluissa otetaan huomioon johdon toimeenpaneva tehtävä yhteisön toiminnan harjoittamisessa ja erityisesti johdon vastuu tilinpäätöksen laatimisesta.

A42. Ennen kuin asioista kommunikoidaan hallintoelinten kanssa, tilintarkastaja voi keskustella niistä johdon kanssa, paitsi milloin tämä ei ole asianmukaista. Johdon kanssa ei esimerkiksi ehkä ole asianmukaista keskustella johdon pätevyyttä tai rehellisyyttä koskevista kysymyksistä. Sen lisäksi, että näissä alkuvaiheen keskusteluissa otetaan huomioon johdon toimeenpaneva tehtävä, keskustelut voivat myös selkeyttää tosiasioita ja huomiota vaativia seikkoja sekä antaa johdolle tilaisuuden lisätietojen ja -selvitysten antamiseen. Vastaavasti jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, tilintarkastaja voi keskustella asioista sisäisessä tarkastuksessa toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa ennen kuin hän kommunikoi niistä hallintoelinten kanssa.

Kommunikointi kolmansien osapuolten kanssa

- A43. Hallintoelimet voivat olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollisia antamaan tai mahdollisesti haluavat antaa kolmansille osapuolille, esimerkiksi pankkeille tai tietyille sääntelyviranomaisille, jäljennöksiä tilintarkastajalta saamastaan kirjallisesta kommunikaatiosta. Joissakin tapauksissa tietojen antaminen kolmansille osapuolille voi olla lainvastaista tai muutoin epäasianmukaista. Kun hallintoelimiä varten laadittu kirjallinen kommunikaatio annetaan kolmansille osapuolille, voi kyseisissä olosuhteissa olla tärkeää saattaa kolmansien osapuolten tietoon, ettei kyseistä kommunikaatiota ole tuotettu heitä ajatellen, esimerkiksi mainitsemalla hallintoelinten kanssa tapahtuvassa kirjallisessa kommunikaatiossa
- että kommunikaatio on tarkoitettu yksinomaan hallintoelinten ja soveltuvissa tapauksissa konsernin johdon ja konsernin tilintarkastajan käyttöön, eikä kolmansien osapuolten pitäisi käyttää sitä;
 - ettei tilintarkastaja ole vastuussa kolmansiin osapuoliin nähden; ja
 - mahdolliset rajoitukset, jotka koskevat tietojen antamista tai aineiston jakelua kolmansille osapuolille.
- A44. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi edellyttää, että tilintarkastaja esimerkiksi
- tiedottaa sääntely- tai valvontaelimelle tietyistä seikoista, joista hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa. Joissakin maissa tilintarkastajalla on esimerkiksi velvollisuus raportoida virheellisyyksistä viranomaisille, kun johto ja hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin;
 - toimittaa jäljennöksen tietyistä hallintoelimille laadituista raporteista relevanteille sääntelytahoille tai rahoittajille taikka muille elimille, kuten ylimmälle viranomaiselle joidenkin julkisen sektorin yhteisöjen ollessa kyseessä; tai
 - asettaa hallintoelimiä varten laaditut raportit yleisesti saataville.
- A45. Ellei säädös tai määräys vaadi tilintarkastajaa toimittamaan kolmannelle osapuolelle jäljennöstä hallintoelimen kanssa tapahtuneesta kirjallisesta kommunikaatiosta, tilintarkastaja saattaa tarvita hallintoelimen etukäteen antaman suostumuksen ennen aineiston toimittamista.

Kommunikoinnin muodot (viittaus: kappale 19)

- A46. Tehokkaaseen kommunikointiin voi kuulua määrämuotoisia esityksiä ja kirjallisia raporteja samoin kuin vähemmän määrämuotoista kommunikointia, kuten keskusteluja. Tilintarkastaja voi kommunikoida muista kuin kappaleissa 19–20 mainituista asioista joko suullisesti tai kirjallisesti. Kirjalliseen kommunikointiin voi kuulua hallintoelimille toimitettava toimeksiantokirje.
- A47. Kommunikoinnin muotoon (esimerkiksi siihen, kommunikoidaanko suullisesti vai kirjallisesti, miten yksityiskohtaista tai miten yleisellä tasolla kommunikointi

on, ja kommunikoidaanko määrämutoisesti vai muulla tavalla) voivat vaikuttaa tietyn asian merkittävyyden lisäksi esimerkiksi sellaiset tekijät kuin

- käsitelläänkö asiaa tilintarkastuskertomuksessa. Esimerkiksi kun tilintarkastuskertomuksessa aiotaan viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi kommunikoida kirjallisesti seikoista, jotka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi.
- onko asia ratkaistu tyydyttävällä tavalla.
- onko johto kommunikoinut asiasta aikaisemmin.
- yhteisön koko, toiminnan rakenne, valvontaympäristö ja juridinen rakenne.
- jos kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, tarkastaako tilintarkastaja myös yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöksen.
- lainsäädäntöön perustuvat vaatimukset. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla paikallinen lainsäädäntö edellyttää määrämutoista kirjallista kommunikointia hallintoelinten kanssa.
- hallintoelinten odotukset, kuten tilintarkastajan kanssa pidettäviä säännöllisiä kokouksia tai kommunikointeja varten tehdyt järjestelyt.
- missä määrin tilintarkastajan ja hallintoelinten välillä on jatkuvia kontakteja ja keskustelua.
- onko hallintoelimissä tapahtunut merkittävästi jäsenten vaihdoksia.

A48. Kun merkittävästä seikasta keskustellaan hallintoelimen yksittäisen jäsenen, esimerkiksi tarkastusvaliokunnan puheenjohtajan kanssa, tilintarkastajan voi olla asianmukaista esittää myöhemmässä kommunikaatiossaan yhteenveto asiasta siten, että kaikilla hallintoelinten jäsenillä on täydelliset ja tasapuoliset tiedot.

Kommunikoinnin ajoitus (viittaus: kappale 21)

A49. Koko tilintarkastuksen ajan tapahtuva oikea-aikainen kommunikointi edistää perinpohjaisen kaksisuuntaisen keskustelun toteutumista hallintoelinten ja tilintarkastajan välillä. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee kuitenkin toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteja olosuhteita ovat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Esimerkiksi:

- Suunnittelua koskevista seikoista voidaan usein kommunikoida tilintarkastustoimeksiannon alkuvaiheessa, ja jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto, se voi tapahtua osana toimeksiannon ehtoista sopimista.

- Tilintarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta saattaa olla asianmukaista kommunikoida heti kun se on käytännössä mahdollista, jos hallintoelimet pystyvät auttamaan tilintarkastajaa ratkaisemaan ongelman tai jos ongelma todennäköisesti johtaa mukautettuun lausuntoon. Vastaavasti tilintarkastaja voi niin pian kuin käytännössä on mahdollista kommunikoida tunnistamistaan sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista hallintoelimille suullisesti ennen kuin hän kommunikoi niistä kirjallisesti ISA 265:n vaatimalla tavalla.²⁶
- Silloin kun sovelletaan ISA 701:tä, tilintarkastaja voi kommunikoida tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevista alustavista näkemyksistään keskustellessaan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta (ks. kappale A13), ja hänellä voi myös olla tiheämmin toistuvaa kommunikointia, jossa keskustellaan lähemmin tällaisista seikoista, kun kommunikoidaan merkittävistä tilintarkastushavainnoista.
- Riippumattomuutta koskeva kommunikointi voi olla asianmukaista aina silloin, kun tehdään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja niihin liittyviä varotoimia, esimerkiksi otettaessa vastaan muuta kuin tilintarkastuspalvelua koskeva toimeksianto, sekä loppukeskustelun yhteydessä.
- Loppukeskustelu saattaa myös olla asianmukainen ajankohta kommunikoida tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien tilintarkastajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyvistä laadullisista näkökohdista.
- Silloin kun tilintarkastuksen kohteena ovat sekä yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös että erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös, voi olla asianmukaista koordinoita kommunikointien ajankohdat.

A50. Muita kommunikoinnin ajoituksen kannalta relevantteja tekijöitä voivat olla

- tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön koko, toiminnan rakenne, valvontaympäristö ja oikeudellinen rakenne.
- mahdollinen lainsäädäntöön perustuva velvollisuus kommunikoida tiettyistä asioista tietyn ajan kuluessa.
- hallintoelinten odotukset, kuten tilintarkastajan kanssa pidettäviä säännöllisiä kokouksia tai kommunikointeja varten tehdyt järjestelyt.
- ajankohta, jolloin tilintarkastaja tunnistaa tiettyjä asioita, esimerkiksi tilintarkastaja ei välttämättä tunnista tiettyä asiaa (esimerkiksi jonkin lain noudattamatta jättämistä) niin aikaisin, että ennaltaehkäisevät toimenpiteet olisivat mahdollisia, mutta asiasta kommunikointi voi mahdollistaa ryhtymisen korjaaviin toimenpiteisiin.

²⁶ ISA 265, kappaleet 9 ja A14

Kommunikointiprosessin asianmukaisuus (viittaus: kappale 22)

- A51. Tilintarkastajan ei tarvitse suunnitella erityisiä toimenpiteitä tilintarkastajan ja hallintoelinten välisen kaksisuuntaisen kommunikoinnin arvioimisen tueksi, vaan ennemminkin tämä arviointi voi perustua muita tarkoituksia varten suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena tehtyihin huomioihin. Tällaisia huomioita voivat olla
- niiden toimenpiteiden asianmukaisuus ja oikea-aikaisuus, joihin hallintoelimet ovat ryhtyneet vastauksena tilintarkastajan esille tuomiin seikkoihin; silloin kun aiemmassa kommunikaatiossa esille tuotuja seikkoja ei ole käsitelty tehokkaasti, tilintarkastajan voi olla asianmukaista tiedustella, miksi ei ole ryhdytty asianmukaisiin toimenpiteisiin, sekä harkita asian ottamista uudelleen esille. Näin vältetään riski sellaisen vaikutelman antamisesta, että asiaa on tilintarkastajan mielestä käsitelty riittävästi tai se ei ole enää merkittävä.
 - hallintoelinten ilmeinen avoimuus niiden kommunikoidessa tilintarkastajan kanssa.
 - hallintoelinten halukkuus ja mahdollisuudet tavata tilintarkastajaa ilman, että johtoa on läsnä.
 - hallintoelinten ilmeinen kyky ymmärtää tilintarkastajan esille tuomat seikat täysin, esimerkiksi se, missä määrin hallintoelimet tutkivat huomiota vaativia seikkoja ja kyseenalaistavat niille tehtyjä suosituksia.
 - vaikeus päästä hallintoelinten kanssa yhteisymmärrykseen kommunikoinnin muodosta, ajoituksesta ja odotettavissa olevasta yleisestä sisälöstä.
 - silloin kun kaikki hallintoelimen jäsenet tai jotkut heistä osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, heidän ilmeinen tietoisuutensa siitä, miten tilintarkastajan kanssa keskustellut asiat vaikuttavat heidän laajempiin velvollisuuksiinsa hallintoelimen jäsenenä samoin kuin heidän velvollisuuksiinsa johtona.
 - se, täyttääkö tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi sovellettavat säädöksiin ja määräyksiin perustuvat vaatimukset.

- A52. Kuten kappaleessa 4 todetaan, tehokas kaksisuuntainen kommunikointi auttaa sekä tilintarkastajaa että hallintoelimiä. Lisäksi ISA 315:ssä (uudistettu) todetaan, että hallintoelinten osallistuminen, johon kuuluu myös vuorovaikutus mahdollisen sisäisen tarkastuksen sekä ulkoisten tilintarkastajien kanssa, on osa yhteisön valvontaympäristöä.²⁷ Riittämätön kaksisuuntainen kommunikointi voi viitata epätydyttävään valvontaympäristöön ja vaikuttaa tilintarkastajan arvioon olennaisten virheellisyyksien riskeistä. On myös riski, että tilintarkastaja ei ehkä ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä voidakseen laatia lausunnon tilinpäätöksestä.
- A53. Jos tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi on riittämätöntä eikä tilannetta pystytä ratkaisemaan, tilintarkastaja voi ryhtyä esimerkiksi seuraaviin toimenpiteisiin:
- tilintarkastajan lausunnon mukauttaminen tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen perusteella.
 - juridisen neuvonnan hankkiminen erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
 - kommunikointi kolmansien osapuolten (esimerkiksi sääntelytahojen) tai yhteisön ulkopuolisen, hallintorakenteessa suuremmat valtuudet omaavan tahon, esimerkiksi yrityksen omistajien (esim. osakkeenomistajat yhtiökokouksessa) tai julkisella sektorilla kyseisistä asioista vastaavan ministerin tai kansanedustuslaitoksen kanssa.
 - luopuminen toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Dokumentointi (viittaus: kappale 23)

- A54. Suullista kommunikointia koskeva dokumentaatio voi sisältää tilintarkastusdokumentaation osana säilytettävän jäljennöksen yhteisön laatimasta muistiosta, jos kommunikointi on dokumentoitu muistioon asianmukaisesti.

²⁷ ISA 315 (uudistettu), kappale A77

Liite 1

(viittaus: kappale 3)

ISQC 1:een ja muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset vaatimukset, jotka koskevat kommunikointia hallintoelinten kanssa

Tässä liitteessä mainitaan ISQC 1:n¹ ja muiden 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kohdistuvaa tilintarkastusta koskevien ISA-standardien kappaleita, jotka edellyttävät kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä seikoista. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja* – kappale 30(a)
- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappaleet 22, 39(c)(i) ja 41–43
- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappaleet 15, 20 ja 23–25
- ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle* – kappale 9
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappaleet 12–13
- ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset* – kappale 9
- ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot* – alkusaldot – kappale 7
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 27
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) ja 17
- ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* – kappale 25
- ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)* – kappale 49

¹ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

- ISA 610 (uudistettu) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* – kappale 18; ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* – kappaleet 20 ja 31
- ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* – kappale 46
- ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa* – kappale 17
- ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen* – kappaleet 12, 14, 23 ja 30
- ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet* – kappale 12
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappale 18
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappaleet 17–19

Liite 2

(Viittaus: kappaleet 16(a), A19-A20)

Tilinpäätösmenttelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia

Kommunikointiin, jota koskevat vaatimukset esitetään kappaleessa 16(a) ja jota käsitellään kappaleissa A19-A20, voi kuulua esimerkiksi seuraavia asioita:

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

- Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuus yhteisön erityisissä olosuhteissa ottaen huomioon tarve löytää tasapaino informaation tuottamiskustannusten ja yhteisön tilinpäätöksen käyttäjille todennäköisesti koituvan hyödyn välille. Silloin kun on hyväksyttävii vaihtoehtoisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kommunikaatiossa voidaan yksilöidä tilinpäätöksen erät, joihin merkittävien laatimisperiaatteiden valinnalla on vaikutusta, sekä esittää tietoja vastaavanlaisten yhteisöjen soveltamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.
- Merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden alkuperäinen valinta ja niiden muuttaminen, mukaan lukien uusien kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien määräysten soveltaminen. Kommunikoitavia asioita voivat olla: millainen vaikutus tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen toteuttamisajankohdalla ja -tavalla on yhteisön nykyiseen ja tulevaan tulokseen; ja milloin toteutetaan odotettavissa olevista uusista kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevista määräyksistä johtuva tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos.
- Merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden vaikutus kiistanalaisilla tai uusilla alueilla (tai vain yksittäistä toimialaa koskevilla alueilla, erityisesti silloin, kun ei ole sitovaa ohjeistusta tai yksimielisyyttä käsiteltävästä).
- Millainen vaikutus on liiketoimien ajoituksella suhteessa siihen tilikauteen, jolle ne kirjataan.

Kirjanpidolliset arviot

- Eristä, joihin liittyy merkittäviä arvioita, ISA 540:ssä¹ käsiteltävät seikat, esimerkiksi:
 - miten johto tunnistaa liiketoimet, tapahtumat ja olosuhteet, joista voi syntyä tarve kirjanpidolliseen arvioon perustuvan kirjauksen tekemiseen tai sitä koskevien tietojen esittämiseen tilinpäätöksessä.
 - olosuhteiden muutokset, joista voi syntyä tarve tehdä uusia kirjanpidollisia arvioita tai tarkistaa nykyisiä.

¹ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

- onko johdon päätös kirjanpidolliseen arvioon perustuvan kirjauksen tekemisestä tai tekemättä jättämisestä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen.
- onko edelliseen tilikauteen verrattuna tehty tai olisiko pitänyt tehdä muutoksia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävissä menetelmissä ja jos on niin miksi sekä aiemmilla tilikausilla tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden lopputulema.
- millaista prosessia johto käyttää kirjanpidollisia arvioita tehdessään (esim. kun se on käyttänyt mallia), onko esimerkiksi kirjanpidolliselle arviolle valittu arvostusperusta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen.
- ovatko johdon kirjanpidollista arviota tehdessään käyttämät merkittävät oletukset kohtuullisia.
- silloin kun tämä on relevanttia, johdon käyttämien merkittävien oletusten kohtuullisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta, johdon aikomus toimia tietyllä tavalla ja kyky tehdä niin.
- olennaisen virheellisyyden riskit.
- viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.
- kuinka johto on harkinnut vaihtoehtoisia oletuksia tai lopputulemia ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto muutoin on käsitellyt arviointiepävarmuutta kirjanpidollista arviota tehdessään.
- arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- Käsiteltävät asiat ja niihin liittyvät harkintaan perustuvat ratkaisut muotoiltaessa erityisen herkkiä tilinpäätöstietoja (esimerkiksi tulouttamiseen, palkitsemiseen, toiminnan jatkuvuuteen, myöhempään tapahtumiin ja ehdollisia erä koskeviin seikkoihin liittyvät tiedot).
- Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen yleinen puolueettomuus, johdonmukaisuus ja selkeys.

Tilinpäätökseen liittyvät seikat

- Tilinpäätöksessä esiin tuotujen merkittävien riskien, niille alttiiden erien sekä epävarmuustekijöiden, kuten tulossa olevan oikeusprosessin, mahdollinen vaikutus tilinpäätökseen.
- Missä määrin tavanomaiseen toimintaan kuulumattomat tai muutoin epätavallisilta vaikuttavat merkittävät liiketoimet vaikuttavat tilinpäätökseen. Tässä kommunikoinnissa voidaan painottaa seuraavia seikkoja:

- tilikaudella kirjatut kertaluonteiset erät.
 - missä määrin tällaiset liiketoimet on esitetty erikseen tilinpäätöksessä.
 - vaikuttaako siltä, että liiketoimien tarkoituksena on tietyn kirjanpito- tai verokäsittelyn aikaansaaminen tai tietyn oikeudellisen tai sääntelyyn liittyvän tavoitteen saavuttaminen.
 - vaikuttavatko tällaiset liiketoimet muodoltaan tarpeettoman monimutkaisilta tai onko liiketapahtuman rakenteen luomisessa käytetty paljon neuvontaa.
 - painottaako johto enemmän tietynlaisen kirjanpitokäsittelyn tarpeellisuutta kuin liiketoimen taloudellista sisältöä.
- Varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin vaikuttavat tekijät, mukaan lukien se, mihin yhteisön aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden taloudelliset vaikutusajat perustuvat. Kommunikaatiossa voidaan selittää, miten kirjanpitoarvoihin vaikuttavat tekijät on valittu ja miten toisenlaiset valinnat olisivat vaikuttaneet tilinpäätökseen.
 - Virheellisyyksien valikoiva korjaaminen esimerkiksi siten, että korjataan raportoitavaa tulosta kasvattavat virheellisyydet mutta ei raportoitavaa tulosta pienentäviä virheellisyyksiä

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 265
KOMMUNIKOINTI SISÄISEN VALVONNAN
PUUTTEELLISUUKSISTA HALLINTOELIMILLE JA
JOHDOLLE

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	7–11
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Sen ratkaiseminen, onko sisäisessä valvonnassa todettu puutteellisuuksia .	A1–A4
Sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet	A5–A11
Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista	A12–A30

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 265 Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida tilintarkastuksessa toteamistaan sisäisen valvonnan puutteellisuuksista¹ asianmukaisella tavalla hallintoelimille ja johdolle. Tässä standardissa ei aseteta tilintarkastajalle ISA 315:n (uudistettu) ja ISA 330:n² sisältämiin vaatimusten lisäksi muita velvollisuuksia sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamisesta eikä kontrollien testauksen suunnittelusta ja suorittamisesta. ISA 260 (uudistettu)³ sisältää lisävaatimuksia ja -ohjeistusta tilintarkastajan velvollisuuksista kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen yhteydessä.
2. Tilintarkastajan täytyy muodostaa käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä.⁴ Näitä riskejä arvioidessaan tilintarkastaja tarkastelee sisäistä valvontaa pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että hän antaisi lausunnon sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Sen lisäksi, että tilintarkastaja voi todeta sisäisen valvonnan puutteellisuuksia riskienarviointiprosessin aikana, hän voi todeta niitä myös tilintarkastuksen muissa vaiheissa. Tässä standardissa yksilöidään, mitkä todetuista puutteellisuuksista tilintarkastajan täytyy kommunikoida hallintoelimille ja johdolle.
3. Mikään tässä standardissa ei estä tilintarkastajaa kommunikoimasta hallintoelimille ja johdolle muista tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäiseen valvontaan liittyvistä seikoista.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.*

Tavoite

5. Tilintarkastajan tavoitteena on kommunikoida asianmukaisella tavalla hallintoelimille ja johdolle tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka hänen ammatillisen harkintansa perusteella ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi kyseisten tahojen tietoon.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappaleet 4 ja 12

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

³ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

⁴ ISA 315 (uudistettu), kappale 12. Kappaleissa A68–A73 annetaan ohjeistusta tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrolleista.

- (a) Sisäisen valvonnan puutteellisuus – Tämä esiintyy silloin, kun
 - (i) kontrolli on suunniteltu, otettu käyttöön tai toimii niin, ettei se pysty oikea-aikaisesti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan tilinpäätöksessä olevia virheellisyyskiä; tai
 - (ii) ei ole kontrollia, joka olisi tarpeellinen tilinpäätöksessä olevien virheellisyyskien oikea-aikaiseksi estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.
- (b) Sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus – Sisäisen valvonnan puutteellisuus tai usean puutteellisuuden yhdistelmä, joka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella on riittävän tärkeä saatettavaksi hallintoelinten tietoon. (Viittaus: kappale A5)

Vaatimukset

7. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko hän suorittamansa tilintarkastustyön perusteella todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useamman puutteellisuuden. (Viittaus: kappaleet A1–A4)
8. Jos tilintarkastaja on todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useamman puutteellisuuden, hänen on suorittamansa tilintarkastustyön perusteella ratkaistava, muodostavatko ne yksin tai yhdessä merkittäviä puutteellisuuden. (Viittaus: kappaleet A5–A11)
9. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuden kirjallisesti hallintoelimille. (Viittaus: kappaleet A12–A18, A27)
10. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava myös johdolle asianmukaisella vastuutasolla (viittaus: kappaleet A19, A27)
 - (a) kirjallisesti merkittävistä sisäisen valvonnan puutteellisuuden, joista hän on kommunikoinut tai aikoo kommunikoida hallintoelimille, paitsi milloin kommunikoiminen suoraan johdolle ei olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukaista; ja (viittaus: kappaleet A14, A20–A21)
 - (b) muista tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuden, joista muut osapuolet eivät ole kommunikoineet johdolle ja jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tietoon. (Viittaus: kappaleet A22–A26)
11. Tilintarkastajan on sisällytettävä sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuden koskevaan kirjalliseen kommunikointiin
 - (a) kuvaus puutteellisuuden ja selostus niiden mahdollisista vaikutuksista; ja (viittaus: kappale A28)

- (b) riittävästi tietoa, jotta hallintoelinten ja johdon on mahdollista ymmärtää, mihin kommunikoitava asia liittyy. Tilintarkastajan on erityisesti selitettävä, että (viittaus: kappaleet A29–A30)
- (i) tilintarkastuksen tarkoituksena on ollut, että tilintarkastaja antaa lausunnon tilinpäätöksestä;
- (ii) osana tilintarkastusta on tarkasteltu tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttia sisäistä valvontaa olosuhteisiin nähden asianmukaisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten mutta ei siinä tarkoituksessa, että annettaisiin lausunto sisäisen valvonnan tehokkuudesta; ja
- (iii) raportoitavat seikat rajoittuvat niihin puutteellisiin, jotka tilintarkastaja on todennut tilintarkastuksen aikana ja joiden hän on todennut olevan riittävän tärkeitä raportoitaviksi hallintoelimille.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Sen ratkaiseminen, onko sisäisessä valvonnasta todettu puutteellisuuksia

(viittaus: kappale 7)

- A1. Ratkaistessaan, onko tilintarkastaja todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useampia puutteellisuuksia, tilintarkastaja voi keskustella havaintoihinsa liittyvistä relevanteista tosiasioista ja olosuhteista johdon kanssa asianmukaisella tasolla. Tällaisen keskustelun avulla tilintarkastajalla on tilaisuus oikea-aikaisesti kiinnittää johdon huomiota sellaisten puutteellisuuksien olemassaoloon, joista se ei ehkä ole aiemmin ollut tietoinen. Havainnoista on asianmukaista keskustella sellaisella johdon tasolla, jolla sisäisen valvonnan kyseinen alue tunnetaan ja jolla on valtuudet ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin sisäisessä valvonnassa todettujen puutteellisuuksien suhteen. Joissakin olosuhteissa tilintarkastajan ei ehkä ole asianmukaista keskustella havainnoistaan suoraan johdon kanssa esimerkiksi, jos havainnot näyttävät kyseenalaistavan johdon rehellisyyden tai pätevyyden (katso kappale A20).
- A2. Keskustellessaan havaintoihinsa liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista johdon kanssa tilintarkastaja voi saada lähemmin arvioitavaksi muuta relevanttia informaatiota, kuten
- johdon käsityksen puutteellisuuksien todellisista tai epäilyistä syistä;
 - johdon mahdollisesti toteamat puutteellisuuksista johtuvat poikkeamat, esimerkiksi virheellisyydet, joita relevantit tietotekniikkakontrollit eivät ole estäneet;
 - johdon alustava näkemys siitä, kuinka se aikoo reagoida havaintoihin.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A3. Vaikka kontrollitoiminnot ovat perusteiltaan pienissä yhteisöissä todennäköisesti samanlaisia kuin suuremmissa yhteisöissä, kontrollien toiminnan määrämutoisuudessa voi olla eroja. Pienissä yhteisöissä saatetaan lisäksi todeta, että tiettytyypiset kontrollitoiminnot eivät ole johdon soveltamien kontrollien vuoksi tarpeellisia. Esimerkiksi se, että vain johdolla on oikeus myöntää luottoa asiakkaille ja hyväksyä merkittäviä ostoja, voi toimia tehokkaana kontrollina tärkeille tilien saldoille ja liiketapahtumille ja näin vähentää yksityiskohtaisempien kontrollitoimintojen tarvetta tai poistaa sen kokonaan.
- A4. Pienissä yhteisöissä on myös usein vähemmän työntekijöitä, mikä saattaa rajoittaa käytännön mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen. Pienessä omistajajohtoisessa yhteisössä omistaja johtaja voi kuitenkin pystyä harjoittamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuressa yhteisössä. Se, että johdon suorittamaa valvontaa on enemmän, on tarpeellista tasapainottaa sitä vastaan, että johdolla on suurempi mahdollisuus sivuuttaa kontrolleja.

Sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet (viittaus: kappaleet 6(b), 8)

- A5. Se, kuinka merkittävä sisäisen valvonnan puutteellisuus tai puutteellisuuksien yhdistelmä on, ei riipu vain siitä, onko todella syntynyt virheellisyys, vaan myös virheellisuuden syntymisen todennäköisyydestä ja mahdollisesta suuruudesta. Merkittäviä puutteellisuuksia voi siis esiintyä, vaikkei tilintarkastaja olisi todennut virheellisyyksiä tilintarkastuksen aikana.
- A6. Esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon ratkaistessaan, muodostaako sisäisen valvonnan puutteellisuus tai puutteellisuuksien yhdistelmä merkittävän puutteellisuuden, ovat
- todennäköisyys, että puutteellisuudet johtavat tulevaisuudessa siihen, että tilinpäätöksessä on olennaisia virheellisyyksiä.
 - kyseisen omaisuuserän tai velan menettämisen riski tai alttius väärinkäytökselle.
 - arvioitujen lukujen, kuten käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden, määrittämisen subjektiivisuus ja monimutkaisuus.
 - tilinpäätöksen luvut, joihin puutteellisuudet voivat vaikuttaa.
 - toteutuneen tai mahdollisesti toteutuvan toiminnan volyyymi tilin saldossa tai liiketapahtumien lajissa, johon puutteellisuus tai puutteellisuudet voivat vaikuttaa.
 - kontrollien tärkeys taloudellisen raportoinnin prosessissa, esimerkiksi:
 - yleiset valvovat kontrollit (kuten johdon valvonta).
 - väärinkäytösten estämistä ja havaitsemista koskevat kontrollit.

- merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa ja soveltamista koskevat kontrollit.
- merkittäviä lähipiiritapahtumia koskevat kontrollit.
- yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketapahtumia koskevat kontrollit.
- tilikauden lopun taloudellisen raportoinnin prosessia koskevat kontrollit (kuten kertaluonteisia pääkirjanpitoventejä koskevat kontrollit).
- kontrolleissa olevien puutteellisuuksien tuloksena havaittujen poikkeamien syy ja yleisyys.
- puutteellisuuden yhteydet muihin sisäisen valvonnan puutteellisiin.

A7. Viitteitä sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista ovat esimerkiksi

- evidenssi valvontaympäristön tehottomista osa-alueista, kuten
 - viitteet siitä, että hallintoelimet eivät ole asianmukaisesti tutkineet merkittäviä liiketoimia, joissa johdolla on taloudellisia intressejä.
 - johdon väärinkäytöksen tunnistaminen, olipa se olennainen tai ei, jota yhteisön sisäinen valvonta ei ole estänyt.
 - se, ettei johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin aiemmin kommunikoitujen merkittävien puutteellisuuksien suhteen.
- riskienarviointiprosessin puuttuminen yhteisöstä, jossa tällainen prosessi tavallisesti odotettaisiin olevan järjestetty.
- evidenssi yhteisön riskienarviointiprosessin tehottomuudesta, kuten että johto ei ole tunnistanut olennaisen virheellisuuden riskiä, jonka tilintarkastaja odottaisi yhteisön riskienarviointiprosessin tunnistaneen.
- evidenssi siitä, ettei tunnistettuihin merkittäviin riskeihin ole vastattu tehokkaasti (esimerkiksi tällaista riskiä koskevia kontrolleja ei ole).
- tilintarkastajan toimenpiteiden avulla havaitut virheellisydet, joita yhteisön sisäinen valvonta ei ole estänyt tai havainnut ja korjannut.
- aiemmin julkaistun tilinpäätöksen oikaiseminen virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden korjaamiseksi.
- evidenssi siitä, ettei johto pysty valvomaan tilinpäätöksen laatimista.

A8. Kontrollit voidaan suunnitella toimimaan erikseen tai yhdessä niin, että virheellisydet estetään tai havaitaan ja korjataan tehokkaasti.⁵ Esimerkiksi myyntisäämisia koskevat kontrollit voivat koostua sekä automatisoiduista että manuaalis-

⁵ ISA 315 (uudistettu), kappale A74

ta kontrolleista, jotka on suunniteltu toimimaan yhdessä kyseisessä tilin saldossa olevien virheellisyyksien estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi. Yksi sisäisen valvonnan puutteellisuus ei ehkä itsessään ole niin tärkeä, että se muodostaisi merkittävän puutteellisuuden. Samaan tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon, relevanttiin kannanottoon tai sisäisen valvonnan osatekijään vaikuttavat puutteellisuudet voivat kuitenkin yhdessä kasvattaa virheellisyyden riskejä niin paljon, että kyseessä on merkittävä puutteellisuus.

- A9. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voidaan säädöksellä tai määräyksellä asettaa tilintarkastajalle (erityisesti listattujen yhteisöjen tilintarkastuksessa) vaatimus siitä, että hän kommunikoi hallintoelimille tai muille relevanteille osapuolille (kuten sääntelytahoille) yhden tai useamman tyyppisestä tilintarkastuksen aikana toteamastaan sisäisen valvonnan puutteellisuudesta. Silloin kun näistä puutteellisuuksien tyypeistä käytetään säädöksessä tai määräyksessä erityisiä termejä ja määritelmiä ja tilintarkastajaa vaaditaan käyttämään kommunikointiossaan kyseisiä termejä ja määritelmiä, hän käyttää tällaisia termejä ja määritelmiä kommunikoidessaan säädökseen tai määräykseen perustuvan vaatimuksen mukaisesti.
- A10. Silloin kun kommunikoitavista sisäisen valvonnan puutteellisuuksien tyypeistä käytetään kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella erityisiä termejä mutta niitä ei ole määritelty, tilintarkastajan voi olla tarpeellista käyttää harkintaa sen ratkaisemiseksi, mistä seikoista hän kommunikoi säädökseen tai määräykseen perustuvan vaatimuksen lisäksi. Tällöin tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi ottaa huomioon tähän standardiin sisältyvät vaatimukset ja ohjeistuksen. Esimerkiksi jos säädökseen tai määräykseen perustuvan vaatimuksen tarkoituksena on saattaa hallintoelinten tietoon tietyt sisäistä valvontaa koskevat seikat, joista näiden tulisi olla tietoisia, tällaisten seikkojen voi olla asianmukaista katsoa yleensä vastaavan merkittäviä puutteellisuuksia, joista tämän standardin mukaan on kommunikoitava hallintoelimille.
- A11. Tämän standardin vaatimuksia sovelletaan riippumatta siitä, että säädös tai määräys voi edellyttää tilintarkastajan käyttävän erityisiä termejä tai määritelmiä.

Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista

Kommunikointi sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista hallintoelimille (viittaus: kappale 9)

- A12. Se, että merkittävistä puutteellisuuksista kommunikoidaan hallintoelimille kirjallisesti, kuvastaa näiden seikkojen tärkeyttä ja auttaa hallintoelimiä valvontavollisuutensa täyttämässä. ISA 260 (uudistettu):ssa mainitaan relevantteja huomioon otettavia seikkoja kommunikoitaessa hallintoelinten kanssa, kun kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen.⁶
- A13. Kirjallisen kommunikoinnin ajankohtaa ratkaistessaan tilintarkastaja voi harkita, olisiko tällainen kommunikointi tärkeä tekijä siinä, että hallintoelinten on mahdol-

⁶ ISA 260 (uudistettu), kappale 13

lista täyttää valvontavollisuutensa. Listattujen yhteisöjen hallintoelinten voi lisäksi olla tietyissä maissa tai tietyillä oikeudenkäyttöalueilla tarpeellista saada tilintarkastajan kirjallinen kommunikaatio ennen tilinpäätöksen hyväksymispäivää täyttääkseen erityiset sisäistä valvontaa koskevat vaatimukset sääntelyn perusteella tai muussa tarkoituksessa. Muissa yhteisöissä tilintarkastaja voi kommunikoida kirjallisesti myöhempänä ajankohtana. Koska merkittäviä puutteellisuuksia koskeva kirjallinen kommunikointi kuitenkin muodostaa osan lopullista tilintarkastuskansiota, tätä kirjallista kommunikointia koskee jälkimmäisessä tapauksessa ensisijainen vaatimus⁷, jonka mukaan tilintarkastajan täytyy saada lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen päätökseen oikea-aikaisesti. ISA 230:n mukaan asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen tilintarkastuskansion koostamistyö saatetaan päätökseen, on yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskeruun antamispäivästä.⁸

- A14. Merkittäviä puutteellisuuksia koskevan kirjallisen kommunikoinnin ajankohdasta riippumatta tilintarkastaja voi kommunikoida näistä puutteellisuuksista ensikädessä suullisesti johdolle ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille auttaakseen näitä ryhtymään oikea-aikaisesti korjaaviin toimenpiteisiin olennaisen virheellisyysriskien minimoimiseksi. Tämä ei kuitenkaan poista tilintarkastajalta velvollisuutta kommunikoida merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti tässä standardissa vaadittavalla tavalla.
- A15. Se, kuinka yksityiskohtaisesti merkittävistä puutteellisuuksista kommunikoidaan, perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan kyseisissä olosuhteissa. Tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon päättäessään kommunikoinnin yksityiskohtaisuuden asianmukaisesta tasosta, ovat muun muassa seuraavat:
- yhteisön luonne; esimerkiksi yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä koskeva vaadittava kommunikointi voi olla erilaista kuin muuta yhteisöä koskeva.
 - yhteisön koko ja monimutkaisuus; esimerkiksi monimutkaista yhteisöä koskeva vaadittava kommunikointi voi olla erilaista kuin sellaista yhteisöä koskeva kommunikointi, jonka harjoittama liiketoiminta on suoraviivaista.
 - tilintarkastajan toteamien merkittävien puutteellisuuksien luonne.
 - yhteisön hallintoelinten koostumus; yksityiskohtaisempaa tietoa voidaan tarvita esimerkiksi, jos hallintoelimiin kuuluu jäseniä, joilla ei ole merkittävää kokemusta yhteisön toimialasta tai alueista, joihin asia vaikuttaa.
 - säädökseen tai määräykseen perustuvat vaatimukset tietyntyyppisiä sisäisen valvonnan puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista.
- A16. Johto ja hallintoelimet voivat jo olla tietoisia merkittävistä puutteellisuuksista, joita tilintarkastaja on todennut tilintarkastuksen aikana, ja nämä ovat mahdolli-

⁷ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 14

⁸ ISA 230, kappale A21

sesti päättäneet olla korjaamatta niitä kustannussyistä tai muiden seikkojen vuoksi. Korjaavien toimenpiteiden toteuttamisesta johtuvien kustannusten ja hyötyjen arviointi on johdon ja hallintoelinten vastuulla. Näin ollen kappaleen 9 vaatimus on voimassa riippumatta kustannuksista ja muista asiaan vaikuttavista seikoista, joiden johto ja hallintoelimet voivat katsoa olevan relevantteja päätettäessä, korjaatanko tällaiset puutteellisuudet.

- A17. Se, että tilintarkastaja on kommunikoinut merkittävästä puutteellisuudesta hallintoelimille ja johdolle aiemmassa tilintarkastuksessa, ei poista tarvetta toistaa kommunikointia, jos korjaaviin toimenpiteisiin ei vielä ole ryhdytty. Jos aiemmin kommunikoitu merkittävä puutteellisuus on edelleen olemassa, tarkastuksen kohteena olevan vuoden kommunikoinnissa voidaan toistaa edellisessä kommunikoinnissa esitetty kuvaus tai yksinkertaisesti viitata edelliseen kommunikointiin. Tilintarkastaja voi kysyä johdolta tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä, miksi merkittävää puutteellisuutta ei vielä ole korjattu. Se, ettei toimenpiteisiin ole ryhdytty ilman järkevää selitystä, voi itsessään olla merkittävä puutteellisuus.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A18. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa vähemmän määrämuotoisesti kuin suurissa yhteisöissä.

Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista johdolle

(viittaus: kappale 10)

- A19. Yleensä johdon asianmukainen taso on se taso, joka vastaa sisäisen valvonnan puutteellisuuksien arvioimisesta ja tarvittaviin korjaaviin toimenpiteisiin ryhtymisestä ja jolla on siihen valtuudet. Kun kyseessä ovat merkittävät puutteellisuudet, asianmukainen taso on todennäköisesti toimitusjohtaja tai talousjohtaja (tai vastaava), koska näistä seikoista on kommunikoitava myös hallintoelimille. Kun kyseessä ovat muut sisäisen valvonnan puutteellisuudet, asianmukainen taso voi olla operatiivinen johto, jolla on välittömämpi yhteys asianomaisiin valvonnan alueisiin ja valtuudet ryhtyä asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin.

Kommunikointi sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista johdolle

(viittaus: kappale 10(a))

- A20. Tietyt sisäisessä valvonnassa todettavat merkittävät puutteellisuudet saattavat kyseenalaistaa johdon rehellisyyden tai pätevyyden. Saattaa esimerkiksi olla evidenssiä siitä, että johto on tehnyt väärinkäytöksen tai jättänyt tarkoituksellisesti noudattamatta säädöksiä ja määräyksiä, tai johto saattaa vaikuttaa kykenemättömältä valvomaan asianmukaisen tilinpäätöksen laatimista, mikä voi antaa aiheutta epäillä johdon pätevyyttä. Näin ollen tällaisista puutteellisuuksista ei ehkä ole asianmukaista kommunikoida suoraan johdolle.
- A21. ISA 250 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta siitä, kuinka raportoidaan säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä, mukaan lukien tapaukset, joissa hallintoelimet itse ovat osallisena tällaisessa nou-

dattamatta jättämisessä.⁹ ISA 240:ssä on vaatimuksia ja ohjeistusta kommunikoinnista hallintoelimille silloin, kun tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai epäillyn väärinkäytöksen, jossa on osallisena johtoon kuuluvia.¹⁰

Kommunikointi muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista johdolle (viittaus: kappale 10(b))

- A22. Tilintarkastaja voi todeta tilintarkastuksen aikana sisäisessä valvonnassa muita puutteellisuuksia, jotka eivät ole merkittäviä puutteellisuuksia mutta saattavat olla riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tietoon. Päätäminen siitä, mitkä muut sisäisen valvonnan puutteellisuudet on syytä saattaa johdon tietoon, perustuu ammattilliseen harkintaan kyseisissä olosuhteissa, ja huomioon otetaan niiden virheellisyysien todennäköisyys ja mahdollinen suuruus, joita tilinpäätökseen voi syntyä kyseisten puutteellisuuksien seurauksena.
- A23. Kommunikoinnin muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka on syytä saattaa johdon tietoon, ei tarvitse olla kirjallista, vaan se voi olla suullista. Silloin kun tilintarkastaja on keskustellut johdon kanssa havaintoihinsa liittyvistä tosi-seikoista ja olosuhteista, hän voi katsoa muita puutteellisuuksia koskevan suullisen kommunikoinnin johdolle tapahtuneen näiden keskustelujen aikana. Virallista kommunikointia ei siis tarvita jälkikäteen.
- A24. Jos tilintarkastaja on kommunikoinut sisäisen valvonnan muista kuin merkittävistä puutteellisuuksista johdolle aiemmalla tilikaudella ja johto on päättänyt olla ryhtymättä korjaaviin toimenpiteisiin kustannus- tai muista syistä, tilintarkastajan ei tarvitse toistaa kommunikointia tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse toistaa tällaisia puutteellisuuksia koskevaa tietoa, jos muut osapuolet, kuten sisäinen tarkastus tai sääntelytahot, ovat aiemmin kommunikoineet siitä johdolle. Tilintarkastajan voi kuitenkin olla asianmukaista toistaa tällaisia muita puutteellisuuksia koskeva kommunikointi, jos johdossa on tapahtunut muutoksia tai jos tilintarkastaja on saanut uutta tietoa, joka muuttaa hänen ja johdon aiempaa käsitystä puutteellisuuksista. Se, ettei johto ole korjannut sisäisen valvonnan puutteellisuuksia, joista on aiemmin kommunikoitu, saattaa kuitenkin muodostua merkittäväksi puutteellisuudeksi, josta täytyy kommunikoida hallintoelimille. Se, onko asia näin, riippuu tilintarkastajan harkinnasta kyseisissä olosuhteissa.
- A25. Joissakin olosuhteissa hallintoelimet voivat toivoa, että niiden tietoon saatetaan yksityiskohdat muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista tilintarkastaja on kommunikoinut johdolle, tai että niille kerrotaan muiden puutteellisuuksien luonteesta lyhyesti. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi ilmoittaa hallintoelimille muita puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnistaan johdolle. Kummassakin tapauksessa tilintarkastaja voi raportoida hallintoelimille tilanteeseen sopivalla tavalla suullisesti tai kirjallisesti.

⁹ ISA 250 *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappaleet 23–29

¹⁰ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 42

- A26. ISA 260:ssa (uudistettu) mainitaan relevantteja huomioon otettavia seikkoja kommunikoidessa hallintoelinten kanssa, kun kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen.¹¹

Eryisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja
(viittaus: kappaleet 9–10)

- A27. Julkisen sektorin tilintarkastajilla voi olla tilintarkastuksen aikana todetuista puutteellisuuksista kommunikoiduista koskevia lisävelvollisuuksia, jotka ovat sen kaltaisia ja niin yksityiskohtaisia ja koskevat sellaisia osapuolia, ettei niitä ole otettu huomioon tässä standardissa. Esimerkiksi merkittävistä puutteellisuuksista saattaa olla pakollista kommunikoida lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoelimelle. Säädös, määräys tai muu velvoittava normi voi myös edellyttää, että julkisen sektorin tilintarkastajat raportoivat sisäisen valvonnan puutteellisuuksista riippumatta siitä, kuinka merkittäviä kyseisten puutteellisuuksien mahdolliset vaikutukset ovat. Lainsäädännössä voi myös olla vaatimus, jonka mukaan julkisen sektorin tilintarkastajat raportoivat laajemmista sisäiseen valvontaan liittyvistä seikoista kuin sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista on kommunikoituva tämän standardin mukaisesti, esimerkiksi kontrolleista, jotka liittyvät lainsäädäntöelinten päätösten, määräysten taikka sopimusten tai tukien myöntämiseen liittyvien ehtojen noudattamiseen.

Sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskevan kirjallisen kommunikoinnin sisältö (viittaus: kappale 11)

- A28. Kun tilintarkastaja selittää merkittävien puutteellisuuksien vaikutusta, hänen ei tarvitse ilmoittaa näiden vaikutusten rahamäärää. Merkittävät puutteellisuudet voidaan yhdistää raportointia varten silloin, kun on asianmukaista toimia näin. Tilintarkastaja voi sisällyttää kirjalliseen kommunikaatioon myös ehdotuksia puutteellisuuksia korjaaviksi toimenpiteiksi, johdon todellisia tai ehdotettuja toimenpiteitä sekä maininnan siitä, onko tilintarkastaja tehnyt mitään varmistuakseen siitä, onko johdon toimenpiteet toteutettu.
- A29. Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää kommunikointiin seuraavat tiedot taustatietojen antamiseksi:
- maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi kohdistanut sisäiseen valvontaan laajempia toimenpiteitä, hän olisi saattanut todeta useampia raportoitavia puutteellisuuksia tai olisi saattanut todeta, että joitakin raportoiduista puutteellisuuksista ei ehkä tosiasiallisesti tarvinnut raportoida.
 - maininta siitä, että tällainen kommunikaatio on laadittu hallintoelinten tarkoituksiin eikä se välttämättä sovi muihin tarkoituksiin.
- A30. Säädös tai määräys voi edellyttää, että tilintarkastaja tai johto toimittaa asiaankuuluville sääntelyviranomaisille jäljennöksen merkittäviä puutteita koskevasta tilintarkastajan kirjallisesta kommunikaatiosta. Jos näin on, kyseiset sääntelyviranomaiset voidaan yksilöidä tilintarkastajan kirjallisessa kommunikaatiossa.

¹¹ ISA 260 (uudistettu), kappale 13

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 300

TILINTARKASTUKSEN SUUNNITTELU

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Suunnittelun rooli ja ajoitus.....	2
Voimaantulo.....	3
Tavoite	4
Vaatimukset	
Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen	5
Toimeksiannon alustavat toimenpiteet	6
Suunnittelutoimenpiteet	7–11
Dokumentointi	12
Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa	13
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Suunnittelun rooli ja ajoitus.....	A1–A3
Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen	A4
Toimeksiannon alustavat toimenpiteet	A5–A7
Suunnittelutoimenpiteet	A8–A17
Dokumentointi	A18–A21
Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa	A22
Liite: Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa huomioon otettavia seikkoja	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella tilintarkastus. Tämä standardi on laadittu jatkuvia tilintarkastustoimeksiantoja ajatellen. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa huomioon otettavia lisänäkökohtia esitetään erikseen.

Suunnittelun rooli ja ajoitus

2. Tilintarkastuksen suunnitteluun kuuluu tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatiminen toimeksiantoa varten sekä tilintarkastussuunnitelman laatiminen. Riittävä suunnittelu hyödyttää tilintarkastusta usealla eri tavalla, esimerkiksi siten, että se (viittaus: kappaleet A1–A3)
 - auttaa tilintarkastajaa kohdistamaan asianmukaista huomiota tilintarkastuksen kannalta tärkeisiin alueisiin.
 - auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja ratkaisemaan mahdolliset ongelmat ajoissa.
 - auttaa tilintarkastajaa organisoimaan ja johtamaan tilintarkastustoimeksiantoa asianmukaisesti, niin että se tulee suoritetuksi tehokkaasti ja taloudellisesti.
 - auttaa valitsemaan toimeksiantotiimiin sellaiset jäsenet, joilla on asianmukainen kyvykkyys ja pätevyys, jotta he pystyvät vastaamaan ennakoituihin riskeihin, ja osoittamaan heille asianmukaiset työtehtävät.
 - helpottaa toimeksiantotiimin jäsenten ohjausta ja valvontaa ja heidän tekemänsä työn läpikäyntiä.
 - soveltuviissa tapauksissa auttaa konsernin osien tilintarkastajien ja erityisasiantuntijoiden tekemän työn koordinoimisessa.

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti.

Vaatimukset

Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen

5. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on osallistuttava tilintarkastuksen suunnitteluun sekä oltava mukana suunnittelemassa toimeksiantotiimin jäsenten kesken käytävää keskustelua ja osallistuttava tähän keskusteluun. (Viittaus: kappale A4)

Toimeksiannon alustavat toimenpiteet

6. Tilintarkastajan on tilintarkastusta aloitettaessa toteutettava seuraavat toimenpiteet:
 - (a) suoritettava ISA 220:n edellyttämät asiakassuhteen jatkamista ja yksittäistä tilintarkastustoimeksiantoa koskevat toimenpiteet;¹
 - (b) arvioitava ISA 220:n mukaisesti eettisten vaatimusten noudattamista, riippumattomuus mukaan lukien;² ja
 - (c) saatava ISA 210:n edellyttämällä tavalla aikaan käsitys toimeksiannon ehdoista.³ (Viittaus: kappaleet A5–A7)

Suunnittelutoimenpiteet

7. Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastuksen laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen kattava tilintarkastuksen kokonaisstrategia, joka ohjaa tilintarkastussuunnitelman laatimista.
8. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laatiessaan tilintarkastajan on
 - (a) yksilöitävä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet;
 - (b) varmistuttava toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten tilintarkastus ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan;
 - (c) harkittava tekijöitä, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta;
 - (d) harkittavaa toimeksiannon alustavien toimenpiteiden tuloksia ja soveltuvissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamissa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia; ja
 - (e) varmistuttava siitä, minkä tyyppisiä resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan, ja milloin ja miten paljon niitä tarvitaan. (Viittaus: kappaleet A8–A11)
9. Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastussuunnitelma, jonka on sisällettävä kuvaus
 - (a) suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti.⁴

¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*, kappaleet 12–13

² ISA 220, kappaleet 9–11

³ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappaleet 9–13

⁴ ISA 315 (uudistettu) *Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

- (b) muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta kannanottotasolla ISA 330:n mukaisesti.⁵
 - (c) muista suunnitelluista tilintarkastustoimenpiteistä, jotka on suoritettava, jotta toimeksiannossa noudatettaisiin ISA-standardeja. (Viittaus: kappale A12–A14)
10. Tilintarkastajan on päivitettävä ja muutettava tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa tarpeen mukaan tilintarkastuksen aikana. (Viittaus: kappale A15)
11. Tilintarkastajan on suunniteltava, miten, milloin ja miten laajasti toimeksiantotii-min jäseniä ohjataan ja valvotaan ja heidän tekemäänsä työtä käydään läpi. (Viittaus: kappaleet A16–A17)

Dokumentointi

12. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon⁶
- (a) tilintarkastuksen kokonaisstrategia;
 - (b) tilintarkastussuunnitelma; ja
 - (c) tilintarkastustoimeksiannon aikana mahdollisesti tehdyt merkittävät muutokset tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan sekä syyt tällaisiin muutoksiin. (Viittaus: kappaleet A18–A21)

Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa

13. Tilintarkastajan on ryhdyttävä seuraaviin toimenpiteisiin ennen ensimmäistä kertaa suoritettavan tilintarkastuksen aloittamista:
- (a) suoritettava ISA 220:n edellyttämät, asiakassuhteen ja yksittäisen toimeksiannon hyväksymistä koskevat toimenpiteet;⁷ ja
 - (b) jos tilintarkastaja on vaihtunut, kommunikoitava edellisen tilintarkastajan kanssa noudattaen relevantteja eettisiä vaatimuksia. (Viittaus: kappale A22)

* * *

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Suunnittelun rooli ja ajoitus (viittaus: kappale 2)

- A1. Suunnittelutoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, miten suuri ja monimutkainen yhteisö on, millaista aikaisempaa kokemusta toimeksiantotii-

⁵ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

⁶ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

⁷ ISA 220, kappaleet 12–13

min avainhenkilöillä on yhteisöstä ja miten olosuhteet muuttuvat tilintarkastustoimeksiannon aikana.

- A2. Suunnittelu ei ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan pikemminkin jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka yleensä alkaa pian edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen (tai sen valmistumisen yhteydessä) ja jatkuu meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamiseen saakka. Suunnitelmaa laadittaessa harkitaan kuitenkin sellaisten menettelyjen ja tilintarkastustoimenpiteiden ajoittamista, jotka pitää saattaa loppuun ennen muiden tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista. Suunnitteluun kuuluu esimerkiksi, että ennen olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja niiden arvioimista tilintarkastajan on tarpeellista harkita esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- riskienarvointitoimenpiteinä käytettävät analyttiset toimenpiteet;
 - yleisen käsityksen muodostaminen yhteisöä koskevasta lainsäädännöstä ja määräyksistä ja siitä, miten yhteisö noudattaa niitä;
 - olennaisuuden määrittäminen;
 - erityisasiantuntijoiden käyttäminen;
 - muiden riskienarvointitoimenpiteiden suorittaminen.
- A3. Tilintarkastaja voi päättää keskustella joistakin suunnitteluun kuuluvista asioista yhteisön johdon kanssa helpottaakseen tilintarkastustoimeksiannon suorittamista ja johtamista (esimerkiksi koordinoidakseen joitakin suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön henkilöstön työtehtävien kanssa). Vaikka tällaisia keskusteluja käydäänkin usein, tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma ovat edelleen tilintarkastajan vastuulla. Keskusteltaessa tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan tai tilintarkastussuunnitelmaan sisältyvistä asioista on varotettava, ettei tilintarkastuksen tehokkuutta vaaranneta. Esimerkiksi johdon kanssa käytävä keskustelu yksityiskohtaisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta voi vaarantaa tilintarkastuksen tehokkuuden tekemällä tilintarkastustoimenpiteistä liiaksi ennalta arvattavia.

Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen (viittaus: kappale 5)

- A4. Kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin avainhenkilöt osallistuvat tilintarkastuksen suunnitteluun, heidän kokemustaan ja näkemystään pystytään hyödyntämään ja näin parantamaan suunnitteluprosessin tehokkuutta ja taloudellisuutta.⁸

⁸ ISA 315:n (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla* kappale 10 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle. ISA 240:n *Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* kappaleessa 15 annetaan ohjeistusta siitä, miten tässä keskustelussa painotetaan yhteisön tilinpäätöksen alttiutta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.

Toimeksiannon alustavat toimenpiteet (viittaus: kappale 6)

- A5. Kappaleessa 16 tarkoitettujen toimeksiannon alustavien toimenpiteiden suorittaminen meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon alussa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan tapahtumia ja olosuhteita, joilla voi olla kielteinen vaikutus tilintarkastajan mahdollisuuksiin suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimeksianto.
- A6. Nämä toimeksiannon alustavat toimenpiteet suoritettuaan tilintarkastaja pystyy suunnittelemaan tilintarkastustoimeksiannon, jossa esimerkiksi
- tilintarkastaja säilyttää tarvittavan riippumattomuuden ja kyvyn hoitaa toimeksianto.
 - ei ole mitään johdon vilpittömyyteen liittyviä seikkoja, jotka voivat vaikeuttaa tilintarkastajan halukkuuteen jatkaa toimeksiantoa.
 - asiakkaan ja tilintarkastajan välillä ei ole väärinkäsityksiä toimeksiannon ehdoista.
- A7. Tilintarkastaja arvioi asiakassuhteen jatkumista ja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, koko tilintarkastustoimeksiannon ajan tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Kun ensimmäiset toimenpiteet meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon alussa kohdistetaan sekä asiakassuhteen jatkamiseen että eettisten vaatimusten (riippumattomuus mukaan lukien) arvioimiseen, tämä tarkoittaa, että ne on saatettu loppuun ennen meneillään olevaan tilintarkastustoimeksiantoon kuuluvien muiden merkittävien toimenpiteiden suorittamista. Jatkuessa tilintarkastustoimeksiannoissa nämä ensimmäiset toimenpiteet suoritetaan usein pian edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen (tai sen loppuun saattamisen yhteydessä).

Suunnittelutoimenpiteet*Tilintarkastuksen kokonaisstrategia* (viittaus: kappale 7–8)

- A8. Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatimisprosessi auttaa tilintarkastajaa päättämään esimerkiksi seuraavista seikoista, ottaen kuitenkin huomioon, että riskienarviointitoimenpiteiden loppuun saattaminen voi aiheuttaa niihin muutoksia:
- tilintarkastuksen yksittäisillä alueilla käytettävät resurssit, esimerkiksi asianmukaisen kokemuksen omaavien toimeksiantotiimin jäsenten käyttäminen alueilla, joilla riski on korkea, tai erityisasiantuntijoiden käyttäminen monimutkaisissa asioissa;
 - tilintarkastuksen yksittäisille alueille kohdistettavien resurssien määrä, esimerkiksi kuinka monta tiimin jäsentä osoitetaan havainnoimaan inventointia olennaisilla toimipaikoilla, kuinka laajasti konsernin tilintarkastuksessa käydään läpi toisten tilintarkastajien tekemää työtä tai kuinka monta tuntia tilintarkastusbudjetista kohdistetaan alueille, joilla riski on korkea;

- milloin näitä resursseja käytetään, esimerkiksi tilikauden aikaisessa tarkastuksessa vai keskeisinä katkopäivinä; ja
- miten näitä resursseja johdetaan, ohjataan ja valvotaan, esimerkiksi milloin on tarkoitus pitää tiimin ohjausta ja tehdyn työn läpikäyntiä koskevat kokoukset, miten toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja managerin on tarkoitus käydä läpi tarkastustyötä (esimerkiksi asiakkaan luona vai toimistolla) ja tehdäänkö toimeksiantokohtaisia laadunvalvontatarkastuksia.

A9. Liitteessä mainitaan esimerkkejä seikoista, jotka otetaan huomioon tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.

A10. Kun tilintarkastukselle on laadittu kokonaisstrategia, voidaan laatia tilintarkastuksen kokonaisstrategiassa yksilöityjä seikkoja koskeva tilintarkastussuunnitelma, jota laadittaessa otetaan huomioon tarve saavuttaa tilintarkastuksen tavoitteet tilintarkastajan käytössä olevia resursseja tehokkaasti hyödyntämällä. Tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja yksityiskohtaisen tilintarkastussuunnitelman laatiminen eivät välttämättä ole erillisiä tai peräkkäisiä prosesseja vaan liittyvät läheisesti toisiinsa, koska toiseen tulevista muutoksista saattaa aiheutua muutoksia myös toiseen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A11. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksissa koko tilintarkastuksen voi suorittaa hyvin pieni toimeksiantotiimi. Moniin pienten yhteisöjen tilintarkastuksiin osallistuu toimeksiannosta vastuullinen henkilö (joka voi olla yksin vastuullisena toimiva tilintarkastusammattilainen), joka työskentelee vain yhden toimeksiantotiimin jäsenen kanssa (tai ilman ainoatakaan toimeksiantotiimin jäsentä). Kun tiimi on pienempi, tiimin jäsenten työn koordinoiminen ja jäsenten välinen kommunikointi on vaivattomampaa. Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatimisen ei pienen yhteisön tilintarkastuksessa tarvitse olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa; se vaihtelee yhteisön koon, tilintarkastuksen monimutkaisuuden ja toimeksiantotiimin koon mukaan. Esimerkiksi edellistä tilintarkastusta loppuun saatettaessa laadittu lyhyt muistio, joka perustuu työpapereiden läpikäyntiin ja jossa tähdennetään juuri loppuun saatetussa tilintarkastuksessa esiin tulleita seikkoja ja jota tarkastuksen kohteena olevalla kaudella päivitetään omistajajohtajan kanssa käytävien keskustelujen perusteella, voi toimia dokumentoituna tilintarkastusstrategiana meneillään olevassa tilintarkastustoimeksiannossa, mikäli se sisältää kappaleessa 8 mainitut asiat.

Tilintarkastussuunnitelma (viittaus: kappale 9)

A12. Tilintarkastussuunnitelma on yksityiskohtaisempi kuin tilintarkastuksen kokonaisstrategia, sillä se sisältää tiedot toimeksiantotiimin jäsenten suoritettaviksi tulevien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Näitä tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellaan tilintarkastuksen aikana toimeksiantoa koskevan tilintarkastussuunnitelman kehittyessä. Esimerkiksi tilintarkastajan riskienarvointitoimenpiteet suunnitellaan tilintarkastusprosessin alkuvaiheessa. Yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeva suunnittelu riippuu kuitenkin näiden riskienarvointitoimenpiteiden tuloksista. Ti-

lintarkastaja voi myös aloittaa joihinkin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisen jo ennen kuin hän suunnittelee kaikki jäljellä olevat tilintarkastustoimenpiteet.

- A13. Kun on kyse tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen on tärkeää, kun otetaan huomioon sekä informaation moninaisuus että tilinpäätökseen sisältyvien tietojen yksityiskohtaisuuden taso. Lisäksi tiettyihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin voi sisältyä pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatua tietoa, mikä voi vaikuttaa arvioituihin riskeihin sekä niihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.
- A14. Tilintarkastuksen aikaisessa vaiheessa tapahtuva tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastelu auttaa tilintarkastajaa kohdistamaan niihin asianmukaista huomiota ja varaamaan riittävästi aikaa siihen, että niitä käsitellään samalla tavalla kuin liiketapahtumien lajeja, tapahtumia ja tilien saldoja. Aikaisessa vaiheessa tapahtuva tarkastelu voi myös auttaa tilintarkastajaa määrittämään, millainen vaikutus tilintarkastukseen on
- merkittävillä uusilla tai muuttuneilla tiedoilla, joita vaaditaan esitettäväksi tilinpäätöksessä yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa tapahtuneiden muutosten seurauksena (esim. liiketoimintojen yhdistämisestä johtuva muutos segmenttien määrittämisessä ja segmentti-informaation esittämisessä);
 - merkittävillä uusilla tai muuttuneilla tiedoilla jotka esitetään tilinpäätöksessä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tapahtuneiden muutosten johdosta;
 - sillä, että tilintarkastajan on tarpeellista käyttää erityisasiantuntijaa auttamaan tiettyihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin (esim. eläkkeistä tai muista työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita koskeviin tietoihin) liittyvissä tilintarkastustoimenpiteissä; ja
 - tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvillä seikoilla, joista tilintarkastaja mahdollisesti haluaa keskustella hallintoelinten kanssa.⁹

Muutokset suunnittelua koskeviin päätöksiin tilintarkastuksen aikana
(viittaus: kappale 10)

- A15. Odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena saadun tilintarkastusevidenssin johdosta tilintarkastaja voi joutua muuttamaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa ja näin ollen myös muuttamaan niihin perustuvien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarkistetun riskienarvioinnin perusteella. Näin voi tapahtua, kun tilintarkastaja saa tilintarkastustoimenpiteitä suunnitelta-

⁹ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale A13

essa käytettävissä olleista tiedoista merkittävästi poikkeavia tietoja. Esimerkiksi aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu evidenssi voi olla ristiriidassa kontrolleja testattaessa saadun evidenssin kanssa.

Ohjaus, valvonta ja tehdyn työn läpikäynti (viittaus: kappale 11)

- A16. Se miten, milloin ja miten laajasti toimeksiantotiimin jäseniä ohjataan ja valvotaan ja heidän tekemänsä työtä käydään läpi, riippuu useasta eri tekijästä, kuten
- yhteisön koosta ja monimutkaisuudesta;
 - tilintarkastuksen alueesta;
 - arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä (esimerkiksi kun arvioitu olennaisen virheellisuuden riski kasvaa tietyllä tilintarkastuksen alueella, toimeksiantotiimin jäsenten työn ohjaus ja valvonta yleensä vastaavasti laajenee ja aikaistuu ja heidän tekemänsä työn läpikäynti yksityiskohtaistuu);
 - tilintarkastustyötä suorittavien yksittäisten tiimin jäsenten kyvykkyydestä ja pätevyydestä.

ISA 220 sisältää lisäohjeistusta tilintarkastustyön ohjauksesta, valvonnasta ja läpikäynnistä.¹⁰

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A17. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö suorittaa tilintarkastuksen yksin, ei tule esille kysymyksiä toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksesta ja valvonnasta eikä heidän tekemänsä työn läpikäynnistä. Tällöin toimeksiannosta vastuullinen henkilö, joka on hoitanut työn kaikki osa-alueet itse, on tietoinen kaikista olennaisista asioista. Objekttiivisen näkemyksen muodostaminen tilintarkastuksen aikana suoritettun harkinnan asianmukaisuudesta saattaa olla käytännössä hankalaa, kun yksi ja sama henkilö suorittaa koko tilintarkastuksen. Jos tilintarkastukseen liittyy erityisen monimutkaisia tai epätavallisia kysymyksiä ja sen suorittaa yksityinen ammatinharjoittaja, voi olla suositeltavaa konsultoida muita asianmukaisen kokemuksen omaavia tilintarkastajia tai ottaa yhteyttä tilintarkastajien ammatilliseen järjestöön.

Dokumentointi (viittaus: kappale 12)

- A18. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa koskevasta dokumentaatiosta käyvät ilmi keskeiset päätökset, jotka katsotaan tarpeellisiksi, jotta tilintarkastus tulee suunnitelluksi asianmukaisesti ja merkittävät seikat tulevat kommunikoiduiksi toimeksiantotiimille. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi tiivistää tilintarkastuksen kokonaisstrategian muistioon, joka sisältää tärkeimmät päätökset tilintarkastuksen yleisestä laajuudesta, ajoituksesta ja suorittamistavasta.
- A19. Tilintarkastussuunnitelmaa koskevasta dokumentaatiosta käyvät ilmi riskienarviointitoimenpiteiden ja arvioituihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus kannanottotasolla. Se toimii myös tilintarkas-

¹⁰ ISA 220, kappaleet 15–17

tustoimenpiteiden asianmukaista suunnittelua koskevana dokumentaationa, joka voidaan käydä läpi ja hyväksyä ennen toimenpiteiden suorittamista. Tilintarkastaja voi käyttää vakiosisältöisiä tilintarkastusohjelmia tai tilintarkastuksen loppuun saattamisen yhteydessä käytettäviä tarkistuslistoja, jotka räätälöidään tarpeen mukaan toimeksiannon erityisiä olosuhteita vastaaviksi.

- A20. Dokumentaatiossa, joka koskee tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan tehtyjä merkittäviä muutoksia ja niistä aiheutuvia muutoksia tilintarkastustoimenpiteiden suunniteltuun luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, selostetaan syitä näihin merkittäviin muutoksiin sekä tilintarkastuksessa lopulta omaksuttua kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa. Siinä myös tuodaan esiin, että tilintarkastuksen aikana tapahtuneisiin muutoksiin on reagoitu asianmukaisesti.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A21. Kuten kappaleessa A11 todetaan, tarkoitukseen sopiva, lyhyt muistio voi pienen yhteisön tilintarkastuksessa toimia dokumentoituna strategiana. Tilintarkastussuunnitelmassa voidaan hyödyntää vakiosisältöisiä tarkastusohjelmia tai tarkistuslistoja (katso kappale A19), jotka on laadittu olettaen, että relevantteja kontrollitoimintoja on vain vähän, mikä on todennäköistä pienen yhteisön tapauksessa, edellyttäen että ohjelmat ja tarkistuslistat räätälöidään toimeksiannon olosuhteita vastaaviksi ja tilintarkastajan tekemät riskienarvioinnit otetaan huomioon.

Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa (viittaus: kappale 13)

- A22. Tilintarkastuksen suunnittelulla on sama tarkoitus ja tavoite riippumatta siitä, onko kyseessä ensimmäistä kertaa suoritettava vai jatkuva toimeksianto. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa tilintarkastaja voi kuitenkin joutua laajentamaan suunnittelutoimenpiteitä, koska hänellä ei yleensä ole yhteisöstä sellaista aikaisempaa kokemusta, joka otetaan huomioon jatkuvia toimeksiantoja suunniteltaessa. Ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastuksissa tilintarkastaja voi lisäksi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia asioita laatiesaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa:

- edellisen tilintarkastajan kanssa tehtävät järjestelyt esimerkiksi edellisen tilintarkastajan työpapereiden läpikäynnistä, ellei säädös tai määräys sitä estä.
- mahdolliset keskeiset kysymykset (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai tilintarkastus- ja raportointistandardien soveltaminen) joista on keskusteltu johdon kanssa tilintarkastajan valinnan yhteydessä, näiden asioiden viestiminen hallintoelimille, sekä se, miten nämä kysymykset vaikuttavat tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan.
- tarvittavat tilintarkastustoimenpiteet, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista.¹¹

¹¹ ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*

- muut toimenpiteet, joita tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmä edellyttää ensimmäistä kertaa suoritettavien tilintarkastustoimeksiantojen yhteydessä (tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmä saattaa esimerkiksi edellyttää, että toinen partneri tai muu johtavassa asemassa oleva henkilö käy läpi tilintarkastuksen kokonaistrategian ennen merkittävien tilintarkastustoimenpiteiden aloittamista tai käy läpi kertomukset ja muut raportit ennen niiden antamista).

Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa huomioon otettavia seikkoja

Tässä liitteessä esitetään esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon laatiessaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa. Monet näistä seikoista vaikuttavat myös tilintarkastajan yksityiskohtaiseen tilintarkastussuunnitelmaan. Esimerkit kattavat joukon erilaisia, useissa toimeksiannoissa esille tulevia asioita. Vaikka jotkin jäljempänä mainitut seikat saattavat sisältyä joidenkin muiden ISA-standardien vaatimuksiin, kaikki seikat eivät ole relevantteja kaikissa tilintarkastustoimeksiannoissa, eikä luettelo ole välttämättä kattava.

Toimeksiannon ominaispiirteet

- tilinpäätösnormisto, jonka mukaisesti tilintarkastuksen kohteena oleva taloudellinen informaatio on laadittu, ja mahdollinen tarve tehdä täsmäytyksiä johonkin toiseen tilinpäätösnormistoon nähden.
- toimialakohtaiset raportointivaatimukset, kuten toimialaa koskevan sääntelyn vuoksi tarvittavat raportit.
- mitä tilintarkastuksen odotetaan kattavan, esimerkiksi sen kattamien konsernin osien lukumäärä ja sijainti.
- minkä luonteisia ovat emoyrityksen ja konsernin muiden osien väliset määräysvaltasuhteet, joiden perusteella määräytyy, miten konsernitilinpäätös laaditaan.
- missä määrin konsernin osia tarkastavat muut tilintarkastajat.
- tarkastettavien liiketoimintasegmenttien luonne ja tarvittava erityisosaaminen.
- käytettävä raportointivaluutta sekä tilintarkastuksen kohteena olevaa taloudellista informaatiota varten mahdollisesti tarvittava muuntaminen.
- tarvitaanko konsernitilinpäätöksen tarkastamisen lisäksi yksittäisten yritysten tilinpäätösten lakisäätteistä tilintarkastusta.
- onko yhteisöllä sisäinen tarkastus, ja jos on, millä alueilla ja missä laajuudessa sen tekemää työtä voidaan käyttää tai sisäisiä tarkastajia voidaan käyttää suoraan apuna tilintarkastuksen tarkoituksiin.
- käyttääkö yhteisö palveluorganisaatioita, ja miten tilintarkastaja voi saada evidenssiä niiden käyttämien kontrollien rakenteesta tai toiminnasta.
- aikaisemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin, esimerkiksi riskienarviointitoimenpiteisiin ja kontrollien testaamiseen liittyvän tilintarkastusevidenssin, ennakoitu käyttö.
- tietotekniikan vaikutus tilintarkastustoimenpiteisiin; esimerkiksi tiedon saatavuus ja atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien ennakoitu käyttö.

- tilintarkastustyön odotetun kattavuuden ja ajoituksen koordinoiminen mahdollisten osavuosi-informaation yleisluonteisten tarkastusten kanssa ja tällaisten yleisluonteisten tarkastusten yhteydessä saatavan informaation vaikutus tilintarkastukseen.
- asiakkaan henkilöstön käytettävyys ja tiedon saatavuus.

Raportointitavoitteet, tilintarkastuksen ajoitus ja viestinnän luonne

- Yhteisön raportointiaikataulu, kuten osavuosisraportoinnin ja vuositason raportoinnin ajoitus.
- kokousten järjestäminen johdon ja hallintoelinten kanssa tilintarkastustyön luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta keskustelemista varten.
- johdon ja hallintoelinten kanssa käytävä keskustelu siitä, milloin ja minkä tyyppisiä kertomuksia tai muita raporteja odotetaan annettavan sekä milloin ja mitä muuta kirjallista tai suullista kommunikointia odotetaan, esimerkiksi tilintarkastuskerromus, raportit johdolle ja viestintä hallintoelimille.
- johdon kanssa käytävä keskustelu siitä, miten tilintarkastustyön edistymisestä odotetaan kommunikoitavan toimeksiannon aikana.
- kommunikointi konsernin osien tilintarkastajien kanssa siitä, milloin ja minkä tyyppisiä kertomuksia tai muita raporteja odotetaan annettavan, sekä muu konsernin osien tilintarkastukseen liittyvä kommunikointi.
- minkä tyyppistä kommunikointia odotetaan tapahtuvan toimeksiantotiimin jäsenen välillä ja milloin, esimerkiksi tiimin kokousten luonne ja ajoitus sekä ja tehdyn työn läpikäynnin ajoitus.
- onko odotettavissa muuta kommunikaatiota kolmansien osapuolten kanssa, mukaan lukien tilintarkastuksesta mahdollisesti johtuvat lakisääteiset tai sopimukseen perustuvat raportointivaatimukset.

Merkittävät tekijät, toimeksiannon alustavat toimenpiteet sekä muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys

- asianmukaisen olennaisuuden määrittäminen ISA 320:n¹ mukaisesti ja soveltuvis-
sa tapauksissa
 - olennaisuuden määrittäminen konsernin osille ja sen kommunikoinnin
konsernin osien tilintarkastajille ISA 600:n² mukaisesti.
 - konsernin merkittävien osien sekä olennaisten liiketapahtumien lajien, tili-
en saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alustava tunnistaminen.
- sellaisten alueiden alustava tunnistaminen, joilla olennaisen virheellisuuden riski voi
olla korkeampi kuin muualla.

¹ ISA 320 *Olenaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

² ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)*, kappaleet 21–23 ja 40(c)

- koko tilinpäätöksen tasolla arvioidun olennaisen virheellisyuden riskin vaikutus ohjaukseen, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin.
- miten tilintarkastaja tähdentää toimeksiantotiimin jäsenille kyseenalaistavan asenteen ja ammatillisen skeptisyyden tarpeellisuutta tilintarkastusevidenssiä kerättäessä ja arvioitaessa.
- tulokset aikaisemmista tilintarkastuksista, joihin on kuulunut sisäisen valvonnan toiminnan tehokkuuden arviointia, esimerkiksi millaisia heikkouksia on tunnistettu ja millaisin toimenpitein niihin on reagoitu.
- keskustelut tarkastettavalle yhteisölle tilintarkastusyhteisössä muita palveluja tuottavien henkilöiden kanssa seikoista, joilla voi olla vaikutusta tilintarkastukseen.
- evidenssi johdon sitoutumisesta hyvän sisäisen valvonnan suunnitteluun, käyttöön-ottoon ja ylläpitämiseen sekä evidenssi tällaisen sisäisen valvonnan asianmukaisesta dokumentoinnista.
- sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tapahtuneet muutokset, kuten tilinpäätös-standardien muutokset, joihin voi liittyä merkittäviä uusia tai muuttuneita esitettäviä tietoja.
- liiketapahtumien määrä, joka voi ratkaista sen, onko tilintarkastajan tehokkaampaa luottaa sisäiseen valvontaan.
- miten tärkeänä sisäistä valvontaa pidetään koko yhteisössä liiketoiminnan menestyksellisen harjoittamisen kannalta.
- prosessit, joiden avulla johto tunnistaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat tiedot ja tuottaa ne, mukaan lukien pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavaa informaatiota sisältävät tiedot.
- yhteisöön vaikuttavat merkittävät liiketoiminnan muutokset, esimerkiksi tietotekniikan ja liiketoimintaprosessien muutokset, johdon avainhenkilöiden vaihdokset sekä liiketoimintojen hankinnat, fuusiot ja liiketoimintojen luovutukset.
- toimialalla tapahtuneet merkittävät muutokset, esimerkiksi muutokset toimialaa koskevassa sääntelyssä ja uudet raportointivaatimukset.
- muut merkittävät ja relevantit muutokset, esimerkiksi yhteisöön vaikuttavat lainsäädännön muutokset.

Resurssien luonne, ajoitus ja laajuus

- Toimeksiantotiimin jäsenten (tarvittaessa myös toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan) valitseminen sekä tilintarkastustyön jakaminen tiimin jäsenille; asianmukaisen kokemuksen omaavia tiimin jäseniä osoitetaan alueille, joilla olennaisen virheellisyuden riskit saattavat olla korkeammat.
- toimeksiannon budjetointi, jota laadittaessa myös harkitaan asianmukaisen tuntimäärän varaamista alueille, joilla olennaisen virheellisyuden riskit saattavat olla korkeammat.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 315 (UUDISTETTU)

OLENNAISEN VIRHEELLISYYDEN RISKIEN TUNNISTAMINEN JA ARVIOIMINEN YHTEISÖSTÄ JA SEN TOIMINTAYMPÄRISTÖSTÄ MUODOSTETUN KÄSITYKSEN AVULLA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	5–10
Vaadittava käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta	11–24
Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	25–31
Dokumentointi	32
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A1–A24
Vaadittava käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta	A25–A121
Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A122–A152
Dokumentointi	A153–A156
Liite 1: Sisäisen valvonnan osa-alueet	
Liite 2: Olosuhteet ja tapahtumat, jotka voivat viitata olennaisen virheellisuuden riskeihin	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa riskit siitä, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, ja arvioida niitä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta muodostamansa käsityksen avulla.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen tilinpäätösten ja kannanottotasolla sen käsityksen avulla, jonka hän muodostaa yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, ja näin saada perusta arviointeihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Kannanotot – Johdon esittämiä, tilinpäätökseen sisältyviä nimenomaisia tai muita väittämiä, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä.
 - (b) Liiketoimintariski – Riski joka aiheutuu merkittävistä olosuhteista, tapahtumista, seikoista, toimista tai toimimatta jättämisistä, jotka voisivat vaikuttaa kielteisesti yhteisön kykyyn saavuttaa tavoitteensa ja toteuttaa strategioitaan, tai riski, joka aiheutuu soveltumattomien tavoitteiden ja strategioiden asettamisesta.
 - (c) Sisäinen valvonta – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönottava ja ylläpitämä prosessi, jonka tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista koskevien tavoitteiden saavuttamisesta. Sana ”kontrollit” viittaa mihin tahansa näkökohtiin, jotka liittyvät sisäisen valvonnan yhteen tai useampaan osa-alueeseen.
 - (d) Riskienarviointitoimenpiteet – Tilintarkastustoimenpiteitä, jotka suoritetaan käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta, jotta pystyttäisiin tunnistamaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätösten ja kannanottotasolla sekä arvioimaan niitä.

- (e) Merkittävä riski – Tunnistettu ja arvioitu olennaisen virheellisuuden riski, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan edellyttää erityistä harkintaa tilintarkastuksessa.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

5. Tilintarkastajan on suoritettava riskienarviointitoimenpiteitä saadakseen perustan olennaisen virheellisuuden riskien arvioimiselle tilinpäätöstasolla ja kannanotto-tasolla. Riskienarviointitoimenpiteet eivät kuitenkaan itsessään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon perustaksi. (Viittaus: kappaleet A1–A5)
6. Riskienarviointitoimenpiteisiin on kuuluttava seuraavia toimenpiteitä:
 - (a) tiedustelujen tekemistä johdolle, sisäisessä tarkastuksessa toimiville asi-aankuuluville henkilöille (jos tällainen toiminto on olemassa) sekä muille yhteisössä toimiville henkilöille, joilla tilintarkastajan harkinnan mukaan voi olla sellaista tietoa, josta on todennäköisesti apua väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa (viittaus: kappaleet A6–A13)
 - (b) analyttisiä toimenpiteitä. (viittaus: kappaleet A14–A17)
 - (c) havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta. (Viittaus: kappale A18)
7. Tilintarkastajan on harkittava, onko asiakassuhteen hyväksymis- tai jatkamispro-essin yhteydessä saatu tieto relevanttia olennaisen virheellisuuden riskien tunnis-tamisen kannalta.
8. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut kyseiselle yhteisölle mui-ta toimeksiantoja, hänen on harkittava, onko tällöin saatu tietoa relevanttia olennai-sen virheellisuuden riskien tunnistamisen kannalta.
9. Silloin kun tilintarkastaja aikoo käyttää tietoa, joka perustuu hänen aiempaan ko-kekemukseensa yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritettuihin tilintarkas-tustoimenpiteisiin, hänen on selvitettävä, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, kuinka relevanttia tietoa on meneillään olevassa tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappaleet A19–A20)
10. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhen-kilöiden on keskusteltava yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheel-lisyydelle sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisössä val-litseviin tosiasioihin ja olosuhteisiin. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on päätettävä, mistä asioista on kerrottava niille toimeksiantotiimin jäsenille, jotka eivät osallistu tähän keskusteluun. (Viittaus: kappaleet A21–A24)

Vaadittava käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

11. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista:
 - (a) relevanteista toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä, kuten sovellettavasta tilinpäätösnormistosta. (viittaus: kappale A25–A30)
 - (b) yhteisön luonteesta, kuten
 - (i) sen toiminnoista;
 - (ii) sen omistus- ja hallintorakenteista;
 - (iii) siitä, minkä tyyppisiä investointeja yhteisö tekee ja suunnittelee tekensä, mukaan lukien sijoitukset erityistä tarkoitusta varten perustettuihin yksikköihin; ja
 - (iv) siitä, miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu,
jotta hänen olisi mahdollista saada käsitys siitä, mitä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja esitettäviä tietoja tilinpäätökseen voidaan odottaa sisältyvän; (viittaus: kappaleet A31–A35)
 - (c) yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta sekä syistä niissä tapahtuneisiin muutoksiin; tilintarkastajan on arvioitava, soveltuvatko yhteisön noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sen toimintaan ja ovatko ne yhdenmukaisia sovellettavan tilinpäätösnormiston ja kyseisellä toimialalla noudatettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (viittaus: kappale A36)
 - (d) yhteisön tavoitteista ja strategioista sekä niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä, joista voi aiheutua olennaisen virheellisuuden riskkejä. (viittaus: kappaleet A37–A43)
 - (e) siitä, miten yhteisössä mitataan ja tarkastellaan taloudellista tulosta. (viittaus: kappale A44–A49)

Yhteisön sisäinen valvonta

12. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta. Vaikka useimmat tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollit todennäköisesti koskevat taloudellista raportointia, kaikki taloudellista raportointia koskevat kontrollit eivät ole tilintarkastuksen kannalta relevantteja. On tilintarkastajan ammatillisessa harkinnassa, onko jokin kontrolli yksin tai yhdessä muiden kanssa tilintarkastuksen kannalta relevantti. (Viittaus: kappaleet A50–A73)

Relevanteista kontrolleista muodostettavan käsityksen luonne ja laajuus

13. Muodostaessaan käsitystä tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrolleista tilintarkastajan on arvioitava kyseisten kontrollien rakennetta ja selvitetävää, onko

ne otettu käyttöön, suorittamalla yhteisön henkilöstölle osoitettavien tiedustelujen lisäksi myös muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A74–A76)

Sisäisen valvonnan osa-alueet

Valvontaympäristö

14. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys valvontaympäristöstä. Osana tämän käsityksen muodostamista tilintarkastajan on arvioitava,
 - (a) onko johto hallintoelinten valvomana aikaansaanut ja ylläpitänyt rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävää kulttuuria; ja
 - (b) antavatko valvontaympäristön eri elementeissä esiintyvät vahvuudet yhdessä tarkasteltuina asianmukaisen perustan sisäisen valvonnan muille osa-alueille ja vaikuttavatko valvontaympäristön puutteellisuudet heikentävästi näihin muihin osa-alueisiin. (Viittaus: kappaleet A77–A87)

Yhteisön riskienarviointiprosessi

15. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, onko yhteisöllä käytössään prosessi
 - (a) taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevanttien liiketoimintariskien tunnistamista varten;
 - (b) riskien merkittävyuden arviointia varten;
 - (c) niiden esiintymisen todennäköisyyden arviointia varten; ja
 - (d) kyseisiin riskeihin vastaavista toimenpiteistä päättämistä varten. (Viittaus: kappale A88)
16. Jos yhteisö on luonut tällaisen prosessin (jäljempänä ”yhteisön riskienarviointiprosessi”), tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä ja sen tuottamista tuloksista. Jos tilintarkastaja tunnistaa sellaisia olennaisen virheellisuuden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, hänen on arvioitava, esiintyikö taustalla sentyypinen riski, joka hänen odotustensa mukaan olisi pitänyt tunnistaa yhteisön riskienarviointiprosessissa. Jos kyseessä on tällainen riski, tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miksi tätä riskiä ei tunnistettu edellä tarkoitettussa prosessissa, ja arvioitava, onko prosessi asianmukainen kyseisissä olosuhteissa, tai selvitettävä, onko yhteisön sisäisessä valvonnassa riskienarviointiprosessia koskeva merkittävä puutteellisuus.
17. Jos yhteisö ei ole luonut edellä tarkoitettua prosessia tai jos toimitaan tapauskohtaisesti (ad hoc), tilintarkastajan on keskusteltava johdon kanssa siitä, onko taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevantteja liiketoimintariskejä tunnistettu ja miten niihin on vastattu. Tilintarkastajan on arvioitava, onko dokumentoidun riskienarviointiprosessin puuttuminen kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, tai selvitettävä, onko kysymyksessä sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus. (Viittaus: kappale A89)

Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä kommunikointi

18. Tilintarkastajan on muodostettava seuraavat osa-alueet kattava käsitys taloudellisen raportoinnin kannalta relevantista tietojärjestelmästä sekä siihen liittyvistä liiketoimintaprosesseista (viittaus: A90–A92 ja A95–A96):
 - (a) liiketapahtumien lajit yhteisön toiminnoissa, jotka ovat tilinpäätöksen kannalta merkittäviä;
 - (b) sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden avulla nämä liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, siirretään pääkirjaan sekä esitetään tilinpäätöksessä;
 - (c) niihin liittyvä kirjanpitoaineisto, niitä tukeva informaatio sekä yksittäiset tilinpäätökseen sisältyvät tilit, joita käytetään liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen; tähän kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään pääkirjaan; aineisto voi olla joko manuaalisessa tai sähköisessä muodossa;
 - (d) miten tilinpäätöksen kannalta merkittävät tapahtumat ja tilanteet, jotka eivät ole liiketapahtumia, tallentuvat tietojärjestelmään;
 - (e) taloudellisen raportoinnin prosessi, jota käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa, kuten merkittävien kirjanpidollisten arvioiden ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottamisessa; sekä
 - (f) kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitovientejä, mukaan lukien kertaluonteisten epätavanomaisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät muut kuin vakiotyyppiset pääkirjanpitoviennit. (Viittaus: kappaleet A93–A94)

Tämän taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia tietojärjestelmää koskevan käsityksen on sisällettävä kyseiseen järjestelmään liittyvät relevantit näkökohdat, jotka koskevat pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavaa tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota.

19. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten yhteisössä kommunikoidaan taloudellista raportointia koskevista rooleista ja vastuista sekä taloudelliseen raportointiin liittyvistä merkittävistä seikoista, mukaan lukien esimerkiksi (viittaus: kappaleet A97–A98)
 - (a) johdon ja hallintoelinten välinen kommunikointi; ja
 - (b) ulkoinen kommunikointi, kuten kommunikointi sääntelyviranomaisten kanssa.

Tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot

20. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrollitoiminnoista, toisin sanoen kontrollitoiminnoista, joiden tunteminen on ti-

tilintarkastajan harkinnan mukaan tarpeellista olennaisen virheellisyysriskien arvioimiseksi kannanottotasolla sekä arvioituihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemiseksi. Tilintarkastuksessa ei edellytetä käsityksen muodostamista kaikista kontrollitoiminnoista, jotka liittyvät kuhunkin merkittävään liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon tai jokoiseen niiden kannalta relevanttiin kannanottoon. (Viittaus: kappaleet A99–A106)

21. Perehtyessään yhteisön kontrollitoimintoihin tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten yhteisö on vastannut tietotekniikasta johtuviin riskeihin. (Viittaus: kappaleet A107–A109)

Kontrollien seuranta

22. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys niistä keskeisistä toiminnoista, joiden avulla yhteisössä seurataan taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia sisäistä valvontaa, mukaan lukien tilintarkastuksen kannalta relevantteihin kontrollitoimintoihin liittyvät seurantatoiminnot, sekä siitä, miten yhteisössä käynnistetään toimenpiteet kontrolloissa olevien puutteellisuuden korjaamiseksi. (Viittaus: kappaleet A110–A112)
23. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus¹, tilintarkastajan on muodostettava käsitys sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta, sen asemasta organisaatiossa sekä toimenpiteistä, jotka se on suorittanut tai tulee suorittamaan. (Viittaus: kappaleet A113–A120)
24. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys yhteisön seurantatoiminnoissa hyödynnettävistä tietolähteistä sekä perusteesta, jolla johto arvioi tiedon olevan riittävän luotettavaa kyseiseen tarkoitukseen. (Viittaus: kappale A121)

Olennaisen virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen

25. Tilintarkastajan on tunnistettava olennaisen virheellisyysriskit ja arvioitava niitä
 - (a) tilinpäätöskannalla; sekä (viittaus: kappaleet A122–A125)
 - (b) kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen sekä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta (viittaus: kappaleet A126–A131)muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun ja suorittamisen perustaksi.
26. Tätä tarkoitusta varten tilintarkastajan on
 - (a) tunnistettava riskejä sekä näihin riskeihin liittyviä relevantteja kontrolloja koko sen prosessin ajan, jossa hän muodostaa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sekä tällöin arvioimalla tilinpäätökseen sisältyviä liiketapahtumien lajeja ja tilien saldoja sekä siinä esitettäviä tietoja (mukaan lukien kyseisiin tietoihin liittyvät määrälliset tai laadulliset näkökoh-

¹ Termin ”sisäinen tarkastus” merkitys ISA-standardeissa määritellään ISA 610:n (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* kappaleessa 14(a).

dat); (viittaus: kappaleet A132–A136)

- (b) arvioitava tunnistettuja riskejä sekä tehtävä arvio siitä, liittyvätkö ne laajemmin tilinpäätökseen kokonaisuutena ja vaikuttavatko ne mahdollisesti useampaan kannanottoon;
- (c) suhteutettava tunnistetut riskit siihen, mikä voi mennä vikaan kannanotto-
tasolla ottaen huomioon ne relevantit kontrollit, jotka tilintarkastaja aikoo
testata; ja (viittaus: kappaleet A137–A139)
- (d) arvioitava virheellisuuden todennäköisyyttä, myös useiden virheellisyys-
sien mahdollisuutta, sekä sitä, voisiko mahdollisesta virheellisyydestä ai-
heutua olennainen virheellisyys. (Viittaus: kappale A140)

Erityistä harkintaa tilintarkastuksessa edellyttävät riskit

- 27. Osana kappaleessa 25 kuvattua riskienarviointia tilintarkastajan on ratkaistava, onko jokin tunnistetuista riskeistä hänen harkintansa mukaan merkittävä riski. Tätä harkintaa tehdessään tilintarkastajan ei pidä vielä ottaa huomioon kyseiseen riskiin liittyvien tunnistettujen kontrollien vaikutuksia.
- 28. Harkitessaan sitä, mitkä riskeistä ovat merkittäviä riskejä, tilintarkastajan on otettava huomioon ainakin seuraavat seikat:
 - (a) onko kyseinen riski väärinkäytösriski;
 - (b) liittyykö riski merkittäviin viimeaikaisiin muutoksiin taloudessa, lasken-
tatoimessa tai muulla alueella ja vaatiiko se sen vuoksi erityistä huomiota;
 - (c) liiketapahtumien monimutkaisuus;
 - (d) liittyykö riskiin merkittäviä lähipiiriiliikeitomia;
 - (e) subjektiivisuuden aste kyseiseen riskiin liittyvän taloudellisen tiedon mit-
taamisessa, erityisesti sellaisessa mittaamisessa, johon liittyvä mittaase-
pävarmuus on suuri; ja
 - (f) liittyykö kyseinen riski yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulu-
mattomiin tai muuten epätavallisilta vaikuttaviin merkittäviin liiketapah-
tumiin. (Viittaus: kappaleet A141–A145)
- 29. Jos tilintarkastaja on todennut merkittävän riskin olemassaolon, hänen on muo-
dostettava käsitys kyseistä riskiä koskevista kontrolleista yhteisössä, kontrollitoi-
minnot mukaan lukien. (Viittaus: kappaleet A146–A148)

*Riskit, joista aineistotarkastustoimenpiteet yksin eivät tuota tarpeellista määrää
tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä*

- 30. Tilintarkastaja saattaa joidenkin riskien osalta päätyä harkinnassaan siihen, ettei
ole mahdollista tai käytännössä toteuttamiskelpoista hankkia tarpeellista määrää
tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä pelkästään aineistotarkastustoi-
menpiteillä. Tällaiset riskit voivat liittyä sellaisten rutiininomaisten ja merkittävien
liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen virheelliseen tai epätavalliseen kirjaami-

seen, joiden ominaisuudet usein mahdollistavat pitkälle automatisoidun, vain vähän tai ei lainkaan manuaalista väliintuloa sisältävän käsittelyn. Tällöin yhteisön tällaisia riskejä koskevat kontrollit ovat tilintarkastuksen kannalta relevantteja ja tilintarkastajan on muodostettava käsitys niistä. (Viittaus: kappaleet A149–A151)

Riskienarvioinnin tarkistaminen

31. Tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisyiden riskeistä kannanottotasolla voi muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa. Kun tilintarkastaja hankkii tilintarkastustoimenpiteiden avulla sellaista tilintarkastusevidenssiä tai saa sellaista uutta tietoa, joka on ristiriidassa alkuperäisen arvion perustana olleen tilintarkastusevidenssin kanssa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti. (Viittaus: kappale A152)

Dokumentointi

- 32 Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon²
- (a) toimeksiantotiimissä käyty keskustelu kappaleen 10 sitä edellyttäessä sekä tehdyt merkittävät päätökset;
 - (b) kustakin yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvästä kappaleessa 11 mainitusta näkökohdasta sekä kustakin kappaleissa 14–24 mainitusta sisäisen valvonnan osa-alueesta muodostamansa käsityksen keskeiset elementit, käsityksen muodostamiseen käytetyt tietolähteet sekä suoritettujen riskienarviointitoimenpiteet;
 - (c) tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisyiden riskit tilinpäätöstopasilla ja kannanottopasilla, kuten kappaleessa 25 edellytetään; ja
 - (d) tunnistetut riskit ja niihin liittyvät kontrollit, joista tilintarkastaja on muodostanut käsityksen kappaleisiin 27–30 sisältyvien vaatimusten mukaisesti (Viittaus: kappaleet A153–A156).

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet (viittaus: kappale 5)

- A1. Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta (jäljempänä ”yhteisöä koskeva käsitys”) on jatkuva, dynaaminen tiedon keräämis-, päivittämis- ja analysointiprosessi, joka kestää koko tilintarkastuksen ajan. Kyseinen käsitys antaa tilintarkastajalle viitekehysten, johon perustuen hän suunnittelee tilintarkastuksen ja käyttää ammatillista harkintaa tilintarkastuksen aikana, esimerkiksi:
- arviotaessa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyiden riskejä;

² ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

- määritettäessä olennaisuutta ISA 320:n³ mukaisesti;
 - arvioitaessa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja soveltamisen asianmukaisuutta sekä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyttä;
 - tunnistettaessa sellaisia tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin tai tietoihin liittyviä alueita, joilla saatetaan tarvita erityistä harkintaa tilintarkastuksessa, esimerkiksi lähipiiriliiketoimet, tai johdon arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, tai arvioitaessa liiketapahtumien liiketoiminnallista tarkoitusta;
 - muodostettaessa odotusarvoja, joita käytetään analyttisiä toimenpiteitä suoritettaessa;
 - vastattaessa arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin, mihin kuuluu, että suunnitellaan ja toteutetaan tilintarkastustoimenpiteitä, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
 - arvioitaessa, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen, esimerkiksi ovatko oletukset sekä johdon suulliset ja kirjalliset vahvistusilmoitukset asianmukaisia.
- A2. Tilintarkastaja voi käyttää riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä suorittamalla hankittua tietoa tilintarkastusevidenssinä, joka tukee olennaisen virheellisuuden riskejä koskevia arvioita. Tilintarkastaja saattaa lisäksi saada tilintarkastusevidenssiä liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista tai tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ja niitä koskevista kannanotoista sekä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, vaikka tällaisia toimenpiteitä ei olisikaan nimenomaisesti suunniteltu aineistotarkastustoimenpiteiksi tai kontrollien testaukseksi. Tehokkuussyistä tilintarkastaja voi myös päättää suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tai testata kontrolleja samanaikaisesti riskienarviointitoimenpiteiden kanssa.
- A3. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa vaadittavan käsityksen laajuudesta päättäessään. Tilintarkastaja harkitsee ensisijaisesti sitä, onko muodostettu käsitys riittävä tässä standardissa asetetun tavoitteen saavuttamiseksi. Tilintarkastajalta ei edellytetä niin syvällistä kokonaiskäsitystä kuin yhteisön johdolla on sen johtaessa yhteisöä.
- A4. Arvioitaviin riskeihin kuuluvat sekä virheestä että väärinkäytöksestä johtuvat riskit, ja tämä standardi kattaa ne molemmat. Väärinkäytöksillä on kuitenkin niin suuri merkitys, että ISA 240:een sisältyy lisävaatimuksia ja -ohjeistusta riskienarviointitoimenpiteistä ja niihin liittyvistä toimenpiteistä sellaisen tiedon hankkimiseksi, jota käytetään väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen.⁴

³ ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

⁴ ISA 240 *Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappaleet 13–25

- A5. Vaikka tilintarkastajan edellytetään suorittavan kaikki kappaleessa 6 kuvatut riskienarviointitoimenpiteet muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisöstä (katso kappaleet 11–24), hänen ei edellytetä suorittavan kaikkia mainittuja toimenpiteitä jokaisen tähän käsitykseen liittyvän näkökohdan osalta. Myös muita toimenpiteitä voidaan suorittaa silloin, kun niiden avulla hankittavasta tiedosta voi olla apua olennaisen virheellisyuden riskien tunnistamisessa. Esimerkkejä tällaisista toimenpiteistä ovat
- ulkopuolisista lähteistä – kuten ammatti- ja talouslehdistä taikka analytiikkojen, pankkien tai luokitussyriyten raporteista taikka sääntelytahojen tai talousalan julkaisuista – saadun tiedon läpikäyminen.
 - tiedustelujen tekeminen yhteisön käyttämälle ulkopuoliselle lakimiehelle tai yhteisön käyttämille arvonmäärityksen erityisasiantuntijoille.

Tiedustelut johdolle, sisäiselle tarkastukselle ja muille yhteisössä toimiville
(viittaus: kappale 6(a))

- A6. Suuri osa tilintarkastajan tiedustelujen avulla hankkimasta tiedosta saadaan johdolta ja taloudellisesta raportoinnista vastuussa olevilta henkilöiltä. Tilintarkastaja voi kuitenkin saada tietoa myös tiedustelemalla sisäiseltä tarkastukselta, jos yhteisöllä on tällainen toiminto, ja muilta yhteisössä toimivilta.
- A7. Tilintarkastaja voi saada tietoa tai erilaisen näkökulman olennaisen virheellisuuden riskien arvioimiseen myös osoittamalla tiedusteluja muille yhteisössä toimiville sekä muulle henkilöstölle eri organisaatiossa. Esimerkiksi:
- Hallintoelimille osoitettavat tiedustelut saattavat auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen toimintaympäristöstä, jossa tilinpäätös laaditaan. ISA 260:ssä (uudistettu)⁵ tunnistetaan tehokkaan kaksisuuntaisen kommunikaation tärkeys tilintarkastajan apuna hankittaessa hallintoelimiltä tähän liittyvää tietoa.
 - Monimutkaisten tai epätavallisten liiketapahtumien alkuun saattamiseen, käsittelyyn tai kirjaamiseen osallistuville työntekijöille tehtävistä tiedusteluista saattaa olla tilintarkastajalle apua hänen arvioidessaan tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitsemisen ja soveltamisen asianmukaisuutta.
 - Yhteisön lakimiehelle osoitettavat tiedustelut saattavat tuottaa tietoa esimerkiksi oikeudenkäynneistä, säädösten ja määräysten noudattamisesta, tiedossa olevasta yhteisöön vaikuttavasta väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä, takuista, myynnin jälkeisistä velvoitteista, liikekumppanien kanssa tehdyistä järjestelyistä (kuten yhteisyryksistä) ja sopimusehtojen tarkoituksesta.
 - Markkinointi- tai myyntihenkilöstölle osoitettavat tiedustelut saattavat tuottaa tietoa muutoksista yhteisön markkinointistrategioissa, myynnin

⁵ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 4(b)

kehityssuunnissa tai sopimukseen perustuvissa järjestelyissä yhteisön asiakkaiden kanssa.

- Riskienhallintatoiminnolle (tai tällaisia tehtäviä hoitaville henkilöille) osoitettavat tiedustelut saattavat tuottaa tietoa liiketoimintaan ja sääntelyyn liittyvistä riskeistä, jotka voivat vaikuttaa taloudelliseen raportointiin.
- Tietojärjestelmistä vastaaville työntekijöille osoitettavat tiedustelut saattavat tuottaa tietoa järjestelmän muutoksista, järjestelmän tai kontrollien pettämisestä tai muista tietojärjestelmiin liittyvistä riskeistä.

A8. Koska yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostaminen on jatkuva, dynaaminen prosessi, tilintarkastaja voi tehdä tiedusteluja koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

Sisäiselle tarkastukselle tehtävät tiedustelut

- A9. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, kyseisessä toiminnossa toimiville asiaankuuluville henkilöille tehtävät tiedustelut saattavat tuottaa tietoa, josta on tilintarkastajalle hyötyä tämän muodostaessa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä tunnistaa ja arvioidessa olennaisen virheellisuuden riskejä tilinpäätös- ja kannanottotasolla. Sisäinen tarkastus on todennäköisesti muodostanut työtään tehdessään näkemyksen yhteisön toiminnoista ja liiketoimintariskeistä, ja se on saattanut tehdä työnsä perusteella havaintoja, esimerkiksi tunnistaa kontrollien puutteellisuksia tai riskejä, ja nämä havainnot voivat olla tilintarkastajalle arvokasta tietoa, jota tämä voi hyödyntää osana yhteisöä koskevan käsityksen muodostamista, riskiarvioita tai muita tilintarkastukseen liittyviä näkökohtia. Tämän vuoksi tilintarkastaja tekee tiedusteluja riippumatta siitä, odottaako hän käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai pienentääkseen niiden laajuutta.⁶ Erityisen relevantit tiedustelut saattavat koskea seikkoja, jotka sisäinen tarkastus on ottanut esiin hallintoelinten kanssa, sekä yksikön oman riskienarviointiprosessin tuottamia tuloksia.
- A10. Jos tilintarkastajan tiedusteluihin saatujen vastausten perusteella vaikuttaa siltä, että on tehty havaintoja, jotka saattavat olla relevantteja yhteisön taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen kannalta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi lukea sisäisen tarkastuksen tähän liittyvät raportit. Esimerkkejä mahdollisesti relevanteista sisäisen tarkastuksen raporteista ovat sisäisen tarkastuksen strategia- ja suunnitteluasiakirjat sekä johtoa tai hallintoelimiä varten laaditut raportit, joissa kuvataan sisäisen tarkastuksen tekemien selvitysten tuloksena tehtyjä havaintoja.
- A11. Lisäksi, kuten ISA 240:ssä⁷ todetaan, jos tilintarkastaja saa sisäiseltä tarkastuksesta tietoa todellisesta, epäilyistä tai väitetystä väärinkäytöksestä, hän ottaa tämän huomioon tunnistessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä.

⁶ Relevantit vaatimukset sisältyvät ISA 610:een (uudistettu 2013).

⁷ ISA 240, kappale 20

- A12. Sisäisessä tarkastuksessa toimivia asiaankuuluvia henkilöitä, joille tiedusteluja osoitetaan, ovat henkilöt, joilla tilintarkastajan harkinnan mukaan on asianmukaiset tiedot, kokemus ja valtuudet, kuten sisäisen tarkastuksen johtaja tai olosuhteista riippuen toiminnon muut työntekijät. Tilintarkastaja voi myös katsoa asianmukaiseksi pitää säännöllisiä kokouksia näiden henkilöiden kanssa.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja
(viittaus: kappale 6(a))

- A13. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein lisävelvollisuuksia, jotka liittyvät sisäiseen valvontaan sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamiseen. Sisäisessä tarkastuksessa toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavista tiedusteluista voi olla tilintarkastajalle apua olennaisen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen riskien sekä taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan puutteellisuuksien riskien tunnistamisessa.

Analyttiset toimenpiteet (viittaus: kappale 6(b))

- A14. Riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyttiset toimenpiteet saattavat tuoda esiin sellaisia yhteisöön liittyviä näkökohtia, joista tilintarkastaja ei ole ollut tietoinen ja joista voi olla apua olennaisen virheellisuuden riskien arvioimisessa, jotta saataisiin perusta arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toimeenpanolle. Riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyttiset toimenpiteet voivat kattaa sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista informaatiota; tästä esimerkkinä on toisaalta myynnin ja toisaalta myyntipinta-alan tai myytyjen tuotteiden määrän välinen yhteys.
- A15. Analyttiset toimenpiteet voivat auttaa tunnistamaan sellaisia poikkeuksellisia liiketoimia tai tapahtumia sekä summia, suhdelukuja ja kehityssuuntia, jotka saattavat antaa viitteitä seikoista, joilla on vaikutusta tilintarkastukseen. Tunnistettavat epätavalliset tai odottamattomat yhteydet voivat auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisuuden riskejä, erityisesti väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä.
- A16. Silloin kun tällaisissa analyttisissä toimenpiteissä käytetään ylemmälle tasolle yhdisteltyä tietoa (näin voi olla suoritettaessa analyttisiä toimenpiteitä riskienarviointitoimenpiteinä), näiden analyttisten toimenpiteiden tuloksena saadaan kuitenkin vain yleisiä, alustavia viitteitä olennaisen virheellisuuden mahdollisesta olemassaolosta. Siten tilintarkastajalle saattaa tällaisissa tapauksissa olla analyttisten toimenpiteiden tulosten ymmärtämisessä ja arvioimisessa apua siitä, että hän ottaa huomioon analyttisten toimenpiteiden tulosten lisäksi myös olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessa kootun muun tiedon.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A17. Joissakin pienissä yhteisöissä ei ehkä ole osavuosi- tai kuukausikohtaista taloudellista informaatiota, jota voitaisiin hyödyntää analyttisten toimenpiteiden tarkoituksiin. Vaikka tilintarkastaja saattaa tällaisissa olosuhteissa pystyä suorittamaan rajoitettuja analyttisiä toimenpiteitä tilintarkastuksen suunnittelua varten

tai hankkimaan jonkin verran informaatiota tiedustelujen avulla, hänen voi olla tarpeellista suunnitella analyttisten toimenpiteiden suorittamista olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi silloin, kun yhteisön tilinpäätöksestä on saatavilla alustava luonnos.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 6(c))

A18. Havainnoinnista ja yksityiskohtaisesta tarkastuksesta voidaan saada tukea johdolle ja muille osapuolille tehtäville tiedusteluille, ja ne voivat myös tuottaa tietoa yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Tällaisia tilintarkastustoimenpiteitä ovat esimerkiksi havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus, joiden kohteena ovat

- yhteisön toiminnot.
- asiakirjat (kuten liiketoimintasuunnitelmat ja -strategiat), kirjanpitoaineisto ja sisäisen valvonnan käsikirjat.
- johdon laatimat raportit (kuten johdon neljännesvuosiraportit ja välitilinpäätökset) sekä hallintoelinten laatimat raportit (kuten hallituksen kokousten pöytäkirjat).
- yhteisön toimitilat ja tuotantolaitokset.

Aiemmillä tilikausilla saadut tiedot (viittaus: kappale 9)

A19. Tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden voimat tuottaa tilintarkastajalle tietoa esimerkiksi

- aiemmista virheellisyyksistä ja siitä, korjattiinko ne oikea-aikaisesti.
- yhteisön ja sen toimintaympäristön luonteesta sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta (mukaan lukien sisäisen valvonnan puutteellisuudet).
- yhteisössä ja sen toimintaympäristössä edellisen tilikauden jälkeen mahdollisesti tapahtuneista merkittävistä muutoksista, mistä voi olla tilintarkastajalle apua hänen muodostaessaan riittävää käsitystä yhteisöstä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi.
- niistä erityisistä liiketapahtumien ja muiden tapahtumien tyypeistä tai tilien saldoista (ja niihin liittyvistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista), joiden osalta tilintarkastajalla on ollut vaikeuksia tarvittavien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisessa esimerkiksi niiden monimutkaisuudesta johtuen.

A20. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko aiemmillä tilikausilla saatu tieto edelleen relevanttia, mikäli hän aikoo käyttää kyseistä tietoa meneillään olevassa tilintarkastuksessa. Tämä johtuu siitä, että esimerkiksi valvontaympäristössä tapahtuneet muutokset voivat vaikuttaa siihen, kuinka relevanttia edellisenä vuotena saatu tieto on. Selvittääkseen, onko tapahtunut sellaisia muutoksia, joilla voi olla vaikutusta siihen, kuinka relevanttia edellä tarkoitettu informaatio on, tilintarkastaja voi tehdä tiedusteluja ja suorittaa muita asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä, kuten relevanttien järjestelmien läpikulkuja (walk-through).

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 10)

A21. Toimeksiantotiimissä käytävä keskustelu yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle

- antaa kokeneemmille toimeksiantotiimin jäsenille, toimeksiannosta vastuullinen henkilö mukaan lukien, tilaisuuden jakaa näkemyksiään, jotka perustuvat heidän tietämykseensä yhteisöstä.
- antaa toimeksiantotiimin jäsenille mahdollisuuden vaihtaa tietoa yhteisöön kohdistuvista liiketoimintariskeistä sekä siitä, miten ja missä kohdin tilinpäätös saattaa olla alttiina väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.
- auttaa toimeksiantotiimin jäseniä saamaan paremmin käsityksen siitä mahdollisuudesta, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys heille osoitetuilla erityisillä alueilla, ja ymmärtämään, miten heidän suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden tulokset mahdollisesti vaikuttavat tilintarkastuksen muihin osiin, mukaan lukien päätökset muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.
- antaa perustan toimeksiantotiimin jäsenten väliselle kommunikoinnille ja sille, miten jaetaan tilintarkastuksen aikana hankittua uutta tietoa, jolla voi olla vaikutusta olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon tai näihin riskeihin vastaamiseksi suoritettaviin tilintarkastustoimenpiteisiin.

ISA 240 sisältää lisää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua väärinkäytösriskeistä.⁸

A22. Osana kappaleessa 10 vaadittavaa toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua tapahtuva sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tilinpäätöksessä esitettävien tietojen koskevien vaatimusten tarkastelu auttaa tunnistamaan tilintarkastuksen varhaisessa vaiheessa, missä saattaa esiintyä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä. Seikkoja, joista toimeksiantotiimi voi keskustella, ovat esimerkiksi

- taloudellista raportointia koskevien vaatimusten muutokset, jotka voivat johtaa uusien tai muuttuneiden tietojen esittämiseen;
- yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa tapahtuneet muutokset, jotka voivat johtaa uusien tai muuttuneiden tietojen esittämiseen, esimerkiksi tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana tapahtunut merkittävä liiketoimintojen yhdistäminen;
- tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joista on mahdollisesti aiemmin ollut vaikeaa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja

⁸ ISA 240, kappale 16

- tiedot, joita tilinpäätöksessä esitetään monimutkaisista seikoista, mukaan lukien johdon merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut siitä, mitä tieto- ja tilinpäätöksessä esitetään.

A23. Aina ei ole tarpeellista tai käytännössä mahdollista ottaa kaikkia jäseniä mukaan samaan keskusteluun (esimerkiksi useita toimipisteitä koskevassa tilintarkastuksessa), eikä myöskään ole tarpeellista tiedottaa kaikista keskustelussa tehdyistä päätöksistä kaikille toimeksiannotoimiin jäsenille. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi keskustella asioista toimeksiannotoimiin avainhenkilöiden kanssa – mukaan lukien henkilöt, joilla on erityisiä taitoja tai tietoja, mikäli tämä katsotaan tarpeelliseksi – sekä konsernin osien tilintarkastuksesta vastuussa olevien henkilöiden kanssa ja delegoida muiden kanssa käytävät keskustelut toisille henkilöille ottaen huomioon sen, miten laajaa kommunikointia pidetään tarpeellisenä koko toimeksiannotoimissa. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön hyväksymä kommunikointisuunnitelma voi olla hyödyllinen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A23. Useissa pienissä tilintarkastuksissa toimeksiannosta vastuullinen henkilö (joka saattaa olla yksin vastuullisena toimiva toimeksiannotojen suorittaja) suorittaa koko tilintarkastuksen. Tällöin toimeksiannosta vastuullinen henkilö, joka on itse suunnitellut tilintarkastuksen, vastaa siitä, että arvioidaan yhteisön tilinpäätöksen alttiutta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.

Vaadittava käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

Toimialaa ja sääntelyä koskevat tekijät ja muut ulkoiset tekijät (viittaus: kappale 11(a))

Toimialaa koskevat tekijät

- A25. Toimialaa koskeviin relevantteihin tekijöihin kuuluvat toimialan olosuhteet, kuten kilpailuympäristö, tavarantoimittaja- ja asiakassuhteet sekä tekninen kehitys. Tilintarkastaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- markkinat ja kilpailu, mukaan lukien kysyntä, kapasiteetti ja hintakilpailu.
 - toiminnan syklistyys tai kausittaisuus.
 - yhteisön tuotteisiin liittyvä tuoteteknologia.
 - energian saatavuus ja sen kustannukset.
- A26. Yhteisön toimialasta saattaa aiheutua erityisiä olennaisen virheellisuuden riskejä, jotka johtuvat liiketoiminnan luonteesta tai sääntelyn tasosta. Esimerkiksi pitkäaikaisiin sopimuksiin saattaa liittyä merkittäviä tuotto- ja kuluarvioita, ja näistä aiheutuu olennaisen virheellisuuden riskejä. Tällaisissa tapauksissa on tärkeää, että

toimeksiantotiimiin kuuluu henkilöitä, joilla on riittävästi relevanttia tietämystä ja kokemusta.⁹

Sääntelyä koskevat tekijät

- A27. Relevantteihin sääntelyä koskeviin tekijöihin kuuluu sääntely-ympäristö. Sääntely-ympäristöön luetaan muun muassa sovellettava tilinpäätösnormisto sekä oikeudellinen ja poliittinen ympäristö. Tilintarkastaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- laskentaperiaatteet ja toimialakohtaiset käytännöt.
 - sääntelynormisto säännellyllä toimialalla, mukaan lukien tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset.
 - lainsäädäntö ja määräykset, jotka vaikuttavat merkittävästi yhteisön toimintaan, mukaan lukien suorat valvontatoimenpiteet.
 - verotus (yritysverotus ja muu verotus).
 - julkisen vallan politiikka, joka sillä hetkellä vaikuttaa yhteisön liiketoiminnan harjoittamiseen, kuten rahapolitiikka valuuttasäännöstely mukaan luettuna, veropolitiikka, taloudelliset kannustimet (esimerkiksi julkiset rahoitusohjelmat) sekä tullit tai kaupan rajoitukset.
 - toimialaan ja yhteisön liiketoimintaan vaikuttavat ympäristövaatimukset.
- A28. ISA 250 (uudistettu) sisältää joitakin erityisiä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisöön ja kyseiseen toimialaan tai toimintasektoriin sovellettavaa lainsäädäntöä ja sääntelynormistoa.¹⁰

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A29. Julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksissa säädös, määräys tai muu velvoittava normi voi vaikuttaa yhteisön toimintaan. Tällaiset elementit on ratkaisevan tärkeää ottaa huomioon muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

Muut ulkoiset tekijät

- A30. Esimerkkejä muista yhteisöön vaikuttavista ulkoisista tekijöistä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon, ovat yleinen taloudellinen tilanne, korot ja rahoituksen saatavuus sekä inflaatio tai valuutan vaihtoarvon muutokset.

Yhteisön luonne (viittaus: kappale 11(b))

- A31. Yhteisön luonteesta muodostettava käsitys mahdollistaa sen, että tilintarkastaja ymmärtää esimerkiksi seuraavia seikkoja:

⁹ ISA 220 *Laadunvalvonta tilintarkastuksessa*, kappale 14

¹⁰ ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappale 13

- onko yhteisön rakenne monimutkainen, esimerkiksi onko sillä tytäryrityksiä tai muita osia, jotka sijaitsevat useissa eri paikoissa. Monimutkaiseen rakenteeseen liittyy usein seikkoja, joista voi aiheutua olennaisen virheellisuuden riskejä. Tällaisiin seikkoihin voi kuulua esimerkiksi, onko liikearvo, yhteisyritykset, sijoitukset tai erityisistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko tällaisista seikoista esitetty tilinpäätöksessä riittävästi tietoja.
- omistus sekä omistajien ja muiden henkilöiden tai yhteisöjen väliset suhteet. Tästä käsityksestä on apua selvittäessä, onko lähipiiriliiketoimet tunnistettu ja käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä riittävästi tietoja. ISA 550¹¹ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta lähipiiriin liittyvistä relevanteista seikoista, jotka tilintarkastaja ottaa huomioon.

A32. Tilintarkastaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja muodostaessaan käsitystä yhteisön luonteesta:

- liiketoiminnot – kuten:
 - tulonlähteiden, tuotteiden tai palvelujen sekä markkinoiden luonne, mukaan lukien osallistuminen sähköiseen kaupankäyntiin kuten myyntiin ja markkinointiin internetissä.
 - toimintojen hoitaminen (esimerkiksi tuotantovaiheet ja -menetelmät tai ympäristöriskeille alttiit toiminnot).
 - liittoutumiset, yhteisyritykset ja ulkoistamistoimenpiteet.
 - maantieteellinen sijoittuminen ja toimialoittainen jakaantuminen.
 - tuotantolaitosten, varastojen ja toimistotilojen sijainti sekä vaihtomaisuuden sijaintipaikat ja määrät.
 - keskeiset asiakkaat ja tärkeät tavarantoimittajat ja palveluntuottajat, työsuhdejärjestelyt (mukaan lukien ammattiyhdistyssopimukset, eläkkeet ja muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, osakeoptio- tai kannustinjärjestelyt sekä työsuhteisiin liittyviä seikkoja koskevat viranomaismääräykset).
 - tutkimus- ja kehittämistoiminnot ja -menot.
 - liiketoimet lähipiirin kanssa.
- Investoinnit ja sijoitustoiminta – kuten:
 - suunnitellut tai hiljattain toteutetut liiketoimintojen hankinnat tai luovutukset.
 - arvopapereihin ja lainoihin tehdyt sijoitukset ja niiden luovutukset.

¹¹ ISA 550 *Lähipiiri*

- investointitoiminta.
- sijoitukset konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömiin yhteisöihin, mukaan lukien henkilöyhtiöt, yhteisyritykset ja erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt.
- rahoitus ja rahoittaminen – kuten:
 - merkittävimmät tytär- ja osakkuusyrietykset, mukaan lukien sekä konsernitilinpäätökseen yhdistellyt että siihen yhdistelemättömät rakenteet.
 - velkarakenne ja velkoja koskevat ehdot, mukaan lukien taseen ulkopuoliset rahoitusjärjestelyt ja leasingjärjestelyt.
 - tosiasialliset edunsaajat (paikalliset, ulkomaalaiset, liiketoiminnallinen maine ja kokemus) sekä lähipiiri.
 - johdannaissopimusten käyttö.
- taloudellisen raportoinnin käytännöt – kuten:
 - laskentaperiaatteet ja toimialakohtaiset käytännöt, mukaan lukien toimialakohtaisesti merkittävät liiketapahtumien lajit ja tilien saldot sekä niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (esimerkiksi lainat ja sijoitukset pankeissa tai tutkimus ja kehitys lääkeyrityksissä)
 - tulouttaminen.
 - käypien arvojen käsittely kirjanpidossa.
 - ulkomaanrahan määräiset varat, velat ja liiketapahtumat.
 - epätavallisten tai monimutkaisten liiketapahtumien – mukaan lukien kiistanalaiset tai uusiin alueisiin liittyvät liiketapahtumat – käsittely kirjanpidossa (esimerkiksi osakepohjaisen palkitsemisen käsittely).

A33. Yhteisössä tapahtuneet merkittävät muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna saattavat aiheuttaa tai muuttaa olennaisen virheellisuuden riskejä.

Erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen luonne

A34. Erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö on yksikkö, joka on yleensä perustettu kapeaa ja tarkasti määriteltyä tarkoitusta varten, esimerkiksi toteuttamaan vuokrausjärjestelyä tai rahoitusvarojen arvopaperistamista tai tutkimus- ja kehittämistoimintoja. Se voi olla oikeudelliselta muodoltaan osakeyhtiö, säätiö, henkilöyhtiö tai muunlainen yksikkö. Yhteisö, jonka puolesta edellä tarkoitettu yksikkö on perustettu, saattaa usein siirtää jälkimmäiselle varoja (esimerkiksi osana tapahtumaa, jossa rahoitusvaroja kirjataan pois taseesta), saada oikeuden käyttää jälkimmäisen varoja tai suorittaa sille palveluja samalla, kun toiset osapuolet voi-

vat rahoittaa jälkimmäistä. Kuten ISA 550:ssä todetaan, erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö voi joissakin olosuhteissa kuulua yhteisön lähipiiriin.¹²

- A35. Tilinpäätösnormistoissa yksilöidään usein yksityiskohtaisia ehtoja, joiden täyttymisen katsotaan tarkoittavan määräysvaltaa, tai olosuhteita, joissa tulisi arvioida, olisiko erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen. Tällaisten normistojen sisältämien vaatimusten tulkinta edellyttää usein niiden relevanttien sopimusten yksityiskohtaista tuntemista, joissa erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö on osallisena.

Yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen
(viittaus: kappale 11(c))

- A36. Yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa ja soveltamista koskevaan käsitykseen voi sisältyä esimerkiksi seuraavia asioita:
- tapa, jolla yhteisössä käsitellään merkittävät ja epätavalliset liiketapahtumat.
 - merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden vaikutus kiistanalaisilla tai uusilla alueilla, joilla ei ole sitovaa ohjeistusta tai yksimielisyyttä käsiteltävästä.
 - muutokset yhteisön noudattamissa tilinpäätöksen laatimisperiaateissa.
 - yhteisön kannalta uudet taloudellista raportointia koskevat standardit, säädökset ja määräykset, ja se, milloin ja miten yhteisö ryhtyy noudattamaan kyseisiä vaatimuksia.

Tavoitteet ja strategiat ja niihin liittyvät liiketoimintariskit (viittaus: kappale 11(d))

- A37. Yhteisö harjoittaa toimintaansa toimialan, sääntelyn sekä muiden sisäisten ja ulkoisten tekijöiden luomassa ympäristössä. Niiden huomioon ottamiseksi yhteisön johto tai hallintoelimet määrittelevät tavoitteita, jotka ovat yhteisön yleisiä suunnitelmia. Strategiat ovat lähestymistapoja, joilla johto aikoo saavuttaa tavoitteensa. Yhteisön tavoitteet ja strategiat voivat muuttua ajan kuluessa.
- A38. Liiketoimintariski on laajempi kuin riski tilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä, joskin se sisältää jälkimmäisen. Liiketoimintariski voi aiheutua muutoksesta tai monimutkaisuudesta. Myös muutostarpeen huomaamatta jääminen voi aiheuttaa liiketoimintariskiä. Liiketoimintariski voi aiheutua esimerkiksi
- siitä, että kehitetään uusia tuotteita tai palveluja, jotka voivat epäonnistua;
 - markkinoista, jotka, vaikka niitä on kehitetty onnistuneesti, ovat riittämättömät tuotteen tai palvelun ylläpitämiseen; tai
 - tuotteessa tai palvelussa olevista virheistä, joista voi aiheutua vastuita ja riski maineen menettämisestä.

¹² ISA 550, kappale A7

- A39. Käsitys yhteisöä koskevista liiketoimintariskeistä lisää olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen todennäköisyyttä, koska useimmilla liiketoimintariskeillä on lopulta taloudellisia vaikutuksia ja sen vuoksi vaikutusta tilinpäätökseen. Tilintarkastajalla ei kuitenkaan ole velvollisuutta tunnistaa tai arvioida kaikkia liiketoimintariskejä, koska kaikista liiketoimintariskeistä ei aiheudu olennaisen virheellisuuden riskejä.
- A40. Muodostaessaan käsitystä yhteisön tavoitteista, strategioista ja niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä, joista voi aiheutua tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riski, tilintarkastaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- toimialalla tapahtuneet muutokset (mahdollinen tähän liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi se, ettei yhteisöllä ole toimialalla tapahtuvien muutosten hallinnan edellyttämää henkilöstöä tai erityisasiantuntemusta).
 - uudet tuotteet ja palvelut (mahdollinen niihin liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi tavanomaista suurempi tuotevastuu).
 - liiketoiminnan laajeneminen (mahdollinen tähän liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi se, ettei kysyntää ole arvioitu oikein).
 - uudet kirjanpitovaatimukset (mahdollinen niihin liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi epätäydellinen tai epäasianmukainen käyttöönotto tai kustannusten kasvaminen).
 - määräyksiin perustuvat vaatimukset (mahdollinen niihin liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi suurempi riski joutua oikeudelliseen vastuuseen).
 - senhetkiset ja ennakoituid rahoitustarpeet (mahdollinen niihin liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi rahoituksen menettäminen, koska yhteisö ei pysty täyttämään vaatimuksia).
 - tietotekniikan käyttö (mahdollinen siihen liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi se, että järjestelmät ja prosessit eivät ole yhteensopivia).
 - strategian toteuttamisen vaikutukset, etenkin sellaiset vaikutukset, joista seuraa uusia kirjanpitovaatimuksia (mahdollinen tähän liittyvä liiketoimintariski voi olla esimerkiksi epätäydellinen tai epäasianmukainen toteuttaminen).
- A41. Liiketoimintariskillä voi olla välitön vaikutus olennaisen virheellisuuden riskiin, joka liittyy liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kannanottotasolla tai tilinpäätöstasolla. Esimerkiksi supistuvasta asiakaspohjasta johtuva liiketoimintariski voi kasvattaa saamisten arvostukseen liittyvän olennaisen virheellisuuden riskiä. Samalla riskillä, erityisesti jos se yhdistyy supistuvaan talouteen, voi kuitenkin olla myös pidemmällä aikavälillä toteutuvia seurauksia, joita tilintarkastaja tarkastelee arvioidessaan toiminnan jatkuvuutta koskevan olettamuksen asianmukaisuutta. Sitä, voiko liiketoimintariskistä johtua olennaisen virheellisuuden riski, harkitaan siis yhteisön olosuhteet huomioon ottaen. Liitteessä 2 esitetään esimerkkejä olosuhteista ja tapahtumista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisuuden riskeihin.

A42. Yleensä johto tunnistaa liiketoimintariskit ja kehittää lähestymistapoja niihin vastaamiseksi. Tällainen riskienarviointiprosessi on osa sisäistä valvontaa, ja sitä käsitellään kappaleissa 15 ja kappaleissa A88–A89.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A43. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksessa ” johdon tavoitteisiin” voivat vaikuttaa julkista tilivelvollisuutta koskevat näkökohdat, ja niihin voi kuulua tavoitteita, jotka ovat lähtöisin säädöksestä, määräyksestä tai muusta velvoittavasta normista.

Yhteisön taloudellisen tuloksen mittaaminen ja tarkastelu (viittaus: kappale 11(e))

A44. Johto ja muut tahot mittaavat ja tarkastelevat tärkeänä pitämiään asioita. Tulostulomittarit, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, aiheuttavat yhteisöön kohdistuvia paineita. Nämä paineet voivat puolestaan motivoida johtoa ryhtymään toimenpiteisiin liiketoiminnan tuloksen parantamiseksi tai laatimaan virheellisen tilinpäätöksen. Näin ollen käsitys yhteisön tulostulomittareista auttaa tilintarkastajaa tämän harkitessa, voivatko paineet tulostavoitteiden saavuttamiseen johtaa johdon toimenpiteisiin, jotka lisäävät olennaisen virheellisuuden riskiä, väärinkäytöksistä johtuvat virheellisyudet mukaan lukien. Katso väärinkäytösriskejä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta ISA 240:stä.

A45. Taloudellisen tuloksen mittaaminen ja tarkastelu eivät ole sama asia kuin kontrollien seuranta (jota käsitellään kappaleissa A110–A121 sisäisen valvonnan osana), joskin niiden tarkoitukset voivat olla osittain päällekkäiset:

- Tuloksen mittaaminen ja tarkastelu kohdistuu siihen, onko liiketoiminnan tulos sellainen, että johdon (tai kolmansien osapuolten) asettamat tavoitteet saavutetaan.
- Kontrollien seurannassa on kysymys erityisesti siitä, toimiiko sisäinen valvonta tehokkaasti.

Joissakin tapauksissa tulostulomittarit tuottavat kuitenkin myös tietoa, joka antaa johdolle mahdollisuuden tunnistaa sisäisen valvonnan puutteellisuuksia.

A46. Sisäisesti tuotettua tietoa, jota johto käyttää taloudellisen tuloksen mittaamiseen ja tarkastelemiseen ja jonka tilintarkastaja voi ottaa huomioon, ovat esimerkiksi:

- keskeiset tulostulomittarit (taloudelliset ja muut) sekä avaintunnusluvut, kehityssuunnat ja toimintatilastot.
- tilikausittaisten taloudellisten tulosten analysoiminen.
- budjetit, ennusteet, poikkeama-analyysit, segmentti-informaatio sekä tulosraportit divisioonittain, osastoittain tai muilta tasoilta.
- henkilöstön suoriutumista kuvaavat mittarit ja palkitsemisperiaatteet.
- yhteisön tuloksen vertaaminen kilpailijoiden tuloksiin.

A47. Myös ulkopuoliset tahot saattavat mitata ja tarkastella yhteisön taloudellista tuloista. Tilintarkastajalle hyödyllistä ulkoista informaatiota voivat olla esimerkiksi

analyttikkojen tai luottoluokitusyritysten raportit. Tällaisia raportteja voidaan usein saada tilintarkastuksen kohteena olevalta yhteisöltä.

- A48. Sisäiset mittarit saattavat tuoda esille odottamattomia tuloksia tai kehityssuuntia, jotka edellyttävät johdolta niiden syiden selvittämistä ja korjaustoimenpiteitä (mihin joissakin tapauksissa kuuluu virheellisyyksien oikea-aikainen havaitseminen ja korjaaminen). Tulomittarit saattavat myös antaa tilintarkastajalle viitteitä sellaisten riskien olemassaolosta, että mittareihin liittyvässä tilinpäätöstiedoissa on virheellisyyksiä. Tulomittarit saattavat esimerkiksi antaa viitteitä siitä, että yhteisö kasvaa tai sen kannattavuus kehittyä epätavallisen nopeasti verrattuna muihin saman toimialan yhteisöihin. Tällainen tieto, erityisesti yhdistettynä muihin tekijöihin, kuten tulokseen perustuvaan bonus- tai kannustinpalkkaukseen, saattaa viitata mahdolliseen riskiin johdon tarkoitushakuisuudesta tilinpäätöstä laadittaessa.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A49. Pienissä yhteisöissä ei useinkaan ole prosesseja taloudellisen tuloksen mittaamista ja tarkastelua varten. Johdolle tehtävät tiedustelut voivat paljastaa, että johto luottaa tiettyihin avainmittareihin arvioidessaan taloudellista tulosta ja ryhtyessään asianmukaisiin toimenpiteisiin. Jos tällainen tiedustelu osoittaa, ettei tulosta mitata tai tarkastella, riski virheellisyyksien jäämisestä havaitsematta ja korjaamatta voi kasvaa.

Yhteisön sisäinen valvonta (viittaus: kappale 12)

- A50. Sisäistä valvontaa koskevasta käsityksestä on tilintarkastajalle apua mahdollisten erityyppisten virheellisyyksien ja olennaisen virheellisyyden riskeihin vaikuttavien tekijöiden tunnistamisessa sekä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelussa.

- A51. Seuraava sisäistä valvontaa koskeva soveltamisohjeistus esitetään jaoteltuna neljään osaan:

- sisäisen valvonnan yleinen luonne ja ominaispiirteet
- tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollit
- relevanteista kontrolleista muodostettavan käsityksen luonne ja laajuus
- sisäisen valvonnan osa-alueet.

Sisäisen valvonnan yleinen luonne ja ominaispiirteet

Sisäisen valvonnan tarkoitus

- A52. Sisäisen valvonnan suunnittelun, käyttöönoton ja ylläpidon tarkoituksena on vastaaminen tunnistettuihin liiketoimintariskeihin, jotka uhkaavat yhteisön minkä tahansa seuraavia seikkoja koskevan tavoitteen saavuttamista:

- yhteisön taloudellisen raportoinnin luotettavuus;
- yhteisön toiminnan tehokkuus ja taloudellisuus; sekä
- yhteisöä koskevien säädösten ja määräysten noudattaminen.

Tapa, jolla sisäistä valvontaa suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään, vaihtelee yhteisön koon ja monimutkaisuuden mukaan.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A53. Pienet yhteisöt saattavat käyttää vähemmän jäsentyneitä keinoja ja yksinkertaisempia prosesseja ja toimenpiteitä tavoitteidensa saavuttamiseksi.

Sisäisen valvonnan rajoitteet

- A54. Sisäinen valvonta, oli se miten tehokasta tahansa, voi tuottaa yhteisölle vain kohtuullisen varmuuden yhteisön taloudellisen raportoinnin tavoitteiden saavuttamisesta. Sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet vaikuttavat näiden tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyteen. Näihin rajoitteisiin kuuluvat ne tosiasiat, että päätöksenteossa käytettävä inhimillinen harkinta voi olla puutteellista ja että sisäinen valvonta voi pettää inhimillisen virheen vuoksi. Esimerkiksi kontrollin rakenteessa tai kontrolliin tehtävässä muutoksessa voi olla virhe. On myös mahdollista, että jokin kontrolli ei toimi tehokkaasti, esimerkiksi kun sisäistä valvontaa varten tuotettavaa tietoa (esimerkiksi poikkeamaraporttia) ei käytetä tehokkaasti, koska tiedon läpikäynnistä vastaavat henkilöt eivät ymmärrä sen tarkoitusta tai eivät ryhdy asianmukaisiin toimenpiteisiin.
- A55. Kontrolleja voidaan lisäksi kiertää siten, että kaksi tai useampia henkilöitä toimii epärehellisesti yhteistyössä tai johto sivuuttaa sisäisen valvonnan epäasianmukaisesti. Johto voi esimerkiksi toteuttaa asiakkaiden kanssa sopimuksiin liittyviä sivuvälipuheita (side agreements), joilla muutetaan yhteisön standardimyyntisopimusten ehtoja, mikä saattaa johtaa epäasianmukaiseen tulouttamiseen. Myös ohjelmistoon rakennetut syöttökenttien tarkistukset, joiden avulla on tarkoitus tunnistaa ja raportoida tietyt luottorajat ylittävät liiketapahtumat, saatetaan sivuuttaa tai poistaa toiminnasta.
- A56. Suunnitellessaan kontrolleja ja ottaessaan niitä käyttöön johto voi harkita, millaisia ja miten laajoja kontrolleja se päättää ottaa käyttöön sekä millaisia ja miten laajoja riskejä se päättää ottaa.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A57. Pienissä yhteisöissä on usein vähemmän työntekijöitä, mikä saattaa rajoittaa käytännön mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen. Pienessä omistajajohtoisessa yhteisössä omistajajohtaja voi kuitenkin pystyä harjoittamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuremmassa yhteisössä. Tämä valvonta voi kompensoida yleensä rajoitetumpia mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen.
- A58. Toisaalta omistajajohtaja saattaa pystyä paremmin sivuuttamaan kontrolleja, koska sisäisen valvonnan järjestelmä on vähemmän jäsentyneenä. Tilintarkastaja ottaa tämän huomioon tunnistessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä.

Sisäisen valvonnan jakautuminen eri osa-alueisiin

A59. Se, että sisäinen valvonta jaetaan ISA-standardeissa seuraaviin viiteen osa-alueeseen, antaa tilintarkastajille hyödyllisen viitekehyksen heidän harkitessaan, miten yhteisön sisäisen valvontaan liittyvät erilaiset näkökohdat saattavat vaikuttaa tilintarkastukseen:

- (a) valvontaympäristö;
- (b) yhteisön riskienarviointiprosessi;
- (c) taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä kommunikointi;
- (d) kontrollitoiminnot; ja
- (e) kontrollien seuranta.

Tämä jako ei välttämättä kuvasta sitä, miten yhteisössä suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään sisäistä valvontaa tai miten jokin yksittäinen osa-alue mahdollisesti luokitellaan yhteisössä. Tilintarkastajat voivat kuvata sisäiseen valvontaan liittyviä erilaisia näkökohtia ja niiden vaikutusta tilintarkastukseen käyttäen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä kuin tässä standardissa käytetään, edellyttäen että kaikki tässä standardissa kuvatut osa-alueet otetaan huomioon.

A60. Kappaleisiin A77–A121 sisältyy soveltamisohjeistusta, joka koskee sisäisen valvonnan viittä osa-aluetta siltä osin kuin ne liittyvät tilintarkastukseen. Näitä sisäisen valvonnan osa-alueita selostetaan lähemmin liitteessä 1.

Tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin kannalta relevanttien sisäisen valvonnan manuaalisten ja automatisoitujen elementtien ominaispiirteet

A61. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään kuuluu manuaalisia elementtejä, ja usein siihen kuuluu myös automatisoituja elementtejä. Manuaalisten tai automatisoitujen elementtien ominaispiirteet ovat relevantteja tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin sekä siihen perustuvien muiden tilintarkastustoimenpiteiden kannalta.

A62. Manuaalisten tai automatisoitujen elementtien käyttäminen sisäisessä valvonnassa vaikuttaa myös siihen, kuinka liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan.

- Manuaalisessa järjestelmässä oleviin kontrolleihin saattaa sisältyä esimerkiksi sellaisia menettelytapoja kuin liiketapahtumien hyväksymistä ja läpikäymistä sekä täsmäytyksiä ja täsmäytyserojen seuranta. Vaihtoehtoisesti yhteisössä voidaan käyttää liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaimiseen, käsittelyyn ja raportointiin automatisoituja menettelyjä, jolloin sähköisessä muodossa oleva aineisto korvaa paperimuotoiset dokumentit.
- Tietojärjestelmissä olevat kontrollit koostuvat automatisoitujen kontrollien (esimerkiksi tietokoneohjelmiin rakennettujen kontrollien) ja manuaalisten kontrollien yhdistelmästä. Manuaaliset kontrollit saattavat myös olla tietotekniikasta riippumattomia, tai ne voivat käyttää tietotekniikan

avulla tuotettua tietoa tai rajoittua tietotekniikan ja automatisoitujen kontrollien toiminnan tehokkuuden seurantaan ja poikkeamien käsittelemiseen. Kun liiketapahtumien tai muun tilinpäätökseen sisällytettävän taloudellisen tiedon alkuun saattamisessa, kirjaamisessa, käsittelemisessä ja raportoimisessa käytetään tietotekniikkaa, järjestelmät ja ohjelmat saattavat sisältää olennaisiin tileihin liittyviä kannanottoja koskevia kontrolloja tai niillä saattaa olla ratkaiseva merkitys tietotekniikasta riippuvaisten manuaalisten kontrollien tehokkaan toiminnan kannalta.

Yhteisössä käytettävien sisäisen valvonnan manuaalisten ja automatisoitujen elementtien yhdistelmä vaihtelee sen mukaan, kuinka ja miten monimutkaisella tavalla yhteisössä käytetään tietotekniikkaa.

A63. Tietotekniikasta on yleisesti hyötyä yhteisön sisäisessä valvonnassa, koska sen avulla yhteisössä voidaan

- soveltaa yhdenmukaisesti ennalta määriteltyjä liiketoimintasääntöjä ja suorittaa yhdenmukaisesti monimutkaisia laskelmia suuria liiketapahtuma- tai tietomääriä käsiteltäessä;
- parantaa tiedon oikea-aikaisuutta, saatavuutta ja oikeellisuutta;
- helpottaa tiedon lisäanalysointia;
- parantaa mahdollisuutta seurata yhteisön toimintojen suorittamista sekä yhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja;
- pienentää kontrollien kiertämisen riskiä; ja
- parantaa mahdollisuuksia työtehtävien tehokkaaseen eriyttämiseen ottamalla käyttöön sovellusten, tietokantojen ja käyttöjärjestelmien turvallisuutta koskevia kontrolloja.

A64. Tietotekniikasta myös aiheutuu yhteisön sisäisen valvonnan kannalta esimerkiksi seuraavanlaisia riskejä:

- luottaminen järjestelmiin tai ohjelmiin, jotka käsittelevät tietoa virheellisesti, käsittelevät virheellistä tietoa taikka tekevät näitä molempia.
- luvaton pääsy tietoihin, mistä voi seurata tietojen tuhoutumista tai niiden epäasianmukaista muuttamista, kuten hyväksymättömien tai tekaistujen liiketapahtumien kirjaamista taikka liiketapahtumien virheellistä kirjaamista; erityisiä riskejä voi syntyä usean käyttäjän käyttäessä yhteistä tietokantaa.
- tietotekniikkahenkilöstön mahdollisuus saada laajemmat käyttöoikeudet kuin mikä on välttämätöntä heille osoitettujen tehtävien suorittamiseksi, jolloin rikotaan työtehtävien eriyttämistä.
- luvattomat muutokset kantatiedostojen tietoihin.
- luvattomat muutokset järjestelmiin tai ohjelmiin.
- välttämättömien järjestelmä- tai ohjelmamuutosten tekemättä jättäminen.

- epäasianmukainen manuaalinen väliintulo.
 - mahdollinen tiedon häviäminen tai se, ettei tietoon päästä käsiksi tarvittaessa.
- A65. Sisäisen valvonnan manuaaliset elementit saattavat soveltua paremmin silloin, kun edellytetään harkintaa ja arvostelukykä, kuten seuraavissa olosuhteissa:
- kun kyseessä ovat suuret, epätavalliset tai kertaluonteiset liiketapahtumat.
 - olosuhteissa, joissa virheitä on vaikea määritellä, ennakoida tai ennustaa.
 - muuttuvissa olosuhteissa, joissa edellytetään kontrollin toimivan olemassa olevan automatisoidun kontrollin vaikutusalueen ulkopuolella.
 - seurattaessa automatisoitujen kontrollien tehokkuutta.
- A66. Sisäisen valvonnan manuaaliset elementit saattavat olla vähemmän luotettavia kuin automatisoidut elementit, koska ne on helpompi kiertää, jättää huomiotta tai sivuuttaa, ja ne ovat myös alttiimpia yksinkertaisille virheille ja erehdyksille. Ei siis voida olettaa, että valvonnan manuaalista elementtiä sovellettaisiin johdonmukaisesti. Valvonnan manuaaliset elementit saattavat soveltua tavallista huommin seuraavissa olosuhteissa:
- Liiketapahtumia on suuri määrä tai ne ovat toistuvia, tai on kyse tilanteista, joissa ennakoitavissa tai ennustettavissa olevat virheet voidaan estää tai havaita ja korjata automatisoitujen kontrolliparametrien avulla.
 - Kyseessä ovat kontrollitoiminnot, joissa kontrollin nimenomaiset suorittamistavat on mahdollista suunnitella ja automatisoida riittävän hyvin.
- A67. Sisäiseen valvontaan kohdistuvien riskien laajuus ja luonne vaihtelevat yhteisön tietojärjestelmän luonteen ja ominaispiirteiden mukaan. Yhteisö vastaa tietotekniikan käytöstä tai sisäisen valvonnan manuaalisten elementtien käytöstä johtuviin riskeihin luomalla tehokkaita kontrolleja yhteisön tietojärjestelmän ominaispiirteet huomioon ottaen.

Tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollit

- A68. Yhteisön tavoitteiden ja niiden kontrollien, jotka otetaan käyttöön kohtuullisen varmuuden saamiseksi näiden tavoitteiden saavuttamisesta, välillä on suora yhteys. Yhteisön tavoitteet, ja siten myös kontrollit, koskevat taloudellista raportointia, toimintaa sekä säädösten ja määräysten noudattamista; kaikki nämä tavoitteet ja kontrollit eivät kuitenkaan ole relevantteja tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin kannalta.
- A69. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat olla relevantteja tilintarkastajan harkitessa, onko jokin kontrolli yksin tai yhdessä muiden kanssa relevantti tilintarkastuksen kannalta:
- olennaisuus.
 - kontrolliin liittyvän riskin merkittävyys.

- yhteisön koko.
- yhteisön liiketoiminnan luonne, mukaan lukien sen organisaatio ja omistukseen liittyvät piirteet.
- yhteisön toiminnan moninaisuus ja monimutkaisuus.
- sovellettavat säädöksiin ja määräyksiin perustuvat vaatimukset.
- olosuhteet ja sisäisen valvonnan sovellettava osa-alue.
- yhteisön sisäisen valvonnan osana olevien järjestelmien luonne ja monimutkaisuus, mukaan lukien palveluorganisaatioiden käyttö.
- estääkö tai havaitseeko ja korjaako tietty kontrolli – yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa – olennaisen virheellisuuden, ja miten se sen tekee.

- A70. Yhteisön tuottaman tiedon täydellisyyttä ja oikeellisuutta koskevat kontrollit voivat olla relevantteja tilintarkastuksen kannalta, jos tilintarkastaja aikoo käyttää tätä tietoa suunnitelluissa ja suorittaessaan muita toimenpiteitä. Myös kontrollit, jotka liittyvät toimintaa sekä säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin, saattavat olla tilintarkastuksen kannalta relevantteja, jos ne koskevat tietoa, jota tilintarkastaja arvioi tai käyttää suorittaessaan tilintarkastustoimenpiteitä.
- A71. Sisäiseen valvontaan, joka koskee omaisuuden turvaamista luvatonta hankintaa, käyttöä tai luovutusta vastaan, saattaa kuulua sekä taloudellisen raportoinnin että toiminnan tavoitteisiin liittyviä kontrolleja. Tilintarkastaja ottaa tällaisista kontrolleista yleensä huomioon vain ne, jotka ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin luotettavuuden kannalta.
- A72. Yleensä yhteisöissä on sellaisiin tavoitteisiin liittyviä kontrolleja, jotka eivät ole tilintarkastuksen kannalta relevantteja, ja ne voidaan sen vuoksi jättää ottamatta huomioon. Yhteisössä saatetaan esimerkiksi luottaa kehittyneeseen automatisoitujen kontrollien järjestelmään, jonka avulla saadaan aikaan tehokkaita ja taloudellisia toimintoja (kuten lentoyhtiön automatisoitujen kontrollien järjestelmä lentoaikataulujen ylläpitämistä varten), mutta nämä kontrollit eivät yleensä ole tilintarkastuksen kannalta relevantteja. Lisäksi vaikka sisäinen valvonta koskee koko yhteisöä tai mitä tahansa sen toimintayksikköä tai -prosessia, käsityksen muodostaminen yhteisön jokaiseen toimintayksikköön ja -prosessiin liittyvästä sisäisestä valvonnasta ei välttämättä ole relevanttia tilintarkastuksen kannalta.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A73. Julkisella sektorilla toimivilla tilintarkastajilla on usein sisäistä valvontaa koskevia lisävelvollisuuksia, esimerkiksi raportointi vakiintuneen toimintaohjeen noudattamisesta. Julkisella sektorilla toimivat tilintarkastajat saattavat myös olla velvollisia raportoimaan säädösten, määräysten tai muiden sitovien normien noudattamisesta. Tämän vuoksi he saattavat käydä läpi sisäistä valvontaa laajemmin ja yksityiskohtaisemmin.

Relevanteista kontrolleista muodostettavan käsityksen luonne ja laajuus

(viittaus: kappale 13)

- A74. Kontrollin rakennetta arvioitaessa harkitaan, pystyykö kontrolli yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa tehokkaasti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan olennaisia virheellisyksiä. Kontrollin käyttöön ottaminen tarkoittaa, että kontrolli on olemassa ja yhteisössä käytetään sitä. Ei ole kovin järkevää arvioida sellaisen kontrollin käyttöönottoa, joka ei ole tehokas, joten ensiksi tarkastellaan kontrollin rakennetta. Huonosti suunniteltu kontrolli voi muodostaa merkittävän puutteellisuuden sisäisessä valvonnassa.
- A75. Riskienarviointitoimenpiteitä, joiden avulla hankitaan tilintarkastusevidenssiä siitä, kuinka relevantit kontrollit on suunniteltu ja otettu käyttöön, voivat olla:
- tiedustelujen tekeminen yhteisön henkilöstölle.
 - yksittäisten kontrollien soveltamisen havainnointi.
 - asiakirjojen ja raporttien yksityiskohtainen tarkastus.
 - liiketapahtumien jäljittäminen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantin tietojärjestelmän läpi.

Pelkästään tiedustelujen tekeminen ei kuitenkaan ole riittävää tähän tarkoitukseen.

- A76. Käsityksen muodostaminen yhteisön kontrolleista ei riitä niiden toiminnan tehokkuuden testaukseksi, ellei jonkinlainen automatiikka huolehdi siitä, että kyseiset kontrollit toimivat johdonmukaisesti. Esimerkiksi tilintarkastusevidenssin hankkiminen siitä, että manuaalinen kontrolli on käytössä tietyllä hetkellä, ei tuota tilintarkastusevidenssiä kontrollin toiminnan tehokkuudesta muina ajankohtina tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta yhdenmukaisuudesta (katso kappale A63) kuitenkin johtuu, että tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen sen toteamiseksi, onko automatisoitu kontrolli otettu käyttöön, voi samalla olla kyseisen kontrollin toiminnan tehokkuuden testaamista, riippuen siitä, miten tilintarkastaja arvioi ja testaa kontrolleja, kuten ohjelmistomuutoksiin liittyviä kontrolleja. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamista kuvataan lähemmin ISA 330:ssä.¹³

Sisäisen valvonnan osa-alueet – valvontaympäristö (viittaus: kappale 14)

- A77. Valvontaympäristö koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäistä valvontaa ja sen merkitystä yhteisössä. Valvontaympäristö vaikuttaa organisaation ilmapiiriin ja henkilöstön kontrollitietoisuuteen.
- A78. Valvontaympäristön elementtejä, jotka voivat olla relevanteja muodostettaessa käsitystä valvontaympäristöstä, ovat esimerkiksi seuraavat:

¹³ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

- (a) *rehellisuuden ja eettisten arvojen kommunikoiminen ja niiden täytäntöönpano* – nämä ovat kontrollien suunnittelun, hallinnan ja seurannan tehokkuuteen vaikuttavia keskeisiä elementtejä.
- (b) *sitoutuminen pätevyYTEEN* – esimerkiksi johdon tapa arvioida tiettyjen tehtävien vaatima pätevyystaso ja se, kuinka nämä pätevyystasot muutetaan tarvittaviksi taidoiksi ja tiedoiksi.
- (c) *hallintoelinten osallistuminen* – hallintoelinten ominaisuudet, kuten:
- riippumattomuus johdosta.
 - kokemus ja arvovalta.
 - miten laajasti ne osallistuvat, saavat tietoa ja tarkkailevat toimintoja.
 - toimenpiteiden asianmukaisuus, kuten missä määrin tuodaan esiin vaikeita kysymyksiä ja haetaan niihin ratkaisuja johdon kanssa, sekä vuorovaikutus sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien kanssa.
- (d) *johdon ajattelu- ja toimintatapa* – johdon ominaisuudet, kuten:
- tapa ottaa ja hallita liiketoimintariskejä.
 - taloudelliseen raportointiin liittyvä asennoituminen ja menettelytavat.
 - asennoituminen tiedon käsittelyyn, laskentatoimeen ja henkilöstöön.
- (e) *organisaatorakenne* – puitteet yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen tärkeiden toimintojen suunnittelulle, toteutukselle, valvonnalle ja tarkastelulle.
- (f) *valtuuksien ja vastuiden määräytyminen* – kuten se, kuinka liiketoimintoja koskevia valtuuksia ja vastuuta jaetaan ja kuinka raportointisuhteet ja hyväksymishierarkiat muodostetaan.
- (g) *henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat* – toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka koskevat esimerkiksi rekrytointia, perehdyttämistä, koulutusta, arvointia, ohjausta, ylennyksiä, palkitsemista ja korjaavia toimenpiteitä.

Valvontaympäristön elementtejä koskeva tilintarkastusevidenssi

A79. Relevanttia tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia yhdistämällä tiedusteluja ja muita riskienarviointitoimenpiteitä, kuten havainnoimalla tai tarkastamalla asiakirjoja yksityiskohtaisesti tiedustelujen tueksi. Tilintarkastaja voi esimerkiksi muodostaa johdolle ja henkilöstölle tekemiensä tiedustelujen avulla käsityksen siitä, kuinka johto viestittää henkilöstölle näkemyksiään liiketoiminnassa noudatettavista käytännöistä ja eettisestä käyttäytymisestä. Tilintarkastaja voi sitten selvittää, ovatko relevantit kontrollit käytössä, harkitsemalla esimerkiksi sitä, onko johdolla kirjalliset menettelytapaohjeet ja toimiiko se tavalla, joka tukee näitä ohjeita.

A80. Tilintarkastaja voi myös harkita sitä, kuinka johto on vastannut sisäisen tarkastuksen tekemiin havaintoihin ja sen antamiin suosituksiin, jotka koskevat tilintarkastuksen kannalta relevantissa sisäisessä valvonnassa tunnistettuja puutteellisuuksia, mukaan lukien kuinka tällainen vastaaminen on toteutettu ja onko sisäinen tarkastus arvioinut sitä myöhemmin.

Valvontaympäristön vaikutus olennaisen virheellisuuden riskien arviointiin

A81. Yhteisön valvontaympäristön joillakin elementeillä on laajalle ulottuva vaikutus olennaisen virheellisuuden riskien arviointiin. Esimerkiksi hallintoelimet vaikuttavat merkittävästi yhteisön valvontaympäristöön, koska yksi niiden tehtävistä on olla vastavoimana johdolle aiheutuville, taloudellista raportointia koskeville paineille, joita voi syntyä markkinoiden vaatimuksista tai palkitsemisjärjestelyistä. Valvontaympäristön rakenteen tehokkuuteen suhteessa hallintoelinten osallistumiseen vaikuttavat näin ollen esimerkiksi seuraavat tekijät:

- hallintoelinten riippumattomuus johdosta ja kyky arvioida johdon toimia.
- se, ymmärtävätkö hallintoelimet yhteisön liiketoimia.
- se, missä määrin hallintoelimet arvioivat, onko tilinpäätös laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mukaan lukien, onko siinä esitetty riittävästi tietoja.

A82. Aktiivinen ja riippumaton hallitus voi vaikuttaa ylemmän johdon ajattelu- ja toimintatapaan. Muiden elementtien vaikutus voi kuitenkin olla rajallisempi. Vaikka esimerkiksi pätevän taloushallinnon, laskentatoimen ja tietotekniikan henkilöstön rekrytointia koskevat henkilöstöpoliittiset periaatteet ja menettelytavat voivat alentaa taloudellisen informaation käsittelyssä tapahtuvien virheiden riskiä, ne eivät välttämättä vaikuta lieventävästi, jos ylimmällä johdolla on vahva taipumus liioitella tulosta.

A83. Tyydyttävän valvontaympäristön olemassaolo voi olla positiivinen tekijä tilintarkastajan arvioissa olennaisen virheellisuuden riskejä. Vaikka tyydyttävä valvontaympäristö voi auttaa pienentämään väärinkäytöksen riskiä, se ei ole täydellinen keino väärinkäytöksen estämiseksi. Toisaalta valvontaympäristön puutteellisuudet voivat viedä pohjan kontrollien tehokkuudelta, erityisesti kun on kyse väärinkäytöksestä. Esimerkiksi se, että johto ei kohdista tarpeeksi resursseja tietotekniikan turvallisuusriskeihin vastaamiseen, voi vaikuttaa sisäiseen valvontaan kielteisesti mahdollistamalla epäasianmukaisten muutosten tekemisen tietokoneohjelmiin tai tietoihin taikka mahdollistamalla hyväksymättömien liiketapahtumien käsittelemisen. Kuten ISA 330:ssä selitetään, valvontaympäristöllä on vaikutusta myös tilintarkastajan muiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.¹⁴

A84. Valvontaympäristö ei itsessään estä tai havaitse ja korjaa olennaista virheellisyyttä. Se voi kuitenkin vaikuttaa tilintarkastajan arviointiin muiden kontrollien (esimerkiksi kontrollien seurannan ja tiettyjen kontrollitoimintojen tehokkuudesta) ja siten tilintarkastajan arviointiin olennaisen virheellisuuden riskeistä.

¹⁴ ISA 330, kappaleet A2–A3

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A85. Valvontaympäristö on pienissä yhteisöissä todennäköisesti erilainen kuin suuremmissa yhteisöissä. Pienten yhteisöjen hallintoelimiin ei ehkä kuulu riippumatonta tai ulkopuolista jäsentä, ja omistajajohtaja voi hoitaa hallintoelinten tehtävät suoraan silloin, kun muita omistajia ei ole. Valvontaympäristön luonne voi vaikuttaa muiden kontrollien tai niiden puuttumisen merkittävyyteen. Esimerkiksi omistajajohtajan aktiivinen osallistuminen voi pienessä yhteisössä alentaa tiettyjä työtehtävien puutteellisesta eriyttämisestä aiheutuvia riskejä, mutta se voi kuitenkin lisätä muita riskejä, esimerkiksi riskiä kontrollien sivuuttamisesta.
- A86. Valvontaympäristön elementeistä ei pienissä yhteisöissä myöskään mahdollisesti ole saatavilla tilintarkastusevidenssiä dokumentoidussa muodossa, erityisesti silloin, kun johdon ja muun henkilöstön välinen kommunikointi voi olla epävirallista ja silti tehokasta. Pienissä yhteisöissä ei esimerkiksi välttämättä ole kirjallisia menettelytapaohjeita, vaan niissä on sen sijaan kehittynyt kulttuuri, jossa korostetaan vilpittömyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä suullisen kommunikoinnin ja johdon antaman esimerkin kautta.
- A87. Sen vuoksi johdon tai omistajajohtajan asennoituminen, tietoisuus ja toimenpiteet ovat erityisen tärkeitä tilintarkastajan muodostaessa käsitystä pienen yhteisön valvontaympäristöstä.

Sisäisen valvonnan osa-alueet – yhteisön riskienarviointiprosessi (viittaus: kappale 15)

- A88. Yhteisön riskienarviointiprosessi muodostaa perustan sille, kuinka johto määrittää riskit, joita pyritään hallitsemaan. Jos tämä prosessi on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne, koko ja monimutkaisuus huomioon ottaen, siitä on tilintarkastajalle apua olennaisen virheellisyden riskien tunnistamisessa. Se, onko yhteisön riskienarviointi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, ratkaistaan harkintaan perustuen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 17)

- A89. Pienessä yhteisössä ei todennäköisesti ole vakiintunutta riskienarviointiprosessia. Tällöin on todennäköistä, että johto tunnistaa riskejä osallistumalla liiketoimintaan suoraan ja henkilökohtaisesti. Olosuhteista riippumatta on kuitenkin välttämätöntä tiedustella, mitä riskejä on tunnistettu ja miten johto vastaa niihin.

Sisäisen valvonnan osa-alueet – taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä kommunikaatio

Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit (viittaus: kappale 18).

- A90. Taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevantti tietojärjestelmä, kirjanpitojärjestelmä mukaan lukien, käsittää menettelytavat ja aineiston, jotka on suunniteltu ja muodostettu seuraavia tarkoituksia varten:

- yhteisön liiketapahtumien (samoin kuin muiden tapahtumien ja olosuhteiden) alkuun saattaminen, kirjaaminen, käsittely ja raportointi sekä niihin liittyvien varojen, velkojen ja oman pääoman seurattavuuden turvaaminen;
 - liiketapahtumien virheellisen käsittelyn korjaaminen, esimerkiksi automaattiset selvittelytilitiedostot ja menettelytavat, joiden mukaan selvitteilytilin erät käsitellään oikea-aikaisesti;
 - järjestelmän sivuuttamisten ja kontrollien kiertämisten käsittely ja seuranta;
 - tiedon siirtäminen liiketapahtumia käsittelevistä järjestelmistä pääkirjanpitoon;
 - taloudellisen raportoinnin kannalta relevantin tiedon kerääminen muista tapahtumista ja olosuhteista kuin liiketoimista, kuten hyödykkeiden poistoista ja muutoksista myyntisaamisten perittävytydessä; sekä
 - sen varmistaminen, että sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät tilinpäätöstiedot kerätään, kirjataan, käsitellään, lasketaan yhteen ja esitetään asianmukaisesti tilinpäätöksessä.
- A91. Tilinpäätökseen saattaa sisältyä pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavaa informaatiota. Tällaista informaatiota voi olla esimerkiksi
- tilinpäätöksessä esitettävät vuokrasopimuksista saatavat tiedot, kuten sopimuksen uudistamismahdollisuus tai tulevat vuokrat.
 - tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka tuotetaan yhteisön riskienhallintajärjestelmässä.
 - käyviä arvoja koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka ovat johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden tuottamia.
 - tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka on saatu malleista tai muista tilinpäätökseen merkittäviä tai siinä esitettäviä arvioita muodostettaessa käytettävistä laskelmista, mukaan lukien kyseisissä malleissa käytettävien pohjatietoihin ja oletuksiin liittyvä informaatio, kuten
 - sisäisesti tehdyt oletukset, jotka voivat vaikuttaa omaisuuserän taloudelliseen vaikutusaikaan; tai
 - sellainen tieto kuin korkokannat, joihin vaikuttaviin tekijöihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan.
 - tilinpäätöksessä esitettävä herkkyysoanalyysia koskeva, taloudellisista malleista saatava informaatio, joka osoittaa johdon harkinteen vaihtoehtoisia oletuksia.
 - tilinpäätökseen merkittävä tai siinä esitettävä informaatio, joka on saatu yhteisön veroilmoituksista ja verotusta koskevasta aineistosta.
 - tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka on saatu yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa koskevan johdon tekemän arvion tueksi laadituista ana-

lyyseista, kuten mahdolliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.¹⁵

- A92. Tämän standardin kappaleen 18 mukaan vaadittava käsitys taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä (mukaan lukien käsitys kyseiseen järjestelmään liittyvistä relevanteista näkökohdista, jotka liittyvät pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavaan tilinpäätöksessä esitettävään informaatioon) on tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan kuuluva asia. Esimerkiksi tietyt yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai tiedot (kuten luottoriskiä, maksuvalmiusriskiä ja markkinariskiä koskevat tiedot) saattavat perustua yhteisön riskienhallintajärjestelmästä saatavaan informaatioon. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse ymmärtää kaikkia riskienhallintajärjestelmään liittyviä näkökohtia, ja hän käyttää ammatillista harkintaa päättäessään tarvittavasta käsityksestä.

Pääkirjanpitoviennit (viittaus: kappale 18(f))

- A93. Yhteisön tietojärjestelmään kuuluu tyypillisesti liiketapahtumien kirjaamiseen toistuvasti tarvittavien vakiotyyppisten pääkirjanpitovientien käyttäminen. Esimerkkejä voisivat olla kirjanpitoviennit, joilla myynnit, ostot ja käteismaksut vietään pääkirjaan tai joilla kirjataan johdon määräajoin tekemät kirjanpidolliset arviot, kuten muutokset arvioissa myyntisaamisista, joita ei saada perityiksi.
- A94. Yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessiin kuuluu myös muiden kuin vakiotyyppisten pääkirjanpitovientien käyttäminen kertaluonteisten, epätavallisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen. Esimerkkejä tällaisista vienneistä ovat konsolidointioikaisut ja liiketoimintojen yhdistämisestä tai luovutuksesta aiheutuvat viennit taikka kertaluonteiset arviot, kuten omaisuuserän arvon alentuminen. Manuaalisissa pääkirjanpitojärjestelmissä muut kuin vakiotyyppiset pääkirjanpitoviennit voidaan tunnistaa tarkastamalla yksityiskohtaisesti pääkirjoja, päiväkirjoja ja näitä tukevaa dokumentaatiota. Kun pääkirjanpidon ylläpitoon ja tilinpäätöksen laatimiseen käytetään automatisoituja menettelytapoja, tällaiset viennit saattavat olla olemassa vain sähköisessä muodossa, ja täten ne voivat olla helpommin tunnistettavissa atk-avusteisten tarkastusmenetelmien avulla.

Järjestelmään liittyvät liiketoimintaprosessit (viittaus: kappale 18)

- A95. Yhteisön liiketoimintaprosessit ovat toimintoja, jotka on suunniteltu seuraaviin tarkoituksiin:
- yhteisön tuotteiden ja palvelujen kehittäminen, hankkiminen, tuottaminen, myynti ja jakelu;
 - säädösten ja määräysten noudattamisen varmistaminen; ja
 - tiedon kirjaaminen, kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin tiedot mukaan lukien.

¹⁵ Ks. ISA 570:n (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* kappaleet 19–20.

Liiketoimintaprosessien tuloksena syntyvät ne liiketapahtumat, jotka kirjataan, käsitellään ja raportoidaan tietojärjestelmässä. Käsitelyksen muodostaminen yhteisön liiketoimintaprosesseista, joihin kuuluu myös se, miten liiketapahtumat saatetaan alkuun, auttaa tilintarkastajaa muodostamaan yhteisön olosuhteissa asianmukaisella tavalla käsitelyksen yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevantista tietojärjestelmästä.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 18)

- A96. Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit, mukaan lukien tilinpäätöksessä esitettävää pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavaa informaatiota koskevat järjestelmään liittyvät näkökohdat, eivät pienissä yhteisöissä todennäköisesti ole niin pitkälle kehittyneitä kuin suuremmissa yhteisöissä, mutta niiden rooli on aivan yhtä merkittävä. Pienet yhteisöt, joissa johto osallistuu toimintaan aktiivisesti, eivät välttämättä tarvitse laajoja kuvauksia kirjanpitoimenetelyistä, pitkälle kehittyneitä kirjanpitoaineistoa tai kirjallisia periaatteita. Yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevantin tietojärjestelmän ymmärtäminen voi siksi olla pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa helpompaa ja voi tukeutua enemmän tiedusteluihin kuin dokumentaation tarkasteluun. Käsitelyksen muodostamisen tarve on kuitenkin myös tällöin merkittävä.

Kommunikointi (viittaus: kappale 19)

- A97. Yhteisössä tapahtuvaan kommunikointiin, joka koskee rooleja ja vastuuta taloudellisessa raportoinnissa sekä taloudelliseen raportointiin liittyviä merkittäviä seikkoja, kuuluu käsitelyksen antaminen yksittäisten henkilöiden rooleista ja vastuista taloudellista raportointia koskevassa sisäisessä valvonnassa. Tähän kuuluu esimerkiksi se, kuinka laajasti henkilöstöön kuuluvat käsittävät, miten heidän tehtävänsä taloudellisen raportoinnin tietojärjestelmässä liittyvät toisten töihin, ja se, kuinka poikkeamista raportoidaan asianmukaiselle ylemmälle taholle yhteisössä. Tällainen kommunikointi voi tapahtua esimerkiksi toimintaperiaatteita ja taloudellista raportointia koskevien käsikirjojen avulla. Avoimet kommunikointikanavat auttavat varmistamaan, että poikkeamat raportoidaan ja niihin reagoidaan.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A98. Kommunikointi voi olla pienessä yhteisössä vähemmän strukturoitua ja helpommin toteutettavissa kuin suuremmissa yhteisöissä, koska vastuutasoja on vähemmän ja johto on näkyvämpi ja helpommin tavoitettavissa.

Sisäisen valvonnan osa-alueet – tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot
(viittaus: kappale 20)

- A99. Kontrollitoimintoja ovat ne toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka auttavat varmistamaan johdon antamien toimintaohjeiden toteuttamisen. Kontrollitoiminnoilla, olivatpa ne tietojärjestelmässä tai manuaalisessa järjestelmässä, on useita eri tavoitteita, ja niitä sovelletaan useilla eri organisaatio- ja toimintotasolla. Esimerkkejä yksittäisistä kontrollitoiminnoista ovat seuraaviin asioihin liittyvät kontrollitoiminnot:

- valtuutukset.
- tuloksen tarkastelu.
- tietojen käsittely.
- fyysiset kontrollit.
- työtehtävien eriyttäminen.

A100. Tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontrollitoimintoja ovat

- kontrollitoiminnot, joita on käsiteltävä relevantteina kontrollitoimintoina, koska ne liittyvät merkittäviin riskeihin tai sellaisiin riskeihin, joiden suhteen aineistotarkastustoimenpiteet yksin eivät tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kappaleiden 29 ja 30 vaatimusten mukaisesti; tai
- kontrollitoiminnot, jotka tilintarkastaja katsoo relevanteiksi harkintansa perusteella.

A101. Tilintarkastajan harkintaan siitä, onko jokin kontrollitoiminto tilintarkastuksen kannalta relevantti, vaikuttaa tilintarkastajan tunnistama riski, josta saattaa aiheutua olennainen virheellisyys, sekä se, onko tilintarkastajan mielestä todennäköisesti asianmukaista testata kyseisen kontrollin toiminnan tehokkuutta aineistotarkastuksen laajuutta määritettäessä.

A102. Tilintarkastaja voi painottaa kontrollitoimintojen tunnistamista ja niitä koskevan käsityksen muodostamista niillä osa-alueilla, joilla hän arvioi olennaisen virheellisuuden riskien todennäköisesti olevan suurempia. Silloin kun sama tavoite saavutetaan usean eri kontrollitoiminnon avulla, ei ole tarpeen muodostaa käsitystä jokaisesta kyseiseen tavoitteeseen liittyvästä kontrollitoiminnosta.

A103. Tilintarkastuksen kannalta relevantteihin kontrollitoimintoihin voi kuulua johdon luomia kontrolleja, joihin sisältyy tilien saldoihiin ja liiketapahtumiin liittyviin riskeihin vastaavien kontrollien lisäksi kontrolleja, joilla vastataan riskiin siitä, ettei tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja laadita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällaiset kontrollitoiminnot voivat liittyä tilinpäätöksen sisältyvään informaatioon, joka saadaan pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta.

A104. Sisäisen valvonnan muita osa-alueita koskevan käsityksen muodostamisen yhteydessä saatu tieto kontrollitoimintojen olemassaolosta tai puuttumisesta auttaa tilintarkastajaa päättämään, onko tarpeellista kiinnittää enemmän huomiota kontrollitoimintoja koskevan käsityksen hankkimiseen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A105. Kontrollitoimintojen perustana olevat käsitteet ovat pienissä yhteisöissä todennäköisesti samanlaisia kuin suuremmissa yhteisöissä, mutta kontrollien toiminnan määrämuotoisuudessa voi olla eroja. Pienissä yhteisöissä saatetaan lisäksi todeta, että tietyn tyyppiset kontrollitoiminnot eivät ole johdon soveltamien kontrollien vuoksi relevantteja. Esimerkiksi se, että vain johdolla on oikeus myöntää luottoa

asiakkaille ja hyväksyä merkittäviä ostoja, voi toimia vahvana kontrollina tärkeille tilien saldoille ja liiketapahtumille ja näin vähentää yksityiskohtaisempien kontrollitoimintojen tarvetta tai poistaa sen kokonaan.

A106. Pienen yhteisön tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot liittyvät todennäköisesti keskeisiin liiketapahtumaketjuihin kuten tuottoihin, ostoihin ja henkilöstömenoihin.

Tietotekniikasta aiheutuvat riskit (viittaus: kappale 21)

A107. Tietotekniikan käyttö vaikuttaa kontrollitoimintojen toteuttamistapaan. Tilintarkastajan näkökulmasta tietojärjestelmien kontrollit ovat tehokkaita, kun ne ylläpitävät tiedon eheyden ja tällaisten järjestelmien käsittelemän datan turvallisuuden ja kun niihin kuuluu tehokkaita yleisiä tietotekniikkakontrolleja ja sovelluskontrolleja.

A108. Yleiset tietotekniikkakontrollit ovat toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka liittyvät moniin sovelluksiin ja tukevat sovelluskontrollien tehokasta toimintaa. Ne koskevat keskustietokone-, minitietokone- ja loppukäyttäjäympäristöjä. Tiedon eheyttä ja datan turvallisuutta ylläpitäviin tietotekniikkakontrolleihin kuuluu yleensä

- tietojärjestelmäkeskusta ja tietoverkkotoimintoja koskevia kontrolleja.
- järjestelmätason ohjelmistojen hankintaa, vaihtoa ja ylläpitoa koskevia kontrolleja.
- ohjelmiin tehtäviä muutoksia koskevia kontrolleja.
- tietoihin ja järjestelmiin pääsemisen tietoturva koskevia kontrolleja.
- sovellusjärjestelmien hankintaa, kehitystä ja ylläpitoa koskevia kontrolleja.

Nämä otetaan yleensä käyttöön kappaleessa A64 tarkoitettujen riskien käsittelemistä varten.

A109. Sovelluskontrollit ovat manuaalisia tai automatisoituja menettelyjä, jotka tyypillisesti toimivat liiketoimintaprosessien tasolla ja koskevat liiketapahtumien käsitteilyä yksittäisissä sovelluksissa. Sovelluskontrollit voivat olla luonteeltaan ennaltaehkäiseviä tai havaitsevia, ja ne on suunniteltu varmistamaan kirjanpitoaineiston eheys. Sovelluskontrollit liittyvät siten menettelytapoihin, joita käyttäen saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan liiketapahtumia tai muuta taloudellista tietoa. Nämä kontrollit auttavat varmistamaan, että liiketapahtumat ovat toteutuneet ja ne on hyväksytty sekä kirjattu ja käsitelty täydellisinä ja oikein. Esimerkkejä niistä ovat syöttötietojen tarkistukset ja numerojärjestyksen tarkistukset yhdistettynä poikkeamaraporttien manuaaliseen seurantaan tai tietojen korjaamiseen syöttövaiheessa.

Sisäisen valvonnan osa-alueet – kontrollien seuranta (viittaus: kappale 22)

- A110. Kontrollien seuranta on prosessi, jossa arvioidaan sisäisen valvonnan toiminnan tehokkuutta ajan kuluessa. Siihen kuuluu kontrollien tehokkuuden oikea-aikainen arvioiminen sekä ryhtyminen tarvittaviin korjaaviin toimenpiteisiin. Johto toteuttaa kontrollien seurantaan jatkuvina toimintoina, tekemällä erillisiä arviointoja tai käyttämällä näiden yhdistelmää. Jatkuvat seurantatoiminnot on usein sisäänrakennettu yhteisön tavanomaisiin toistuviin toimintoihin, ja niihin sisältyy säännöllisiä johtamis- ja valvontatoimintoja.
- A111. Johdon suorittamissa seurantatoiminnoissa saatetaan hyödyntää ulkopuolisilta saatua tietoa, kuten asiakasvalituksia ja viranomaisten esittämiä kommentteja, jotka saattavat antaa viitteitä ongelmista tai korostaa kehittämistä kaipaavia alueita.

Erytisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A112. Johdon suorittama kontrollien seuranta toteutuu usein siten, että johto tai omistaja johtaja osallistuu tiiviisti toimintoihin. Tämän osallistumisen ansiosta tunnustetaan usein merkittäviä poikkeamia odotuksiin nähden sekä taloudellisessa tiedossa ilmeneviä virheellisyksiä, ja tämä johtaa kontrollia korjaaviin toimenpiteisiin.

Yhteisön sisäinen tarkastus (viittaus: kappale 23)

- A113. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, käsityksen muodostaminen tästä toiminnosta, erityisesti sen roolista yhteisön taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan seurannassa, vaikuttaa tilintarkastajan käsitykseen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta. Tämä käsitys yhdessä tilintarkastajan tämän standardin kappaleen 6(a) mukaisesti tekemien tiedustelujen avulla hankitun informaation kanssa saattaa myös tuottaa tietoa, joka on suoraan relevanttia tilintarkastajan tunnistaessa ja arvioidessa olennaisen virheellisuuden riskejä.
- A114. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja toimialue, sen tehtävien luonne ja asema organisaatiossa, mukaan lukien sen valtuudet ja tilivelvollisuus, vaihtelevat laajasti ja riippuvat yhteisön koosta ja rakenteesta sekä johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten vaatimuksista. Näistä seikoista saatetaan määrätä sisäisen tarkastuksen säännöissä tai toimintaohjeissa.
- A115. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin voi kuulua toimenpiteiden suorittamista ja niiden tulosten arvioimista tarkoituksena antaa johdolle ja hallintoelimille varmuutta riskien hallinnan, sisäisen valvonnan ja hallinnon prosessien rakenteesta ja tehokkuudesta. Jos näin on, sisäisellä tarkastuksella voi olla yhteisössä tärkeä rooli taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan seurannassa. Sisäisen tarkastuksen tehtävät saattavat kuitenkin keskittyä toiminnan taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden arvioimiseen, ja tällöin sisäisen tarkastuksen työ ei ehkä liity suoraan yhteisön taloudelliseen raportointiin.
- A116. Tiedustelut, joita tilintarkastaja osoittaa sisäisessä tarkastuksessa toimiville asiaankuuluville henkilöille tämän standardin kappaleen 6(a) mukaisesti, auttavat tilintarkastajaa muodostamaan käsityksen sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta. Jos tilintarkastaja toteaa, että sisäisen tarkastuksen tehtävät liittyvät yhteisön taloudel-

liseen raportointiin, tilintarkastaja voi muodostaa tarkemman käsityksen sisäisen tarkastuksen jo suorittamista tai vielä suoritettavista toimenpiteistä käymällä läpi sisäisen tarkastuksen mahdollista tarkastussuunnitelmaa tilikaudelle ja keskustelemalla sisäisessä tarkastuksessa toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa.

- A117. Jos sisäisen tarkastuksen tehtävät ja sen suorittamat varmennustoimenpiteet ovat luonteeltaan sellaisia, että ne liittyvät yhteisön taloudelliseen raportointiin, tilintarkastaja pystyy mahdollisesti myös käyttämään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta tilintarkastusevidenssiä hankittaessa. Tilintarkastajat pystyvät todennäköisemmin käyttämään yhteisön sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, kun esimerkiksi aiemmista tilintarkastuksista saadun kokemuksen tai tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteiden perusteella vaikuttaa siltä, että yhteisöllä on sellainen sisäinen tarkastus jolla on riittävät ja asianmukaiset resurssit suhteessa yhteisön kokoon ja sen toimintojen luonteeseen ja suora raportointisuhde hallintoelimiin.
- A118. Jos tilintarkastaja sisäisestä tarkastuksesta muodostamansa alustavan käsityksen perusteella odottaa käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta, sovelletaan (uudistettua) ISA 610:tä (uudistettu 2013).
- A119. Kuten ISA 610:ssä (uudistettu 2013) tarkemmin todetaan, sisäisen tarkastuksen toiminta on erillään muista mahdollisesti taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista valvovista kontrolleista, kuten johdon toteuttamasta kirjanpitolietojen läpikäynnistä, joiden tarkoituksena on edesauttaa virheellisyyksien estämistä ja havaitsemista yhteisössä.
- A120. Se, että yhteisön sisäisessä tarkastuksessa toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa ryhdytään kommunikoidaan toimeksiannon varhaisessa vaiheessa, ja kommunikointia jatketaan koko toimeksiannon ajan, edesauttaa tiedon tehokasta jakamista. Näin luodaan ympäristö, jossa tilintarkastaja voi saada tiedon sisäisen tarkastuksen tietoon mahdollisesti tulevista merkittävistä seikoista, kun tällaiset seikat saattavat vaikuttaa tilintarkastajan työhön. ISA 200:ssa käsitellään sitä, kuinka tärkeää on, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen noudattaen ammatillista skeptisyyttä, mihin kuuluu tarkkaavaisuus sellaisen tiedon varalta, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta. Näin ollen sisäisen tarkastuksen kanssa koko toimeksiannon aikana tapahtuva kommunikointi voi tarjota sisäisille tarkastajille tilaisuuden saattaa tällainen informaatio tilintarkastajan tietoon. Tilintarkastaja pystyy sitten ottamaan tällaisen informaation huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä.

Tietolähteet (viittaus: kappale 24)

- A121. Yhteisön tietojärjestelmä saattaa tuottaa suuren osan seurannassa käytettävästä tiedosta. Jos johto olettaa seurannassa käytettävän datan olevan oikein ilman että oletukselle on perustetta, tiedoissa mahdollisesti esiintyvät virheet voivat mahdollisesti saada johdon tekemään seurantatoimintojensa perusteella vääriä johtopäätöksiä. Näin ollen tilintarkastaja tarvitsee käsityksen

- yhteisön suorittamiin seurantatoimintoihin liittyvistä tietolähteistä; ja
- siitä, millä perusteella johto katsoo tiedon olevan riittävän luotettavaa tähän tarkoitukseen, osana käsitystään, joka koskee yhteisön suorittamia seurantatoimintoja yhtenä sisäisen valvonnan osa-alueena.

Olennaisten virheellisyiden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Olennaisten virheellisyiden riskien arvioiminen tilinpäätöstasolla

(viittaus: kappale 25(a))

- A122. Olennaisten virheellisyiden riskit tilinpäätöstasolla tarkoittavat riskejä, jotka liittyvät laajasti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useampaan kannanottoon. Tämän luonteiset riskit eivät välttämättä ole yhdistettävissä tiettyihin kannanottoihin liiketapahtumien lajien, tilien saldojen tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tasolla. Ne edustavat enemmänkin olosuhteita, jotka voivat lisätä olennaisten virheellisyiden riskiä kannanottotasolla, esimerkiksi siten, että johto sivuuttaa sisäisen valvonnan. Tilinpäätöstason riskit voivat olla erityisen relevantteja tilintarkastajan arvioidessa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisten virheellisyiden riskejä.
- A123. Tilinpäätöstason riskit voivat johtua erityisesti puutteellisesta valvontaympäristöstä (joskin nämä riskit voivat liittyä myös muihin tekijöihin, kuten heikentyvään taloudelliseen tilanteeseen). Esimerkiksi sellaisilla puutteellisuuksilla kuin johdon pätevyuden puutteella tai sillä, ettei tilinpäätöksen laatimista valvota, saattaa olla laajemmalle ulottuva vaikutus tilinpäätökseen, ja ne voivat edellyttää tilintarkastajalta kokonaisnäkemukseen perustuvia toimenpiteitä.
- A124. Tilintarkastajan muodostama käsitys sisäisestä valvonnasta voi antaa hänelle aiheetta epäillä yhteisön tilinpäätöksen tarkastettavuutta. Esimerkiksi:
- Huoli yhteisön johdon rehellisyydestä voi olla niin vakava, että tilintarkastaja toteaa riskin siitä, että johto antaa väärää tietoa tilinpäätöksessä, olevan sellainen, ettei tilintarkastusta voida suorittaa.
 - Huoli yhteisön kirjanpitoaineiston tilasta ja luotettavuudesta saattaa saada tilintarkastajan toteamaan, että on epätodennäköistä, että saatavilla olisi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöstä koskevan vakiomuotoisen lausunnon perustaksi.
- A125. ISA 705 (uudistettu)¹⁶ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilintarkastajalle tämän päättäessä, onko hänen tarpeellista antaa varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta tai, kuten joissakin tapauksissa edellytetään, luopua toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

¹⁶ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Olennessen virheellisuuden riskien arvioiminen kannanottotasolla

(viittaus: kappale 25(b))

A126. Liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kannanottotasolla liittyvät olennaisen virheellisuuden riskit on tarpeellista arvioida, koska tällaisesta arvioinnista on suoraan apua päätettäessä niiden kannanottotason tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan, jotta saataisiin hankitaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä. Tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla tilintarkastaja voi todeta tunnistettujen riskien liittyvän laajemmin tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavan useampaan kannanottoon.

Kannanottojen käyttäminen

A127. Esittäessään, että tilinpäätös on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen, johto ottaa joko suoraan tai epäsuorasti kantaa erilajisten liiketapahtumien ja muiden tapahtumien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kirjaamiseen, arvostamiseen ja esittämiseen.

A128. Tilintarkastaja voi käyttää kannanottoja jäljempänä kappaleissa A129(a)-(b) kuvulla tavalla tai ilmaista ne jollakin muulla tavalla edellyttäen, että kaikki jäljempänä mainitut näkökohdat on otettu huomioon. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi yhdistää erilajisia liiketapahtumia ja muita tapahtumia ja niistä esitettyjä tietoja koskevat kannanotot tilien saldoja ja niistä esitettyjä tietoja koskeviin kannanottoihin.

Kannanotot, jotka koskevat erilajisia liiketapahtumia, tilien saldoja ja niistä esitettäviä tietoja

A129. Kannanotot, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan mahdollisesti esiintyviä erityyppisiä virheellisyyksiä, voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:

- (a) kannanotot, jotka koskevat tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana toteutuneita erilajisia liiketapahtumia ja muita tapahtumia ja niistä esitettäviä tietoja:
 - (i) tapahtuminen – kirjattut tai esitetyt liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja tällaiset liiketapahtumat ja muut tapahtumat kuuluvat yhteisölle.
 - (ii) täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
 - (iii) oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät luvut ja muut tiedot on kirjattu asianmukaisesti, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
 - (iv) katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.

- (v) luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille.
 - (vi) esittämistapa – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.
- (b) kannanotot, jotka koskevat tilien saldoja tilikauden lopussa ja niistä esitettäviä tietoja:
- (i) olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa.
 - (ii) oikeudet ja velvoitteet – yhteisö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhteisön velvoitteita.
 - (iii) täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
 - (iv) oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisina määrinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti, ja kyseisiä eriä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
 - (v) luokittelu – varat, velat ja oma pääoma on kirjattu oikeille tileille.
 - (vi) esittämistapa – varat, velat ja oma pääoma on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

Muita tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot

A130. Tilintarkastaja voi käyttää edellä kappaleissa A129(a)-(b) kuvattuja kannanottoja tarpeen mukaan muokattuina myös harkitessaan, mitä erityyppisiä virheellisyyksiä voi mahdollisesti esiintyä sellaisissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa, jotka eivät suoraan liity kirjattuihin liiketapahtumien lajeihin, muihin tapahtumiin tai tilien saldoihin. Esimerkki tällaisista tiedoista on, että yhteisön on kuvattava altistumistaan rahoitusinstrumenteista aiheutuville riskeille, mukaan lukien riskien syntymistapa, riskien hallinnan tavoitteet, periaatteet ja prosessit sekä riskien määrittämiseen käytettävät menetelmät.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A131. Julkisen sektorin yhteisöissä tilinpäätöstä koskevia kannanottoja tehdessään johto voi edellä kappaleessa A129(a)-(b) kuvattujen kannanottojen lisäksi usein esittää kannanottonaan, että liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin mukaisesti. Tällaiset kannanotot voivat kuulua tilintarkastuksen piiriin.

Olennaisten virheellisuuden riskien tunnistamisprosessi (viittaus: kappale 26(a))

- A132. Riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla kerättyä tietoa – mukaan lukien tilintarkastusevidenssi, joka on hankittu arvioitaessa, kuinka kontrollit on suunniteltu, ja selvitettyäessä, onko ne otettu käyttöön – käytetään riskienarviointia tukevana tilintarkastusevidenssinä. Riskienarviointi ratkaisee suoritettavien muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden. Tilinpäätöksessä olevien olennaisten virheellisyyksien riskejä tunnistessaan tilintarkastaja käyttää ammatillista hankintaa ISA 200:n mukaisesti.¹⁷
- A133. Liitteessä 2 on esimerkkejä olosuhteista ja tapahtumista, jotka voivat antaa viitteitä olennaisen virheellisuuden riskien – mukaan lukien tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskit – esiintymisestä.
- A134. Kuten ISA 320:ssä¹⁸ selitetään, olennaisuus ja tilintarkastusriski otetaan huomioon arvioitaessa olennaisen virheellisuuden riskejä liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta. Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatillista harkintaa käyttäen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien tarpeista taloudellisen raportoinnin suhteen.¹⁹
- A135. Kun tilintarkastaja riskejä tunnistessaan tarkastelee tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, hän tarkastelee sekä määrällisiä että laadullisia tietoja, joiden virheellisyys saattaisi olla olennainen (ts. virheellisyyksien katsotaan yleensä olevan olennaisia, jos niiden voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena). Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joihin liittyy laadullisia näkökohtia ja jotka voivat olla relevantteja arvioitaessa olennaisen virheellisuuden riskejä, voivat yhteisön ja toimeksiannon olosuhteista riippuen olla esimerkiksi seuraavia asioita koskevat tiedot:
- taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen maksuvalmius ja velkojen kovenantit.
 - arvonalentumistappion kirjaamiseen johtaneet tapahtumat tai olosuhteet.
 - keskeiset arviointiepävarmuuden lähteet, mukaan lukien tulevaisuutta koskevat oletukset.
 - tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne ja muut sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat relevantit tiedot, esimerkiksi kun uusilla taloudellista raportointia koskevilla vaatimuksilla odotetaan olevan merkittävä vaikutus yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.
 - osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, mukaan lukien tiedot kirjatujen lukujen määrittämistä sekä muut relevantit tiedot.

¹⁷ ISA 200 *Tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 15

¹⁸ ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappale A1

¹⁹ ISA 320, kappale 4

- lähipiiri ja lähipiiriliiketoimet.
- herkkyyshanalyysi, mukaan lukien yhteisön arvonmääritysmenetelmissä käytettyjen oletusten muutosten vaikutukset, jotta käyttäjien on mahdollista ymmärtää tilinpäätökseen merkityn tai siinä esitetyn luvun määrittämiseen liittyvä epävarmuus.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A136 Pienten yhteisöjen tilinpäätöksissä esitettävät tiedot voivat olla vähemmän yksityiskohtaisia tai vähemmän monimutkaisia (jotkin tilinpäätösnormistot esimerkiksi sallivat pienten yhteisöjen esittää tilinpäätöksessä vähemmän tietoja). Tämä ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa velvollisuudesta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta siltä osin kuin se liittyy tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Kontrollien yhdistäminen kannanottoihin (viittaus: kappale 26(c))

A137. Riskejä arvioidessaan tilintarkastaja saattaa tunnistaa ne kontrollit, jotka todennäköisesti estävät tai havaitsevat ja korjaavat olennaisen virheellisuuden tietyissä kannanotoissa. Yleensä on hyödyllistä muodostaa käsitys kontroleista ja yhdistää ne kannanottoihin niiden prosessien ja järjestelmien yhteydessä, joissa kontrollit ovat, koska yksittäiset kontrollitoiminnot eivät usein sellaisenaan vastaa riskiin. Monesti vain useat kontrollitoiminnot yhdessä sisäisen valvonnan muiden osa-alueiden kanssa riittävät vastaamaan riskiin.

A138. Joillakin kontrollitoiminnoilla voi sitä vastoin olla nimenomainen vaikutus yksittäiseen kannanottoon, joka sisältyy tiettyyn liiketapahtumien lajiin tai tilin saldoon. Esimerkiksi kontrollitoiminnot, jotka yhteisö on luonut sen varmistamiseksi, että henkilöstö laskee ja kirjaa vaihto-omaisuuden asianmukaisesti vuosittaisen fyysisen inventoinnin yhteydessä, liittyvät suoraan vaihto-omaisuustilin saldon olemassaoloon ja täydellisyyttä koskeviin kannanottoihin.

A139. Kontrollit voivat liittyä kannanottoon joko suoraan tai välillisesti. Mitä välillisempi yhteys on, sitä vähemmän tehokas kyseinen kontrolli voi olla kyseisessä kannanotossa esiintyvien virheellisyyksien havaitsemisessa ja korjaamisessa. Esimerkiksi kun myyntipäällikkö käy läpi yhteenvetoa tiettyjen liikkeiden myynnistä alueittain, tämä liittyy yleensä vain välillisesti myyntituottojen täydellisyyttä koskevaan kannanottoon. Sen vuoksi se voi olla kyseiseen kannanottoon liittyvien riskien pienentämisessä vähemmän tehokas kuin kyseiseen kannanottoon välittömämmin liittyvät kontrollit, kuten rahtikirjojen täsmäytys laskutusasiakirjoihin.

Olennaiset virheellisuudet

A139 Yksittäisissä laskelmissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa mahdollisesti olevien virheellisyyksien voidaan katsoa olevan olennaisia kokonsa, luonteensa tai olosuhteiden perusteella.

Merkittävät riskit

Merkittävien riskien tunnistaminen (viittaus: kappale 28)

- A140. Merkittävät riskit liittyvät usein merkittäviin muihin kuin rutiininomaisiin liiketapahtumiin tai harkinnanvaraisiin seikkoihin. Muut kuin rutiininomaiset liiketapahtumat ovat liiketapahtumia, jotka ovat joko kooltaan tai luonteeltaan epä-tavanomaisia ja jotka sen vuoksi toteutuvat harvoin. Harkinnanvaraisiin seikkoihin voi kuulua merkittävää mittaasepävarmuutta sisältävien kirjanpidollisten arvioiden tekeminen. Rutiininomaisista, yksinkertaisista liiketapahtumista, jotka käsitellään systemaattisesti, ei yhtä todennäköisesti aiheudu merkittäviä riskejä.
- A141. Olennaisen virheellisyysriskit voivat olla tavanomaista suurempia silloin, kun on kyse merkittävistä muista kuin rutiininomaisista liiketapahtumista, jotka syntyvät esimerkiksi seuraavanlaisista seikoista:
- johdon tavallista suurempi puuttuminen kirjanpitokäsittelystä päättämiin.
 - tavallista suurempi manuaalinen väliintulo tiedon keruuseen ja käsitteilyyn.
 - monimutkaiset laskelmat tai laskentaperiaatteet.
 - muiden kuin rutiininomaisten liiketapahtumien luonne, jonka vuoksi yhteisön voi olla vaikeaa ottaa käyttöön riskeihin vastaavia tehokkaita kontrolloja.
- A142. Olennaisen virheellisyysriskit voivat olla tavanomaista suurempia, kun on kysymys kirjanpidollisten arvioiden tekemistä edellyttävistä merkittävistä harkinnanvaraisista seikoista, jotka aiheutuvat esimerkiksi seuraavista seikoista:
- kirjanpidollisia arvioita tai tulouttamista koskevat laskentaperiaatteet voivat olla alttiita erilaisille tulkinnoille.
 - tarvittava harkinta voi olla subjektiivista tai monimutkaista tai edellyttää oletuksia tulevien tapahtumien vaikutuksista, esimerkkinä käypää arvoa koskeva harkinta.
- A143. ISA 330:ssä kuvataan, miten riskin tunnistaminen merkittäväksi riskiksi vaikuttaa muihin tilintarkastustoimenpiteisiin.²⁰
- Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskien tunnistamiseen liittyvät merkittävät riskit
- A144. ISA 240 sisältää lisävaatimuksia ja -ohjeistusta väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskien tunnistamisesta ja arvioimisesta.²¹

²⁰ ISA 330, kappaleet 15 ja 21

²¹ ISA 240, kappaleet 26–28

Käsityksen muodostaminen merkittäviin riskeihin liittyvistä kontrolleista
(viittaus: kappale 30)

A145. Vaikka onkin vähemmän todennäköistä, että merkittäviin muihin kuin rutiininomaisiin tai arvionvaraisiin seikkoihin liittyvien riskien varalta käytettäisiin rutiininomaisia kontrolleja, johdolla voi olla muita tapoja vastata tällaisiin riskeihin. Täten tilintarkastajan käsitys siitä, onko yhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön muista kuin rutiininomaisista seikoista taikka arvionvaraisista seikoista johtuvia merkittäviä riskejä koskevia kontrolleja, kattaa myös sen, vastaako johto kyseisiin riskeihin ja miten se vastaa niihin. Riskeihin vastaamista voisivat olla:

- kontrollitoiminnot, kuten ylemmän johdon tai erityisasiantuntijoiden tekemä oletusten läpikäynti.
- dokumentoidut prosessit arvioiden tekemistä varten.
- hallintoelimiltä saatava hyväksyntä.

A146. Esimerkiksi kertaluonteisten tapahtumien yhteydessä, kuten vastaanotettaessa merkittävää kannetta koskeva haastekirje, yhteisön toimenpiteitä koskevaan harkintaan voi kuulua sellaisten seikkojen arvioiminen kuin onko asia ohjattu sopiville erityisasiantuntijoille (kuten yhteisön omille tai ulkopuolisille lakimiehille), onko tehty arviota mahdollisista vaikutuksista ja kuinka asia ehdotetaan esitettäväksi tilinpäätöksessä.

A147. Joissakin tapauksissa johto ei ehkä ole vastannut merkittäviin olennaisen virheellisuuden riskeihin asianmukaisesti ottamalla käyttöön kyseisiin merkittäviin riskeihin vastaavia kontrolleja. Se, että johto ei ole ottanut käyttöön tällaisia kontrolleja, on viite sisäisen valvonnan merkittävästä puutteellisuudesta.²²

Riskit, joiden suhteen aineistotarkastustoimenpiteet yksin eivät tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 30)

A148. Olennaisen virheellisuuden riskit voivat liittyä välittömästi rutiininomaisten liiketapahtumien tai tilien saldojen kirjaamiseen sekä luotettavan tilinpäätöksen laatimiseen. Tällaisia riskejä voivat olla esimerkiksi riskit rutiininomaisten ja merkittävien liiketapahtumien lajien, kuten yhteisön myyntituottojen, ostojen sekä kassaan- ja kassastamaksujen, virheellisestä tai epätäydellisestä käsittelystä.

A149. Silloin kun tällaisten rutiininomaisten liiketapahtumien käsittely on pitkälti automatisoitu siten, että manuaalista väliintuloa tapahtuu vain vähän tai ei lainkaan, ei välttämättä ole mahdollista suorittaa kyseisen riskin suhteen yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteitä. Tilintarkastaja voi katsoa näin olevan esimerkiksi silloin, kun merkittävä osa yhteisön tiedoista saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan yksinomaan sähköisesti, kuten integroidussa järjestelmässä tapahtuu. Tällöin

²² ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*, kappale A7

- tilintarkastusevidenssiä voi olla saatavilla ainoastaan sähköisenä ja sen tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuminen riippuvat yleensä evidenssin oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevien kontrollien tehokkuudesta.
- tiedon epäasianmukaisen tuottamisen tai muuttamisen ja tämän havaitsematta jäämisen mahdollisuus voi olla suurempi, elleivät asiaankuuluvat kontrollit toimi tehokkaasti.

A150. Tällaisten riskien tunnistamisen vaikutuksia muihin tilintarkastustoimenpiteisiin kuvataan ISA 330:ssä.²³

Riskienarvioinnin tarkistaminen (viittaus: kappale 31)

A151. Tilintarkastajan tietoon voi tulla tilintarkastuksen aikana informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta. Riskienarviointi voi perustua esimerkiksi oletukseen, että tietyt kontrollit toimivat tehokkaasti. Kyseisiä kontrolleja testatessaan tilintarkastaja voi saada tilintarkastusevidenssiä siitä, että ne eivät olekaan toimineet tehokkaasti relevantteina ajankohtana tilintarkastuksen aikana. Vastaavasti tilintarkastaja saattaa havaita aineistotarkastustoimenpiteitä suorittaessaan virheellisyyksiä, jotka ovat määrältään suurempia tai joita on enemmän kuin mikä olisi tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin mukaista. Arvioitu riski ei tällöin ehkä kuvasta yhteisön tosiasiallisia olosuhteita asianmukaisella tavalla, eivätkä suunnitellut muut tilintarkastustoimenpiteet ehkä ole tehokkaita olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi. Katso lisäohjeistusta ISA 330:stä.

Dokumentointi (viittaus: kappale 32)

A152. Tilintarkastaja päättää ammatillista harkintaa käyttäen, millä tavalla kappaleessa 32 vaadittavat seikat dokumentoidaan. Esimerkiksi pienten yhteisöjen tilintarkastuksissa dokumentointi voi sisältyä kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa koskevaan dokumentaatioon.²⁴ Vastaavasti esimerkiksi riskienarvioinnin tulokset voidaan dokumentoida erikseen tai osana tilintarkastajan muiden tilintarkastustoimenpiteiden dokumentointia.²⁵ Dokumentoinnin muotoon ja laajuuteen vaikuttavat yhteisön ja sen sisäisen valvonnan luonne, koko ja monimutkaisuus sekä yhteisöltä hankittavan tiedon saatavuus samoin kuin tilintarkastuksen aikana käytetyt tilintarkastusmetodologia ja -teknologia.

²³ ISA 330, kappale 8

²⁴ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappaleet 7 ja 9

²⁵ ISA 330, kappale 28

- A153. Yhteisöissä, joiden liiketoiminta ja taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit prosessit ovat yksikertaisia, dokumentointi voi olla muodoltaan yksinkertaista ja suhteellisen suppeaa. Ei ole välttämätöntä dokumentoida kokonaisuudessaan tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja siihen liittyvistä seikoista. Tilintarkastajan dokumentoimiin käsityksen keskeisiin elementteihin kuuluvat ne seikat, joihin tilintarkastaja on perustanut arvionsa olennaisen virheellisuuden riskeistä.
- A154. Myös tilintarkastustoimeksiantotiimin jäsenten kokemus ja pätevyys voivat vaikuttaa dokumentoinnin laajuuteen. Edellyttäen, että ISA 230:n mukaiset vaatimukset aina täyttyvät, vähemmän kokeneista henkilöistä koostuvan toimeksiantotiimin suorittama tilintarkastus voi edellyttää yksityiskohtaisempaa dokumentointia kuin kokeneempia henkilöitä käsittävä tilintarkastus, jotta dokumentaatiosta olisi apua jäsenille heidän muodostaessaan asianmukaista käsitystä yhteisöstä.
- A155. Jatkuvissa tilintarkastuksissa tietty dokumentaatio voidaan siirtää kaudelta toiselle tarpeen mukaan päivitettyinä yhteisön liiketoiminnassa tai prosesseissa tapahtuneita muutoksia vastaavasti.

Liite 1

(Viittaus: kappaleet 4(c), 14–24, A77–A121)

Sisäisen valvonnan osa-alueet

1. Tässä liitteessä selitetään lähemmin kappaleissa 4(c), 14–24 ja A77–A121 kuvattuja sisäisen valvonnan osa-alueita siten kuin ne liittyvät tilinpäätökseen kohdistuvaan tilintarkastukseen.

Valvontaympäristö

2. Valvontaympäristöön kuuluvat seuraavat elementit:
 - (a) *Rehellisyyden ja eettisten arvojen kommunikoiminen ja täytäntöönpano.* Kontrollien tehokkuus ei voi ylittää kontrollit luovien ja niitä hallinnoivien ja seuraavien ihmisten rehellisyyttä ja eettisiä arvoja. Rehellisyys ja eettinen käyttäytyminen lähtevät yhteisön eettisistä normeista ja käyttäytymisnormeista sekä siitä, kuinka niistä kommunikoidaan ja kuinka niitä vahvistetaan käytännössä. Rehellisyyden ja eettisten arvojen täytäntöönpano käsittää esimerkiksi johdon toimenpiteet sellaisten yllykkeiden tai houkutusten poistamiseksi tai vähentämiseksi, jotka saattavat kannustaa henkilöstöä epärehellisiin, laittomiin tai epäeettisiin tekoihin. Yhteisön rehellisyyttä ja eettisiä arvoja koskevien toimintaperiaatteiden kommunikoiminen voi käsittää käyttäytymisnormien kommunikointia henkilöstölle periaatelausuntojen, toimintaohjeiden ja annettavan esimerkin välityksellä.
 - (b) *Sitoutuminen pätevyYTEEN.* Pätevyydellä tarkoitetaan tietämystä ja taitoja, jotka ovat välttämättömiä niiden tehtävien suorittamiseksi, jotka määrittelevät henkilön työn.
 - (c) *Hallintoelinten osallistuminen.* Hallintoelimet vaikuttavat merkittävästi yhteisön kontrollitietoisuuteen. Hallintoelinten velvollisuuksien merkitys tunnustetaan toimintaa koskevissa menettelyohjeistuksissa sekä muissa hallintoelinten avuksi tarkoitetuissa säädöksissä ja määräyksissä tai ohjeistuksissa. Hallintoelinten muita velvollisuuksia ovat ilmiäntoja koskevien menettelytapojen suunnittelun ja niiden tehokkaan toiminnan valvominen sekä sen prosessin valvominen, jonka avulla seurataan yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuutta.
 - (d) *Johdon ajattelu- ja toimintatapa.* Johdon ajattelu- ja toimintatapa käsittävät monenlaisia ominaispiirteitä. Esimerkiksi johdon asennoituminen ja toimintatavat, jotka liittyvät taloudelliseen raportointiin, voivat tulla esiin siinä, valitaanko tarjolla olevista vaihtoehtoisista laskentaperiaatteista varovaiset vai aggressiiviset vaihtoehdot, tai siinä, miten tunnollisesti ja varovaisesti kirjanpidolliset arviot muodostetaan.

- (e) *Organisaatorakenne.* Relevantin organisaatorakenteen järjestämiseen kuuluu keskeisiä valta- ja vastuualueita ja asianmukaisia raportointiketjuja koskeva harkinta. Yhteisön organisaatorakenteen asianmukaisuus riippuu osittain yhteisön koosta ja sen toimintojen luonteesta.
- (f) *Valtuuksien ja vastuiden osoittaminen.* Valtuuksien ja vastuiden osoittamiseen voivat kuulua toimintaperiaatteet, jotka liittyvät asianmukaisiin liiketoimintakäytäntöihin, avainhenkilöstön tietämykseen ja kokemukseen sekä tehtävien hoitamiseen annettaviin resursseihin. Lisäksi siihen voivat kuulua toimintaperiaatteet ja kommunikointi, jotka on tarkoitettu varmistamaan, että kaikki henkilöstöön kuuluvat ymmärtävät yhteisön tavoitteet ja tietävät, miten heidän yksittäiset toimensa liittyvät toisiinsa ja edesauttavat näiden tavoitteiden saavuttamista, sekä tiedostavat, kuinka ja mistä heitä pidetään tilivelvollisina.
- (g) *Henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat.* Henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat osoittavat usein tärkeitä yhteisön kontrollitietoisuuteen liittyviä seikkoja. Esimerkiksi toimintamallit, joiden mukaan palkataan pätevimmät henkilöt – painottaen koulutustaustaa, aiempaa työkokemusta, toteutuneita saavutuksia ja näyttöä rehellisyydestä ja eettisestä käyttäytymisestä – osoittavat yhteisön sitoutumista päteviin ja luotettaviin ihmisiin. Koulutusperiaatteet, joiden avulla kommunikoidaan tulevista rooleista ja vastuista ja joihin sisältyy esimerkiksi sellaisia menettelytapoja kuin koulutusohjelmia ja seminaareja, havainnollistavat odotettua suoritustasoa ja käyttäytymistä. Säännöllisten työsuoritusarviointien perusteella tehtävät ylennykset osoittavat yhteisön sitoutumista pätevien henkilöiden etenemiseen ylemmille vastuutasoille.

Yhteisön riskienarviointiprosessi

3. Taloudellisen raportoinnin näkökulmasta tarkasteltuna yhteisön riskienarviointiprosessi käsittää sen, miten johto tunnistaa ne liiketoimintariskit, jotka ovat relevantteja yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen laatimisen kannalta, miten se arvioi näiden riskien merkittävyyden ja niiden esiintymisen todennäköisyyden, ja miten se päättää toimenpiteistä riskeihin ja niiden seurauksiin vastaamiseksi ja niiden hallitsemiseksi. Yhteisön riskienarviointiprosessissa saatetaan esimerkiksi käsitellä sitä, miten yhteisössä otetaan huomioon kirjaamatta jäävien liiketapahtumien mahdollisuus tai tunnistetaan ja analysoidaan tilinpäätökseen kirjattuja merkittäviä arvioita.
4. Luotettavan taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteihin riskeihin kuuluvat mahdollisesti toteutuvat ulkoiset ja sisäiset liiketapahtumat, muut tapahtumat tai seikat, jotka voivat vaikuttaa epäedullisesti yhteisön kykyyn saattaa alkuun, kirjata, käsitellä ja raportoida taloudellista tietoa, joka olisi yhdenmukaista johdon tilinpäätöksessä esittämien kannanottojen kanssa. Johto saattaa tehdä suunnitelmia taikka laatia ohjelmia tai ryhtyä toimiin vastatakseen tiettyihin riskeihin, tai se voi päättää hyväksyä jonkin riskin kustannussyistä tai muiden seikkojen vuoksi. Riskejä voi syntyä tai ne voivat muuttua esimerkiksi seuraavien olosuhteiden johdosta:

- *Muutokset toimintaympäristössä.* Muutokset sääntely- tai toimintaympäristössä voivat johtaa muutoksiin kilpailupaineissa ja merkittävästi erilaisiin riskeihin.
- *Uusi henkilöstö.* Uusi henkilöstö voi painottaa sisäistä valvontaa eri tavalla tai sillä voi olla siitä erilainen käsitys.
- *Uudet tai parannellut tietojärjestelmät.* Merkittävät ja nopeat muutokset tietojärjestelmissä voivat muuttaa sisäiseen valvontaan liittyvää riskiä.
- *Nopea kasvu.* Toiminnan merkittävä ja nopea laajentuminen voi kuormittaa kontrolleja ja lisätä riskiä kontrollien pettämisestä.
- *Uusi teknologia.* Uuden teknologian soveltaminen tuotantoprosesseihin tai tietojärjestelmiin voi muuttaa sisäiseen valvontaan liittyvää riskiä.
- *Uudet liiketoimintamallit, tuotteet tai toiminnot.* Siirtyminen liiketoiminta-alueille tai liiketoimiin, joista yhteisöllä on vähän kokemusta, voi luoda uusia sisäiseen valvontaan liittyviä riskejä.
- *Yrityksen rakennemuutos.* Rakennemuutoksiin voi liittyä henkilöstövähennyksiä ja sellaisia valvonnassa ja työtehtävien eriyttämisessä tapahtuvia muutoksia, jotka voivat muuttaa sisäiseen valvontaan liittyvää riskiä.
- *Ulkomaantoimintojen laajentuminen.* Ulkomaantoimintojen laajentaminen tai hankkiminen tuo mukanaan uusia ja usein ainutlaatuisia sisäiseen valvontaan mahdollisesti vaikuttavia riskejä, esimerkiksi ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuvia uusia tai muuttuneita riskejä.
- *Uudet laskentanormit.* Uusien laskentaperiaatteiden käyttöönotto tai laskentaperiaatteiden muuttuminen voi vaikuttaa tilinpäätöksen laatimiseen liittyviin riskeihin.

Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä kommunikointi

5. Tietojärjestelmä käsittää infrastruktuurin (fyysiset ja laitteistoon kuuluvat osat), ohjelmistot, ihmiset, menettelytavat sekä tiedon. Monissa tietojärjestelmissä hyödynnetään laajasti tietotekniikkaa.
6. Taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevantti tietojärjestelmä, johon kuuluu taloudellisen raportoinnin järjestelmä, käsittää menetelmät ja aineistot, joiden avulla
 - tunnistetaan ja kirjataan kaikki validit liiketapahtumat.
 - kuvataan liiketapahtumat oikea-aikaisesti ja riittävän yksityiskohtaisesti, jotta ne voidaan lajitella taloudellista raportointia varten.
 - määritetään liiketapahtumien arvo tavalla, joka mahdollistaa niiden kirjaamisen tilinpäätökseen oikeaan rahamäärään.

- määritellään ajanjakso, jona liiketapahtumat ovat toteutuneet, jotta liiketapahtumat pystytään kirjaamaan oikealle tilikaudelle.
 - esitetään liiketapahtumat ja niihin liittyvät tiedot oikein tilinpäätöksessä.
7. Järjestelmän tuottaman tiedon laatu vaikuttaa johdon kykyyn tehdä asianmukaisia päätöksiä johtaessaan ja valvoessaan yhteisön toimintoja sekä kykyyn laatia luotettavia taloudellisia raportteja.
8. Kommunikointi, johon kuuluu käsityksen antaminen yksittäisten henkilöiden rooleista ja vastuista taloudellista raportointia koskevassa sisäisessä valvonnassa, voi tapahtua esimerkiksi toimintaperiaatteita tai kirjanpitoa ja taloudellista raportointia koskevien käsikirjojen sekä erilaisten muistiodien muodossa. Kommunikointi voi tapahtua myös sähköisesti, suullisesti ja johdon toimien välityksellä.

Kontrollitoiminnot

9. Yleensä tilintarkastuksen kannalta mahdollisesti relevantit kontrollitoiminnot voidaan luokitella toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin, jotka koskevat seuraavia elementtejä:
- *Tuloksen tarkastelu.* Näihin kontrollitoimintoihin kuuluvat toteutuneen tuloksen tarkastelu ja analysointi suhteessa budjetteihin, ennusteisiin ja edellisen kauden tulokseen, erilaisten toiminnallisten tai taloudellisten tietoeerien suhteuttaminen toisiinsa sekä yhteyksien analysointi ja tutkivien ja korjaavien toimenpiteiden suorittaminen, sisäisen tiedon vertaaminen ulkoisiin tietolähteisiin sekä toiminto- tai tehtäväkohtaisen suorituksen tarkastelu.
 - *Tietojen käsittely.* Tietojärjestelmien kontrollitoimintojen kaksi pääryhmää ovat sovelluskontrollit, jotka koskevat yksittäisten sovellusten tehokasta toimintaa, ja yleiset tietotekniikkakontrollit, jotka ovat useampaan sovellukseen liittyviä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja ja tukevat sovelluskontrollien toimintaa auttamalla varmistamaan tietojärjestelmien jatkuvan asianmukaisen toiminnan. Esimerkkejä sovelluskontrolleista ovat aineiston aritmeettisen oikeellisuuden tarkistus, eri tilien ja tilikohhtaisen tuloslaskelman ja taseen ylläpito ja läpikäynti, automatisoidut kontrollit, kuten syöttötietojen tarkistus ja numerojärjestysten tarkistus, sekä poikkeamaraporttien manuaalinen seuranta. Esimerkkejä yleisistä tietotekniikkakontrolleista ovat ohjelmien muutoksia koskevat kontrollit, ohjelmiin tai tietoihin pääsyä rajoittavat kontrollit, standardisovellusten uusien versioiden käyttöönottoa koskevat kontrollit sekä järjestelmätason ohjelmistoja koskevat kontrollit, jotka rajoittavat pääsyä sellaisiin järjestelmän apuohjelmiin jotka voivat muuttaa taloudellista tietoa tai aineistoa kirjausketjuun jälkeä jättämättä, tai kontrollit, jotka valvovat tällaisten apuohjelmien käyttöä.
 - *Fyysiset kontrollit.* Kontrolleja, jotka kattavat
 - omaisuuden fyysisen turvallisuuden, mukaan lukien varotoimet, kuten suojatut tilat omaisuuden ja aineistojen säilyttämistä varten;

- valtuutukset, jotka koskevat pääsyä tietokoneohjelmiin ja tiedostoihin;
- säännölliset inventoinnit ja vertailut kontrolliaineiston osoittamiin määriin (esimerkiksi käteisvarojen laskennan sekä arvopapereiden ja vaihto-omaisuuden inventoinnin tulosten vertaaminen kirjanpitoaineistoon).

Se missä määrin omaisuuden anastamista estämään tarkoitettujen fyysiset kontrollit ovat relevantteja tilinpäätöksen laatimisen luotettavuuden ja siten myös tilintarkastuksen kannalta, riippuu olosuhteista, kuten siitä, ovatko varat erityisen alttiita väärinkäytölle.

- *Työtehtävien eriyttäminen.* Eri henkilöiden osoittaminen vastaamaan liiketapahtumien hyväksymisestä, niiden kirjaamisesta ja varojen hoidosta. Työtehtävien eriyttämisen tarkoituksena on vähentää mahdollisuuksia, että kukaan pystyisi normaalien tehtäviensä yhteydessä sekä saamaan aikaan että peittämään virheitä tai väärinkäytöksiä.

10. Tiettyt kontrollitoiminnot voivat olla riippuvaisia johdon tai hallintoelinten luomien ylemmän tason toimintaperiaatteiden olemassaolosta. Esimerkiksi valtuutuskontrollit saatetaan delegoida annettujen ohjeiden, kuten hallintoelinten asettamien investointeja koskevien kriteerien, mukaisesti; ja toisaalta muut kuin rutiininomaiset tapahtumat, kuten suuret liiketoimintojen hankkimiset tai divestoinnit voivat edellyttää tietyn ylemmän tason antamaa hyväksyntää, kuten joissakin tapauksissa osakkeenomistajien antamaa hyväksyntää.

Kontrollien seuranta

11. Johdon tärkeänä velvollisuutena on luoda sisäinen valvonta ja ylläpitää sitä jatkuvasti. Johdon suorittamaan kontrollien seurantaan kuuluu sen arvioiminen, toimivatko kontrollit niin kuin on tarkoitettu, ja niiden muuttaminen asianmukaisesti olosuhteiden muuttuessa. Kontrollien seurantaan voi kuulua esimerkiksi, että johdo seuraa, täsmäytetäänkö pankkitilit oikea-aikaisesti, että sisäiset tarkastajat arvioivat, onko myyntihenkilöstö noudattanut myyntisopimuksia koskevia yhteisön toimintaperiaatteita, ja että lakiosasto valvoo yhteisön eettisten tai liiketapoja koskevien toimintaperiaatteiden noudattamista. Seuranta tehdään myös sen varmistamiseksi, että kontrollien toiminta jatkuu tehokkaana ajan kuluessa. Esimerkiksi jos pankkitilien täsmäytysten oikea-aikaisuutta ja oikeellisuutta ei seurata, henkilöstö todennäköisesti lopettaa täsmäytysten laatimisen.
12. Sisäiset tarkastajat tai vastaavanlaisia tehtäviä suorittavat henkilöt voivat osaltaan edistää yhteisön kontrollien seurantaan tekemällä erillisiä arviointoja. Yleensä he antavat säännöllisesti tietoa sisäisen valvonnan toimivuudesta kiinnittäen merkittävästi huomiota sisäisen valvonnan tehokkuuden arvioimiseen ja välittävät tietoa sisäisen valvonnan vahvuuksista ja puutteellisuuksista sekä antavat suosituksia sisäisen valvonnan parantamiseksi.

13. Seurantatoiminnoissa saatetaan hyödyntää sellaista ulkopuolisilta saatua tietoa, joka saattaa antaa viitteitä ongelmista tai korostaa kehittämistä kaipaavia alueita. Asiakkaat vahvistavat laskutustietoja implisiittisesti maksamalla laskunsa tai rek-lamoimalla niistä. Lisäksi viranomaiset saattavat kommunikoida yhteisön kansa sisäisen valvonnan toimivuuteen vaikuttavista asioista, tästä esimerkkinä pank-kivalvontaviranomaisten suorittamiin tutkimuksiin liittyvä kommunikointi. Johto voi ottaa seurantatoimintoja suorittaessaan huomioon myös ulkoisilta tilintarkas-tajilta saadun sisäistä valvontaa koskevan tiedon.

Liite 2

(Viittaus: kappaleet A41, A133)

Olosuhteet ja tapahtumat, jotka voivat viitata olennaisen virheellisuuden riskeihin

Seuraavassa on esimerkkejä olosuhteista ja tapahtumista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisuuden riskien esiintymiseen. Annetut esimerkit kattavat laaja-alaisesti erilaisia olosuhteita ja tapahtumia, mutta kaikki olosuhteet ja tapahtumat eivät kuitenkaan ole relevantteja jokaisessa tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkkiluettelo ole välttämättä täydellinen.

- toimiminen taloudellisesti epävarmoilla alueilla, esimerkiksi maissa, joissa on merkittävää valuutan devalvoitumista tai korkea inflaatio.
- toiminta, joka on alttiina vaihteluherkille markkinoille, esimerkiksi termiinkauppa.
- toiminta, jota koskee tiukka ja monimutkainen sääntely.
- toiminnan jatkuvuuteen ja likviditeettiin liittyvät seikat, mukaan lukien merkittävien asiakkaiden menettäminen.
- rajoitukset pääoman ja luottojen saatavuudessa.
- muutokset yhteisön toimialalla.
- muutokset toimitusketjussa.
- uusien tuotteiden tai palveluiden kehittäminen tai tarjoaminen tai siirtyminen uusille liiketoiminta-alueille.
- laajentuminen uusille maantieteellisille alueille.
- yhteisössä tapahtuneet muutokset, kuten suuret yritysostot, uudelleenjärjestelyt tai muut epätavalliset tapahtumat.
- todennäköisesti myytävät yksiköt tai liiketoimintasegmentit.
- monimutkaiset liittoutumat ja yhteisyritysjärjestelyt.
- taseen ulkopuolisen rahoituksen, erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksiköiden tai muiden monimutkaisten rahoitusjärjestelyjen käyttäminen.
- merkittävät lähipiiriliiketoimet.
- puute henkilöstöstä, jolla on tarvittavat laskentatoimen ja taloudellisen raportoinnin taidot.
- muutokset avainhenkilöstössä, mukaan lukien avainasemassa olevien johtajien irtisanoutumiset.

- sisäisen valvonnan puutteellisuudet, etenkin puutteellisuudet, joita johto ei ole käsitellyt.
- johdolla ja työntekijöillä olevat yllykkeet vilpilliseen taloudelliseen raportointiin.
- epäjohton mukaisuudet yhteisön tietotekniikkastrategian ja sen liiketoimintastrategioiden välillä.
- muutokset tietotekniikkaympäristössä.
- uusien merkittävien taloudelliseen raportointiin liittyvien tietojärjestelmien käyttöönotto.
- valvontaelinten tai viranomaisten tiedustelut yhteisön toiminnasta tai taloudellisesta tuloksesta.
- aiemmat virheellisuudet, virheiden toistuminen tai merkittävä määrä oikaisuja tilikauden lopussa.
- merkittävä määrä epäsystemaattisia tai muita kuin rutiininomaisia liiketoimia, mukaan lukien konsernin sisäisiä liiketoimia ja suuria myyntitapahtumia tilikauden lopulla.
- tapahtumat, jotka kirjataan johdon aikomuksiin perustuen, esimerkiksi velan uudelleen rahoitus, myytäväksi tarkoitetut omaisuuserät ja markkina-arvopapereiden luokittelu.
- uusien laskentanormien soveltaminen.
- laskentatoimen tuottamat lukuarvot, joihin liittyy monimutkaisia prosesseja.
- liiketapahtumat tai muut tapahtumat, joihin liittyy merkittävää mittausepävarmuutta - mukaan lukien kirjanpidolliset arviot - ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.
- merkittävän informaation pois jättäminen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista tai sen epäselvä esittäminen.
- keskeneräiset oikeudenkäynnit ja ehdolliset velat, esimerkiksi myyntitakuut, takaukset ja ympäristön ennalleen saattaminen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 320 OLENNAISUUS TILINTARKASTUSTA SUUNNITELTAESSA JA SUORITETTAESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Olennaisuus tilintarkastuksessa	2–6
Voimaantulo	7
Tavoite	8
Määritelmä	9
Vaatimukset	
Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa	10–11
Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä	12–13
Dokumentointi	14
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Olennaisuus ja tilintarkastusriski	A1
Olennaisuus tilintarkastuksessa	A2
Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa	A3–A13
Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä	A14

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta soveltaa olennaisuuden käsitettä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta. ISA 450:ssä¹ selitetään, kuinka olennaisuutta sovelletaan arvioitaessa todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen.

Olellisuus tilintarkastuksessa

2. Tilinpäätösnormistoissa käsitellään usein olennaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että
 - virheellisyyksien, mukaan lukien tiedon pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella;
 - harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään ottaen huomioon ympäröivät olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
 - harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna.² Huomiota ei oteta virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tiettyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.
3. Jos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa käsitellään tällaisia seikkoja, se antaa tilintarkastajalle viitekehyksen määrittäessä olennaisuutta tilintarkastusta varten. Jos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei käsitellä olennaisuuden käsitettä, kappaleessa 2 tarkoitetut ominaispiirteet antavat tilintarkastajalle tällaisen viitekehyksen.
4. Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista. Tässä yhteydessä tilintarkastajan on kohtuullista olettaa, että
 - (a) käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;

¹ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

² Esimerkiksi IASB:n huhtikuussa 2001 hyväksymässä asiakirjassa *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet* todetaan, että kun kyseessä on voittoa tavoitteleva yhteisö, sijoittajien tarpeet täyttävä tilinpäätös täyttää myös useimmat muiden käyttäjien tilinpäätöksen avulla tyydytettävissä olevat tarpeet, koska sijoittajat antavat yritykselle riskipääomaa.

- (b) käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan, esitetään ja tilintarkastetaan käyttäen olennaisuustasoa;
 - (c) käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
 - (d) käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.
5. Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen sekä laatiessaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa. (Viittaus: kappale A1)
6. Tilintarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja tekee harkintaan perustuvia ratkaisuja olennaisina pidettävistä virheellisyyksistä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut muodostavat perustan
- (a) riskienarviointitoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeville päätöksille;
 - (b) olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; sekä
 - (c) muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeville päätöksille.

Tilintarkastusta suunniteltaessa määritetty olennaisuus ei välttämättä ole se rahamäärä, jota pienemmät korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä aina arvioitaisiin epäolennaisiksi. Joihinkin virheellisyyksiin liittyvistä olosuhteista voi johtua, että tilintarkastaja arvioi virheellisyydet olennaisiksi, vaikka ne ovat olennaisuusrajan alapuolella. Ei ole käytännössä mahdollista suunnitella tilintarkastustoimenpiteitä kaikkien sellaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, jotka saattaisivat pelkästään luonteensa vuoksi olla olennaisia. Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevien mahdollisten virheellisyyksien luonteen huomioon ottaminen on kuitenkin relevanttia olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun kannalta³. Arvioidessaan kaikkien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen tilintarkastaja ottaa korjaamattomien virheellisyyksien suuruuden lisäksi huomioon myös niiden luonteen ja ne nimenomaiset olosuhteet, joissa ne ovat syntyneet.⁴ (Viittaus: kappale A2)

Voimaantulo

7. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

³ Ks. ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappaleet A134–A135

⁴ ISA 450, kappale A21

Tavoite

8. Tilintarkastajan tavoitteena on soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan.

Määritelmä

9. Tarkastustyössä käytettävällä olennaisuudella tarkoitetaan ISA-standardeissa yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää rahamäärää, joka on tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisydet ylittävät tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää rahamäärää, joka on pienempi kuin tiettyjä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja varten määritetty olennaisuustaso tai -tasot.

Vaatimukset

Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa

10. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laatiessaan tilintarkastajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena. Jos yhteisön erityisissä olosuhteissa on olemassa yksi tai useampi tietty liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jonka osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, tilintarkastajan on määritettävä myös näihin tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sovellettava olennaisuustaso tai -tasot. (Viittaus: kappaleet A3–A12)
11. Tilintarkastajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten. (Viittaus: kappale A13)

Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä

12. Tilintarkastajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja) siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun (tai erilaiset luvut). (Viittaus: kappale A14)
13. Jos tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että tilinpäätökselle kokonaisuutena olisi asianmukaista asettaa aiemmin määritettyä alempi olennaisuus (tai, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille aiemmin määritettyä alempi olennaisuustaso tai -tasot), tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarkastustyössä käytettävää olennai-

suutta tarpeellista tarkistaa ja onko muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus edelleen asianmukainen.

Dokumentointi

14. Tilintarkastusdokumentaation on sisällettävä seuraavat rahamäärät ja niitä määrittäessä huomioon otetut tekijät:⁵
- (a) tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus (katso kappale 10);
 - (b) tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot, jos tämä on sovellettavissa (katso kappale 10);
 - (c) tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (katso kappale 11); ja
 - (d) tilintarkastuksen edetessä mahdollisesti tehdyt tarkistukset kohtiin (a)–(c) (katso kappaleet 12–13).

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Olennaisuus ja tilintarkastusriski (viittaus: kappale 5)

A1. Tilintarkastuksessa tilintarkastajan yleisenä tavoitteena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, jolloin tilintarkastajan on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, sekä antaa havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida ISA-standardien edellyttämällä tavalla.⁶ Tilintarkastaja hankkii kohtuullisen varmuuden hankkimalla tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.⁷ Tilintarkastusriski on riski siitä, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.⁸ Olennaisuus ja tilintarkastusriski otetaan huomioon koko tilintarkastuksen ajan, erityisesti

- (a) tunnistettaessa ja arvioitaessa olennaisen virheellisyyden riskejä;⁹

⁵ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio* kappaleet 8–11 ja A6

⁶ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 11

⁷ ISA 200, kappale 17

⁸ ISA 200, kappale 13(c)

⁹ ISA 315 (uudistettu)

- (b) päätettäessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;¹⁰ ja
- (c) arvioitaessa mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen¹¹ sekä laadittaessa tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa.¹²

Olennaisuus tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 6)

- A2. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin¹³ kuuluu ammatillisen harkinnan käyttäminen niiden liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen – mukaan lukien laadulliset tiedot – tunnistamiseksi, joiden virheellisyys voisi olla olennainen (virheellisyyksien katsotaan yleensä olevan olennaisia, jos niiden voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena). Harkittaessa, voisivatko tilinpäätöksessä esitettävissä laadullisissa tiedoissa olevat virheellisyydet olla olennaisia, tilintarkastaja saattaa tunnistaa sellaisia relevantteja tekijöitä kuin
- yhteisön olosuhteet tilikaudella (yhteisö on esimerkiksi saattanut toteuttaa merkittävän liiketoimintojen yhdistämisen tilikauden aikana).
 - sovellettava tilinpäätösnormisto siinä tapahtuneet muutokset mukaan lukien (esimerkiksi uusi tilinpäätösstandardi voi vaatia esitettäväksi uusia laadullisia tietoja, jotka ovat yhteisön kannalta merkittäviä).
 - laadulliset tiedot, jotka ovat merkittäviä tilinpäätöksen käyttäjille yhteisön luonteesta johtuen (esimerkiksi maksuvalmiusriskiä koskevat tiedot voivat olla tärkeitä rahoituslaitoksen tilinpäätöksen käyttäjille).

Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa

Erityisesti huomioon otettavia seikkoja julkisen sektorin yhteisöissä (viittaus: kappale 10)

- A3. Julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen ensisijaisia käyttäjiä ovat usein lainsäädäntöelimet ja sääntelytahot. Lisäksi tilinpäätöstä saatetaan käyttää muita kuin taloudellisia päätöksiä tehtäessä. Sen vuoksi säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin perustuvat vaatimukset sekä lainsäädäntöelinten ja yleisön taloudellisen informaation tarpeet, jotka koskevat julkisen sektorin hankkeita, vaikuttavat julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa olennaisuuden määrittämiseen tilinpäätökselle kokonaisuutena (ja, jos tämä on sovellettavissa, olennaisuustason tai -tasojen määrittämiseen tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla).

¹⁰ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arviointiin riskiä vastaan*

¹¹ ISA 450

¹² ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

¹³ ISA 315:n (uudistettu) kappaleen 25 mukaan tilintarkastajan on tunnistettava ja arvioitava olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

Vertailukohteiden käyttäminen määrittäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena (viittaus: kappale 10)

- A4. Olennaisuuden määrittäminen edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä. Määrittäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena käytetään usein lähtökohtana jotakin prosenttiosuutta valitusta vertailukohteesta. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa asianmukaisen vertailukohteen tunnistamiseen, ovat esimerkiksi seuraavat:
- tilinpäätöksen perustekijät (esimerkiksi varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut);
 - onko sellaisia eriä, joihin tietyn yhteisön tilinpäätöksen käyttäjien huomio pyrkii kohdistumaan (käyttäjät saattavat esimerkiksi pyrkiä keskittymään voittoon, liikevaihtoon tai nettovarallisuuteen taloudellisen tuloksen arviointia varten);
 - yhteisön luonne, missä kohtaa elinkaartaan yhteisö on, samoin kuin toimiala sekä taloudellinen ympäristö, jossa yhteisö toimii;
 - yhteisön omistusrakenne ja tapa, jolla sen rahoitus on hoidettu (esimerkiksi jos yhteisön rahoitus on hoidettu yksinomaan velalla oman pääoman sijasta, käyttäjät voivat painottaa varoja ja niihin kohdistuvia vaateita enemmän kuin yhteisön tulosta); ja
 - vertailukohteen suhteellinen vaihtelevuus.
- A5. Esimerkkejä vertailukohteista, jotka yhteisön olosuhteista riippuen saattavat olla asianmukaisia, ovat esitetyn tuloksen osatekijät – kuten voitto ennen veroja, liikevaihto, bruttokate ja kokonaiskulut – oman pääoman kokonaisuus tai nettovarallisuuden arvo. Voittoa tavoitteleville yhteisöille käytetään usein jatkuvien toimintojen voittoa ennen veroja. Silloin kun jatkuvien toimintojen voitto ennen veroja vaihtelee merkittävästi, saattavat jotkin muut vertailukohteet, kuten bruttokate tai liikevaihto, olla asianmukaisempia.
- A6. Valitun vertailukohteen kannalta relevanttia taloudellista tietoa ovat yleensä aiempien tilikausien taloudellinen tulos ja taloudellinen asema, taloudellinen tulos tilikauden alusta lukien ja tarkasteluhetken taloudellinen asema, sekä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden budjetit tai ennusteet, joita on oikaistu yhteisön olosuhteissa tapahtuneita merkittäviä muutoksia (esimerkiksi merkittävää yrityshankintaa) ja yhteisön toimialan tai sen taloudellisen toimintaympäristön olosuhteiden relevantteja muutoksia vastaavasti. Esimerkiksi kun tietyn yhteisön tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetään olennaisuus lähtökohtaisesti perustuen prosenttiosuuteen jatkuvien toimintojen voitosta ennen veroja, tällaisen voiton poikkeukselliseen pienenemiseen tai kasvuun johtavat olosuhteet voivat saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että tilinpäätökselle kokonaisuutena on asianmukaisempaa määrittää olennaisuus käyttämällä aiempiin tuloksiin perustuva jatkuvien toimintojen normalisoitua voittolukua ennen veroja.
- A7. Olennaisuus koskee sitä tilinpäätöstä, josta tilintarkastaja antaa kertomuksen. Jos tilinpäätös laaditaan kahtatoista kuukautta pidemmältä tai lyhyemmältä tilikau-

delta, mikä voi tapahtua uuden yhteisön kyseessä ollessa tai tilikauden muuttuessa, olennaisuus koskee kyseiseltä tilikaudelta laadittavaa tilinpäätöstä.

- A8. Valittuun vertailukohteeseen sovellettavan prosenttiosuuden määrittäminen edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Kyseisen prosenttiosuuden ja valitun vertailukohteen välillä on sellainen suhde, että jatkuvien toimintojen voittoon ennen veroja sovelletaan yleensä suurempaa prosenttiosuutta kuin liikevaihtoon. Tilintarkastaja voi esimerkiksi pitää asianmukaisena viittä prosenttia jatkuvien toimintojen voitosta ennen veroja, kun kyseessä on valmistustoimintaa harjoittava voittoa tavoitteleva yhteisö, ja toisaalta hän voi pitää asianmukaisena yhtä prosenttia liikevaihdosta tai kokonaiskuluista, kun kyseessä on voittoa tavoittelematon yhteisö. Korkeampia tai alhaisempia prosenttiosuuksia voidaan kuitenkin pitää asianmukaisina olosuhteet huomioon ottaen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A9. Silloin kun yhteisön jatkuvien toimintojen voitto ennen veroja on johdonmukaisesti vähäinen, kuten usein on asianlaita omistajajohtoisissa yrityksissä omistajan ottaessa suuren osan voitosta ennen veroja palkkana, saattaa relevantimpi vertailukohde olla esimerkiksi voitto ennen palkkoja ja veroja.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A10. Julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa voivat asianmukaisia vertailukohdeita olla kokonaismenot tai nettomenot (kulut tuotoilla vähennettyinä tai menot tuloilla vähennettyinä), kun on kysymys hankkeisiin liittyvistä toiminnoista. Jos julkisen sektorin yhteisö hoitaa julkisia varoja, varat voivat olla asianmukainen vertailukohde.

Olennaisuustaso tai -tasot tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle (viittaus: kappale 10)

- A11. Tekijöitä, jotka voivat viitata siihen, että on olemassa yksi tai useampia erityisiä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joiden osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, ovat esimerkiksi seuraavat:
- se, vaikuttaako säädös, määräys tai sovellettava tilinpäätösnormisto käyttäjien odotuksiin siitä, miten tietyt erät arvostetaan tai mitä tietoja niistä esitetään (esimerkiksi lähipiiriliiketoimet, johdon ja hallintoelinten palkitseminen sekä herkkyysanalyysit käypiä arvoja koskevista kirjanpidollisista arvioista, joihin liittyy arviointiepävarmuutta).
 - keskeiset yhteisön toimialaan liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (esimerkiksi tutkimus- ja kehittämismenot lääketieteellisuutta harjoittavassa yhtiössä).

- se, kiinnittykö huomio yhteisön liiketoiminnan tiettyyn osa-alueeseen, josta esitetään tilinpäätöksessä erilliset tiedot (esimerkiksi segmenttejä tai merkittävää liiketoimintojen yhdistämistä koskevat tiedot).

A12. Arvioidessaan, onko yhteisön erityisissä olosuhteissa tällaisia liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, tilintarkastaja saattaa pitää hyödyllisenä käsityksen muodostamista hallintoelinten ja johdon näkemyksistä ja odotuksista.

Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (viittaus: kappale 11)

A13. Jos tilintarkastus suunnitellaan pelkästään sellaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, jotka ovat olennaisia yksittäin tarkasteltuina, jätetään ottamatta huomioon se tosiseikka, että yksittäin tarkasteltuna epäolennaiset virheet saattavat yhdessä tehdä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen, eikä tällöin jää liikkumavaraa mahdollisia havaitsemattomia virheitä varten. Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (joka määritelmän mukaan on yksi tai useampi rahamäärä) asetetaan, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että tilinpäätöksen korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä ylittää tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden. Vastaavasti tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, joka liittyy tiettyä liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa varten määritettyyn olennaisuustasoon, asetetaan, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että kyseisen liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä ylittää kyseiselle liiketapahtumien lajille, tilin saldolle tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle määritetyn olennaisuustason. Tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen ei ole yksinkertainen mekaaninen laskutoimitus, ja se edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Siihen vaikuttavat tilintarkastajan yhteisöstä muodostama käsitys, jota on päivitetty riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa, sekä aiemmissa tilintarkastuksissa tunnistettujen virheellisyyksien luonne ja laajuus ja täten tilintarkastajan odotukset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella esiintyvistä virheellisyyksistä.

Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä (viittaus: kappale 12)

A14. Tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja) saattaa olla tarpeellista tarkistaa sen seurauksena, että olosuhteissa on tapahtunut tilintarkastuksen aikana muutoksia (esimerkiksi päätös luopua keskeisestä osasta yhteisön liiketoimintaa), on saatu uutta informaatiota tai tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintoista on muuttunut tilintarkastustoimenpiteitä suoritettaessa. Jos tilintarkastuksen aikana esimerkiksi vaikuttaa siltä, että todellinen taloudellinen tulos todennäköisesti poikkeaa olennaisesti siitä ennakoidusta tilikauden tuloksesta, jota on alun perin käytetty määrittettäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena, tilintarkastaja tarkistaa kyseistä olennaisuutta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 330
TILINTARKASTAJAN TOIMENPITEET ARVIOITUIHIN
RISKEIHIN VASTAAMISEKSI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo.....	2
Tavoite.....	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Kokonaisnäkömykseen perustuvat toimenpiteet	5
Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet	6–23
Esittämistavan asianmukaisuus ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys	24
Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	25–27
Dokumentointi.....	28–30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kokonaisnäkömykseen perustuvat toimenpiteet	A1–A3
Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet	A4–A58
Esittämistavan asianmukaisuus ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys	A59
Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	A60–A62
Dokumentointi	A63

*Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa*.*

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja toteuttaa toimenpiteitä vastatakseen ISA 315:n (uudistettu)¹ mukaisesti tunnistettuihin ja arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin tilintarkastuksessa.

Voimaantulo

2. Tätä tilintarkastusstandardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaiset toimenpiteet kyseisiin riskeihin vastaamiseksi.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Aineistotarkastustoimenpide – Tilintarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat
 - (i) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin); ja
 - (ii) analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.
 - (b) Kontrollien testaaminen – Tilintarkastustoimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla.

Vaatimukset

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet

5. Tilintarkastajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkemukseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstasolla. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A4–A8)
7. Suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on
 - (a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisuuden riskistä kannanottotasolla kunkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon ja tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, mukaan lukien
 - (i) kyseisen liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan olennaisen virheellisuuden todennäköisyys (ts. toimintariski); ja
 - (ii) se, onko riskienarvioinnissa otettu huomioon relevantit kontrollit (ts. kontrolliriski), jolloin tilintarkastajalta edellytetään tilintarkastusevidenssin hankkimista sen toteamiseksi, toimivatko kyseiset kontrollit tehokkaasti (ts. tilintarkastaja aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään); ja (viittaus: kappaleet A9–A18)
 - (b) hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A19)

Kontrollien testaaminen

8. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos
 - (a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti (ts. tilintarkastaja aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta); tai
 - (b) yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla. (Viittaus: kappale A20–A24)
9. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä enemmän hän luottaa kontrollin tehokkuuteen. (Viittaus: kappale A25)

Kontrollien testauksen luonne ja laajuus

10. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on

- (a) suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä yhdessä tiedustelujen kanssa hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, esimerkiksi
 - (i) miten kontrolleja on sovellettu relevantteina ajankohtina tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella;
 - (ii) miten johdonmukaisesti niitä on sovellettu; ja
 - (iii) kuka niitä on soveltanut tai miten niitä on sovellettu; (viittaus: kappaleet A26–A29)
- (b) selvittävää, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, onko tarpeellista hankkia näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A30–A31)

Kontrollien testauksen ajoitus

11. Jollei kappaleista 12 ja 15 muuta johdu, tilintarkastajan on testattava kontrolleja sinä nimenomaisena ajankohtana tai koko siltä ajanjaksolta, jolta hän aikoo luottaa kyseisiin kontrolleihin, hankkiakseen aiotulle luottamiselleen asianmukaisen perustan. (Viittaus: kappale A32)

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen

12. Jos tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta tilikauden aikana, tilintarkastajan on
 - (a) hankittava tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet tilikauden kyseisen osan päättymisen jälkeen; ja
 - (b) päätettävä, mitä muuta tilintarkastusevidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta. (Viittaus: kappaleet A33–A34)

Aiemmissä tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen

13. Ratkaistessaan, onko hänen asianmukaista käyttää aiemmissä tilintarkastuksissa hankittua tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta ja – jos näin on – kuinka kauan aikaa saa kulua ennen kuin kontrolli testataan uudelleen, tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavat seikat:
 - (a) sisäisen valvonnan muiden elementtien, kuten valvontaympäristön, yhteisössä tapahtuvan kontrollien seurannan ja yhteisön riskienarviointiprosessin, tehokkuus;
 - (b) riskit, jotka johtuvat kontrollin ominaispiirteistä, kuten siitä, onko kontrolli manuaalinen vai automatisoitu;
 - (c) yleisten tietotekniikkakontrollien tehokkuus;
 - (d) kuinka tehokas kontrolli on ja miten tehokkaasti sitä sovelletaan yhteisössä, mukaan lukien se, minkä luonteisia ja laajuisia poikkeamia kontrollin

- soveltamisessa on todettu aiemmissa tilintarkastuksissa, sekä se, onko tapahtunut henkilövaihdoksia, jotka vaikuttavat merkittävästi kontrollin soveltamiseen;
- (e) aiheutuuko yksittäisen kontrollin muuttumattomuudesta riskiä olosuhteiden muuttuessa; ja
 - (f) olennaisen virheellisuuden riskit ja se, miten laajasti kontrolliin luotetaan. (Viittaus: kappale A35)
14. Jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmassa tilintarkastuksessa hankkimaansa tilintarkastusevidenssiä tiettyjen kontrollien toiminnan tehokkuudesta, hänen on varmistettava, että tämä evidenssi on edelleen relevanttia, hankkimalla tilintarkastusevidenssiä siitä, onko kyseisissä kontrolleissa tapahtunut edellisen tilintarkastuksen jälkeen merkittäviä muutoksia. Tilintarkastajan on hankittava tämä evidenssi suorittamalla tiedusteluja yhdistettynä havainnointiin tai yksityiskohtaiseen tarkastukseen vahvistaakseen käsityksensä kyseisistä kontrolleista, ja
- (a) jos on tapahtunut muutoksia, jotka vaikuttavat siihen, onko aiemmassa tilintarkastuksessa hankittu evidenssi edelleen relevanttia, tilintarkastajan on testattava kyseiset kontrollit meneillään olevassa tilintarkastuksessa. (viittaus: kappale A36)
 - (b) jollei tällaisia muutoksia ole tapahtunut, tilintarkastajan on testattava kontrollit vähintään joka kolmannessa tilintarkastuksessa, ja hänen on testattava jokaisessa tilintarkastuksessa joitakin kontrolleja, jotta välttyttäisiin tilanteelta, jossa kaikki ne kontrollit, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, testataan samassa tilintarkastuksessa, eikä kahdessa seuraavassa tilintarkastuksessa testata kontrolleja lainkaan. (Viittaus: kappaleet A37–A39)

Merkittäviä riskejä koskevat kontrollit

15. Jos tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrolleihin, jotka koskevat tilintarkastajan merkittäväksi riskiksi arvioimaa riskiä, hänen on testattava kyseiset kontrollit tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen

16. Relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuutta arvioidessaan tilintarkastajan on arvioitava, antavatko aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa havaitut virheellisydet viitteitä siitä, että kontrollit eivät toimi tehokkaasti. Se ettei aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa ole havaittu virheellisyyksiä, ei kuitenkaan anna tilintarkastusevidenssiä siitä, että testattavaan kannanottoon liittyvät kontrollit olisivat tehokkaita. (Viittaus: kappale A40)
17. Kun havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, tilintarkastajan on tehtävä tähän liittyviä tiedusteluja käsittääkseen nämä seikat ja niiden mahdolliset vaikutukset sekä hänen on selvitettävä (viittaus: kappale A41)
- (a) antavatko suoritettujen kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontrolleihin luottamiselle;

- (b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai
- (c) onko mahdollisiin virheellisyyden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla aineistotarkastustoimenpiteitä.

Aineistotarkastustoimenpiteet

- 18. Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A42–A47)
- 19. Tilintarkastajan on harkittava, sisällyttääkö hän aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A48–A51)

Tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät aineistotarkastustoimenpiteet

- 20. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä seuraavat tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät tilintarkastustoimenpiteet:
 - (a) tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sekä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisältyvän informaation täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta; ja
 - (b) tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tutkiminen. (Viittaus: kappaleet A52)

Merkittäviin riskeihin vastaavat aineistotarkastustoimenpiteet

- 21. Jos tilintarkastaja on todennut, että kannanottotasolla arvioitu olennaisen virheellisyyden riski on merkittävä riski, hänen on suoritettava kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin on kuuluttava yksittäisten tapahtumien tarkastamista. (Viittaus: kappale A53)

Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitus

- 22. Jos aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan tilikauden aikana, tilintarkastajan on katettava tilikauden jäljellä oleva osa suorittamalla
 - (a) jäljellä olevalta ajanjaksolta aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaamiseen, tai
 - (b) jos tilintarkastaja toteaa sen riittäväksi, pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä,

jotka antavat kohtuullisen perustan tilintarkastuksessa tehtävien johtopäätösten ulottamiselle tilikauden kyseisen osan lopusta koko tilikauden loppuun. (Viittaus: kappaleet A54–A57)

23. Jos tilikauden aikana havaitaan virheellisyyksiä, joita tilintarkastaja ei ollut odottanut olennaisen virheellisyyden riskejä arvioidessaan, tilintarkastajan on arvioitava, onko tähän liittyvää riskienarviointia ja jäljellä olevan tilikauden kattavien aineistotarkastustoimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta tarpeen muuttaa. (Viittaus: kappale A58)

Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus

24. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä sen arvioimiseksi, onko tilinpäätöksen yleinen esittämistapa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Tätä arviointia tehdessään tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös esitetty siten, että
- taloudellinen informaatio ja sen perustana olevat liiketapahtumat, muut tapahtumat ja olosuhteet on luokiteltu ja kuvattu asianmukaisesti; ja
 - tilinpäätöksen esittämistapa, rakenne ja sisältö ovat asianmukaiset. (Viittaus: kappale A59)

Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

25. Tilintarkastajan on ennen tilintarkastuksen päättämistä arvioitava suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A60–61)
26. Tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen. Lausuntoa laatiessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki relevantti tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, näyttääkö se vahvistavan tilinpäätökseen sisältyviä kannanottoja vai olevan ristiriidassa niiden kanssa. (Viittaus: kappale A62)
27. Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä jostakin olennaisesta tilinpäätöskannanotosta, hänen on pyrittävä hankkimaan lisää tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, hänen on annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta.

Dokumentointi

28. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon²
- (a) kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi tilinpäätöstasolla sekä suoritettujen muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus;
 - (b) kyseisten toimenpiteiden yhteys arvioituihin riskeihin kannanottotasolla; ja

² ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

- (c) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, mukaan lukien johtopäätökset, elleivät ne ole muutoin selviä. (Viittaus: kappale A63)
29. Jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmissa tilintarkastuksissa hankittua, kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon johtopäätökset, jotka hän on tehnyt luottamisesta tällaisiin aiemmassa tilintarkastuksessa testattuihin kontrolleihin.
30. Tilintarkastajan dokumentaation on osoitettava, että tilinpäätöslaskelmiin sisältyvä informaatio täsmää tai on täsmäytetty siihen kirjanpitoaineistoon, jonka pohjalta se on laadittu, sekä täsmäytettävä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta.

* * *

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 5)

- A1. Kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla, voi kuulua, että
- toimeksiantotiimille korostetaan tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.
 - tiimiin nimetään henkilöstöä, joka on kokeneempaa tai jolla on erityistaitoja, tai käytetään erityisasiantuntijoita.
 - lisään valvontaa.
 - valittaviin tilintarkastustoimenpiteisiin lisään ennalta arvaamattomuutta.
 - tehdään yleisiä muutoksia tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen, esimerkiksi suoritetaan aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden lopussa sen sijaan että niitä suoritettaisiin tilikauden aikana tai muutetaan tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, jotta saataisiin vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä.
- A2. Tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskien arviointiin tilinpäätöstasolla ja täten tilintarkastajan kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin. Tehokkaan valvontaympäristön ansiosta tilintarkastaja voi kyetä paremmin luottamaan sisäiseen valvontaan ja uskomaan yhteisössä sisäisesti syntyneen tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen, ja niinpä tilintarkastaja voi esimerkiksi pystyä suorittamaan joitakin tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden lopun sijaan jo tilikauden aikana. Valvontaympäristön puutteellisuuksilla on kuitenkin päinvastainen vaikutus, ja tilintarkastaja voi reagoida tehottomalla valvontaympäristöön
- suorittamalla tilikauden aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden sijaan enemmän tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden lopussa;

- hankkimalla enemmän tilintarkastusevidenssiä aineistotarkastustoimenpiteiden avulla;
- lisäämällä tilintarkastuksen kohteena olevien toimipaikkojen määrää.

A3. Tällaisilla seikoilla on siten merkittävä vaikutus tilintarkastajan yleiseen lähestymistapaan, joka voi olla esimerkiksi aineistotarkastustoimenpiteitä painottava (aineistolähtöinen lähestymistapa) tai lähestymistapa, jossa käytetään sekä kontrollien testausta että aineistotarkastustoimenpiteitä (yhdistetty lähestymistapa).

Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 6)

- A4. Tilintarkastajan arvio tunnistetuista riskeistä kannanottotasolla antaa perustan harjinnalle, joka koskee asianmukaista lähestymistapaa tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemisessa ja suorittamisessa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, että
- hän pystyy vastaamaan arvioituun olennaisen virheellisuuden riskiin tietyn kannanoton suhteen tehokkaasti ainoastaan testaamalla kontrolloja;
 - tiettyjen kannanottojen suhteen on tarkoituksenmukaista suorittaa vain aineistotarkastustoimenpiteitä, ja tämän vuoksi tilintarkastaja ei ota kontrollien vaikutusta huomioon tähän liittyvässä riskienarvioinnissa; tämä voi johtua siitä, ettei tilintarkastaja ole riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan tunnistanut ainoatakaan kyseistä kannanottoa koskevaa tehokasta kontrollia, tai siitä, ettei kontrollien testaaminen olisi tehokasta eikä tilintarkastaja siksi aio luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; tai
 - tehokas lähestymistapa on sekä kontrollien testaamista että aineistotarkastustoimenpiteitä sisältävä yhdistetty lähestymistapa.

Kuten kappaleessa 18 vaaditaan, valitsemastaan lähestymistavasta riippumatta tilintarkastaja kuitenkin suunnittelee ja suorittaa jokaiseen olennaiseen liiketapahutumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esiintyvään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.

- A5. Tilintarkastustoimenpiteen luonne viittaa sen tarkoitukseen (toisin sanoen onko kyse kontrollien testauksesta vai aineistotarkastustoimenpiteestä) sekä sen tyyppiin (toisin sanoen onko kyseessä yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, tiedustelu, vahvistus, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen vai analyyttinen toimenpide). Tilintarkastustoimenpiteiden luonteella on suurin merkitys vastattaessa arvioituihin riskeihin.
- A6. Tilintarkastustoimenpiteen ajoitus viittaa siihen, milloin se suoritetaan, taikka siihen ajanjaksoon tai ajankohtaan, jota tilintarkastusevidenssi koskee.
- A7. Tilintarkastustoimenpiteen laajuus viittaa suoritettavaan määrään, esimerkiksi otoskokoon tai kontrollitoiminnon havainnointien lukumäärään.

- A8. Se, että suunnitellaan ja suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla, muodostaa selvän yhteyden tilintarkastajan suorittamien tilintarkastustoimenpiteiden ja riskienarvioinnin välille.

Arvioituihin riskeihin vastaaminen kannanottotasolla (viittaus: kappale 7(a))

Luonne

- A9. Tilintarkastajan arvioimat riskit voivat vaikuttaa sekä siihen, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten niitä yhdistellään. Esimerkiksi kun arvioitu riski on suuri, tilintarkastaja saattaa pyytää vastapuolelta vahvistuksen sopimuksen ehtojen täydellisyydestä sen lisäksi, että hän tarkastaa asiakirjan yksityiskohtaisesti. Lisäksi tietyt tilintarkastustoimenpiteet voivat soveltua joihinkin kannanottoihin paremmin kuin toisiin. Esimerkiksi tuottojen yhteydessä kontrollien testaaminen saattaa vastata parhaiten täydellisyyttä koskevaan kannanottoon liittyvään arvioituun virheellisuuden riskiin, kun taas aineistotarkastustoimenpiteet voivat vastata parhaiten tapahtumista koskevaan kannanottoon liittyvään arvioituun virheellisuuden riskiin.
- A10. Riskiä koskevan arvion perusteet ovat relevantteja päätettäessä tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta. Esimerkiksi jos arvioitu riski on pienempi jonkin liiketapahtumien lajin erityisten ominaispiirteiden johdosta, ilman että otetaan huomioon siihen liittyviä kontrolloita, tilintarkastaja voi todeta, että analytyttiset aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottavat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Toisaalta jos arvioitu riski on pienempi sisäisten kontrollien ansiosta ja tilintarkastaja aikoo perustaa aineistotarkastustoimenpiteet tähän arvioon, hän testaa kyseiset kontrollit, kuten kappaleessa 8(a) edellytetään. Tämä saattaa päteä esimerkiksi sellaisista liiketapahtumista koostuvaan lajiin, jotka ovat ominaispiirteiltään kohtuullisen samanlaisia ja yksinkertaisia ja joita käsitellään ja kontrolloidaan rutiininomaisesti yhteisön tietojärjestelmässä.

Ajoitus

- A11. Tilintarkastaja saattaa testata kontroleja tai suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana tai tilikauden lopussa. Mitä suurempi on olennaisen virheellisuuden riski, sitä todennäköisemmin tilintarkastaja saattaa päättää, että on tehokkaampaa suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä lähempänä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa kuin aikaisempaan ajankohtaan tai suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä etukäteen ilmoittamatta tai ennalta arvaamattomina ajankohtina (esimerkiksi suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä valituissa toimipaikoissa ennalta ilmoittamatta). Tämä on erityisen relevanttia, kun harkitaan vastaamista väärinkäytösriskeihin. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi todeta, että kun tahallisen virheellisuuden taikka manipuloinnin riskit on tunnistettu, tilintarkastustoimenpiteet, joilla tilintarkastuksen johtopäätökset voitaisiin ulottaa tilikauden osan loppuun, eivät olisi tehokkaita.

- A12. Toisaalta tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen ennen tilikauden loppua saattaa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan merkittäviä seikkoja tilintarkastuksen alkuvaiheessa ja näin ratkaisemaan ne johdon avustuksella tai kehittämään tilintarkastukseen tehokkaan lähestymistavan, jolla vastataan tällaisiin seikkoihin.
- A13. Lisäksi tietyt tilintarkastustoimenpiteet voidaan suorittaa vain tilikauden lopussa tai sen jälkeen, esimerkiksi
- tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon, sekä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta;
 - tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tutkiminen; ja
 - toimenpiteet, joilla vastataan riskiin, että yhteisö on mahdollisesti tehnyt epäasianmukaisia myyntisopimuksia tilikauden lopussa tai että liiketoi- mia ei mahdollisesti ole saatettu päätökseen tilikauden loppuun mennessä.
- A14. Muita relevantteja tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, mil- loin tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, ovat esimerkiksi seuraavat:
- valvontaympäristö.
 - milloin relevantti tieto on saatavilla (esimerkiksi sähköisten tiedostojen päälle saatetaan myöhemmin kirjoittaa tai havainnointavia toimenpiteitä saatetaan toteuttaa vain tiettyinä ajankohtina).
 - riskin luonne (esimerkiksi jos on olemassa riski, että tuottoja paisutellaan tulosodotusten täyttämiseksi laatimalla vääriä myyntisopimuksia jälkikä- teen, tilintarkastaja haluaa ehkä tutkia tilikauden lopussa saatavilla olevia sopimuksia).
 - ajanjakso tai ajankohta, johon tilintarkastusevidenssi liittyy.
 - tilinpäätöksen laatimisajankohta, erityisesti niiden tilinpäätöksessä esitet- tävien tietojen osalta, jotka sisältävät lisäselvitystä taseeseen, laajaan tu- loslaskelmaan, oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan tai raha- virtalaskelmaan merkityistä luvuista.

Laajuus

- A15. Tilintarkastustoimenpiteen tarpeelliseksi katsottavasta laajuudesta päätetään sen jälkeen, kun on ensin harkittu olennaisuutta ja arvioitua riskiä sekä sen varmuu- den astetta, jonka tilintarkastaja suunnittelee hankkivansa. Silloin kun yksi tar- koitus saavutetaan suorittamalla useampia eri toimenpiteitä, kunkin toimenpi- teen laajuutta harkitaan erikseen. Yleensä tilintarkastustoimenpiteitä laajennetaan sitä mukaa kuin olennaisen virheellisyyden riski kasvaa. Esimerkiksi väärinkäy- töksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden arvioituaan riskiin vastaamiseksi voi olla asianmukaista kasvattaa otoskokoa tai suorittaa analyttisiä aineistotarkas- tustoimenpiteitä yksityiskohtaisemmalla tasolla. Tilintarkastustoimenpiteen laa-

jentaminen on kuitenkin tehokasta vain, jos tilintarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.

- A16. Atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien käyttäminen saattaa mahdollistaa sähköisten liiketapahtumien ja tilitiedostojen laajemman testaamisen, joka saattaa olla hyödyllistä silloin, kun tilintarkastaja päättää muuttaa testauksen laajuutta esimerkiksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastattaessa. Tällaisia menetelmiä voidaan käyttää otokseen kuuluvien liiketapahtumien valitsemiseen keskeisistä sähköisistä tiedostoista, liiketapahtumien lajittelemiseen tiettyjen ominaispiirteiden mukaan tai koko perusjoukon testaamiseen otoksen sijaan.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A17. Julkisen sektorin tilintarkastuksissa tilintarkastustehtävän sisältö ja muut mahdolliset tilintarkastusta koskevat erityisvaatimukset voivat vaikuttaa tilintarkastajan harjintaan, joka koskee tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A18. Erittäin pienissä yhteisöissä ei välttämättä ole montakaan kontrollitoimintoa, jotka tilintarkastaja voisi tunnistaa, tai niiden olemassaolo tai toiminta voi olla yhteisössä suppeasti dokumentoitua. Tällöin tilintarkastajan voi olla tehokkaampaa suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti aineistotarkastustoimenpiteitä. Joissakin harvinaisissa tapauksissa voi kuitenkin kontrollitoimintojen tai muiden valvonnan osa-alueiden puuttumisen vuoksi olla mahdotonta hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Suuremmiksi arvioidut riskit (viittaus: kappale 7(b))

- A19. Hankkiessaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä suuremmaksi arvioidun riskin vuoksi tilintarkastaja voi lisätä evidenssin määrää taikka hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmansilta osapuolilta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla tueksi evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.

Kontrollien testaus

Kontrollien testauksen suunnittelu ja toteuttaminen (viittaus: kappale 8)

- A20. Vain niitä kontrolleja testataan, jotka tilintarkastaja on todennut asianmukaisesti suunnitelluiksi siihen tarkoitukseen, että ne estävät – tai havaitsevat ja korjaavat – olennaisen virheellisuuden kannanotossa. Jos tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella on käytetty huomattavasti toisistaan poikkeavia kontrolleja eri ajan-kohtina, kutakin niistä arvioidaan erikseen.
- A21. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen on eri asia kuin käsityksen muodostaminen kontrolleista ja niiden suunnittelun ja käyttöönoton arvioiminen. Käytettävät tilintarkastustoimenpiteet ovat kuitenkin samantyyppisiä. Sen vuoksi tilintarkastaja voi päätyä sellaiseen ratkaisuun, että on tehokasta testata kontrolli-

en toiminnan tehokkuutta samalla kun arvioidaan niiden suunnittelua ja todetaan, että ne on otettu käyttöön.

A22. Lisäksi vaikka joitakin riskienarviointitoimenpiteitä ei ehkä ole suunniteltu erityisesti kontrollien testaukseksi, ne saattavat tästä huolimatta tuottaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta ja näin ollen toimia kontrollien testauksena. Tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteisiin on voinut sisältyä esimerkiksi

- tiedusteluja siitä, miten johto hyödyntää budjetteja.
- havainnointia, joka koskee johdon suorittamaa kuukausikohtaisten budjetoitujen ja toteutuneiden kulujen vertailua.
- yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu budjetoitujen ja toteutuneiden määrien välisten poikkeamien selvittämistä koskeviin raportteihin.

Nämä tilintarkastustoimenpiteet antavat tietoa yhteisön budjetoitiohjeistuksen suunnittelusta ja käyttöönosta, mutta ne voivat myös tuottaa tilintarkastusevidenssiä siitä, miten tehokas budjetoitiohjeistus on kulujen luokittelussa tapahtuvien olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa.

A23. Lisäksi tilintarkastaja saattaa suunnitella kontrollien testauksen suoritettavaksi samalla kun tarkastetaan saman liiketapahtuman yksityiskohtia. Vaikka kontrollien testaamisella on erilainen tarkoitus kuin yksittäisten tapahtumien tarkastamisella, näitä molempia voidaan suorittaa samanaikaisesti testaamalla samaa tapahtumaa koskevia kontrolleja ja yksityiskohtia; tätä voidaan kutsua myös yhdistelmätestiksi. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella testin, jossa tutkitaan laskua sen selvittämiseksi, onko lasku hyväksytty, ja aineistotarkastukseen perustuvan tilintarkastusevidenssin saamiseksi liiketapahtumasta, sekä arvioida testin tulosta. Yhdistelmätesti suunnitellaan ja sitä arvioidaan harkitsemalla testin kutakin tarkoitusta erikseen.

A24. Tilintarkastaja voi joissakin tapauksissa todeta, että on mahdotonta suunnitella sellaisia tehokkaita aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka yksin tuottaisivat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanotto-tasolla.³ Näin voi käydä, kun yhteisön liiketoiminnassa käytetään tietotekniikkaa eikä liiketapahtumista tuoteta tai säilytetä muuta kuin tietojärjestelmässä olevaa dokumentaatiota. Tällöin kappaleessa 8(b) edellytetään, että tilintarkastaja testaa relevantit kontrollit.

Tilintarkastusevidenssi ja aiottu luottaminen kontrolleihin (viittaus: kappale 9)

A25. Kontrollien toiminnan tehokkuudesta voidaan pyrkiä hankkimaan korkeamman tasoista varmuutta silloin, kun valittuun lähestymistapaan kuuluu ensisijaisesti kontrollien testaamista, erityisesti jos ei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteiden avulla.

³ ISA 315 (uudistettu), kappale 30

Kontrollien testauksen luonne ja laajuus

Muiden tilintarkastustoimenpiteiden yhdistäminen tiedusteluihin (viittaus kappale 10(a))

- A26. Tiedustelut yksin eivät riitä kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseksi. Näin ollen tiedusteluihin yhdistetään muita tilintarkastustoimenpiteitä. Tällöin tiedustelut yhdistettyinä yksityiskohtaiseen tarkastukseen tai uudelleen suorittamiseen voivat tuottaa enemmän varmuutta kuin tiedustelut ja havainnointi, koska havainnointi koskee vain sitä ajankohtaa, jona se tehdään.
- A27. Tietyn kontrollin luonne vaikuttaa siihen, minkä tyyppinen toimenpide vaaditaan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, toimiko kontrolli tehokkaasti. Esimerkiksi jos toiminnan tehokkuutta koskeva evidenssi käy ilmi dokumentaatiosta, tilintarkastaja voi päättää tarkastaa sen yksityiskohtaisesti hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminta on tehokasta. Toisten kontrollien osalta dokumentaatiota ei ehkä kuitenkaan ole saatavilla tai se ei ole relevanttia. Toimintaa koskevaa dokumentaatiota ei välttämättä ole olemassa esimerkiksi joistakin valvontaympäristön osatekijöistä, kuten valtuuksien ja vastuiden osoittamisesta, tai jonkin tyyppisistä kontrollitoiminnoista, kuten tietokoneen suorittamista kontrollitoiminnoista. Tilintarkastusevidenssiä toiminnan tehokkuudesta voidaan tällöin hankkia tekemällä tiedusteluja yhdessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden, kuten havainnoinnin, tai atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien kanssa.

Kontrollien testauksen laajuus

A28. Kun jonkin kontrollin toiminnan tehokkuudesta tarvitaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, kyseisen kontrollin testausta voi olla asianmukaista laajentaa. Sen lisäksi, missä määrin kontrolleihin luotetaan, tilintarkastaja voi ottaa huomioon myös esimerkiksi seuraavia seikkoja päättäessään kontrollien testauksen laajuudesta:

- kuinka usein kontrolli suoritetaan yhteisössä tilikauden aikana.
- sen ajanjakson pituus tilintarkastuksen kohteena olevalla kaudella, jolta tilintarkastaja luottaa kontrollin toiminnan tehokkuuteen.
- kontrollista poikkeamisten odotettu määrä.
- miten relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä hankitaan kontrollin toiminnan tehokkuudesta kannanottotasolla.
- missä määrin tilintarkastusevidenssiä saadaan testaamalla kyseiseen kannanottoon liittyviä muita kontrolleja.

ISA 530⁴ sisältää lisäohjeistusta testauksen laajuudesta.

A29. Tietotekniselle käsittelylle ominaisen johdonmukaisuuden vuoksi ei ehkä ole välttämätöntä laajentaa automatisoidun kontrollin testausta. Automatisoidun kontrollin voidaan odottaa toimivan johdonmukaisesti, ellei ohjelmaa (mukaan lukien

⁴ ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

taulukot, tiedostot tai muu ohjelman käyttämä pysyvä data) muuteta. Kun tilintarkastaja toteaa, että automatisoitu kontrolli toimii tarkoitetulla tavalla (mikä voidaan todeta, kun kontrolli alun perin otetaan käyttöön, tai jonakin muuna ajankohtana), tilintarkastaja voi harkita suorittavansa testejä sen toteamiseksi, että kontrolli edelleen toimii tehokkaasti. Tällaisiin testeihin voi kuulua seuraavien seikkojen toteaminen:

- ohjelmaan ei tehdä muutoksia ilman asianmukaisia ohjelman muutoksiin liittyviä kontrolleja;
- liiketapahtumien käsittelyyn käytetään ohjelman hyväksyttyä versiota; ja
- muut relevantit yleiset kontrollit ovat tehokkaita.

Tällaisiin testeihin voi kuulua myös sen selvittäminen, että ohjelmiin ei ole tehty muutoksia, esimerkiksi silloin, kun yhteisössä käytetään valmiita sovellusohjelmistoja, ilman että niitä räätälöidään tai ylläpidetään. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi tarkastaa tietoturvallisuuden hallinnointia koskevan aineiston yksityiskohtaisesti hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei järjestelmään tai tietoihin ole päästy luvattomasti kauden aikana.

Epäsuorien kontrollien testaaminen (viittaus: kappale 10(b))

- A30. Joskus voi olla tarpeellista hankkia epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa tilintarkastusevidenssiä. Esimerkiksi kun tilintarkastaja päättää testata, miten tehokasta on käyttäjän suorittama, hyväksytyt luottorajat ylittäviä myyntäjä erittelevien poikkeamaraporttien läpikäynti, on käyttäjän suorittama läpikäynti ja siihen liittyvä seuranta tilintarkastajan kannalta suoraan relevantti kontrolli. Raportteihin sisältyvän tiedon oikeellisuutta koskevia kontrolleja (esimerkiksi yleisiä tietotekniikkakontrolleja) sanotaan ”epäsuoriksi” kontrolleiksi.
- A31. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta johdonmukaisuudesta seuraa, että automatisoidun sovelluskontrollin käyttöönottoa koskeva tilintarkastusevidenssi saattaa – yhdessä yhteisön yleisten kontrollien (erityisesti muutoskontrollien) tehokkuutta koskevan tilintarkastusevidenssin kanssa arvioituna – olla merkittävää tilintarkastusevidenssiä myös kontrollin toiminnan tehokkuudesta.

Kontrollien testauksen ajoitus

Ajanjakso, jolta kontrolleihin aiotaan luottaa (viittaus: kappale 11)

- A32. Vain yhteen ajankohtaan liittyvä tilintarkastusevidenssi saattaa olla riittävää tilintarkastajan tarkoituksiin esimerkiksi testattaessa kontrolleja, jotka koskevat yhteisössä tilikauden lopussa tapahtuvaa inventointia. Toisaalta jos tilintarkastaja aikoo luottaa kontrolliin joltakin ajanjaksolta, on asianmukaista käyttää testejä, jotka pystyvät tuottamaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että kyseinen kontrolli on toiminut tehokkaasti relevantteina ajankohtina ajanjakson kuluessa. Tällaisiin testeihin voi kuulua yhteisössä tapahtuvaa kontrollien seuranta koskevia testejä.

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 12(b))

- A33. Määritettäessä, mitä tilintarkastusevidenssiä vielä hankitaan tilikauden osan päätymisen jälkeisenä ajanjaksona toimineista kontrolleista, relevantteihin tekijöihin kuuluvat
- arvioitujen olennaisen virheellisuuden riskien merkittävyys kannanotto-
tasolla.
 - mitkä kontrollit on testattu tilikauden aikana, ja mitä merkittäviä muutok-
sia niissä on tapahtunut testauksen jälkeen, mukaan lukien muutokset tie-
tojärjestelmissä, prosesseissa ja henkilöstössä.
 - missä määrin kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta on saatu ti-
lintarkastusevidenssiä.
 - jäljellä olevan ajanjakson pituus.
 - missä määrin tilintarkastaja aikoo vähentää aineistotarkastustoimenpiteitä
kontrolleihin luottamisen perusteella.
 - valvontaympäristö.
- A34. Lisää tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi laajentamalla kontrol-
lien testausta niin, että se kattaa jäljellä olevan tilikauden, tai testaamalla yhteisös-
sä tapahtuvaa kontrollien seurantaa.

Aiemmissä tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen
(viittaus: kappale 13)

- A35. Aiemmista tilintarkastuksista saatu tilintarkastusevidenssi saattaa tietyissä olo-
suhteissa toimia tilintarkastusevidenssinä, kun tilintarkastaja suorittaa tilintar-
kastustoimenpiteitä varmistuakseen siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia.
Aiempaa tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut to-
deta, että automatisoitu kontrolli on toiminut tarkoitettulla tavalla. Tilintarkastaja
voi hankkia tilintarkastusevidenssiä todetakseen, onko automatisoituun kontrol-
liin tehty muutoksia, jotka vaikuttavat siihen, toimiiko kontrolli edelleen tehok-
kaasti, esimerkiksi tiedustelemalla tätä johdolta sekä tarkastamalla yksityiskoh-
taisesti lokeja osoittaakseen, mitä kontrolleja on muutettu. Näitä muutoksia
koskevaa tilintarkastusevidenssiä arvioimalla saatetaan saada tukea sen tilintar-
kastusevidenssin lisäämiselle tai vähentämiselle, joka tarkastuksen kohteena ole-
valla tilikaudella odotetaan hankittavan kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Aiempien tilintarkastusten jälkeen muuttuneet kontrollit (viittaus: kappale 14(a))

- A36. Muutokset voivat vaikuttaa aiemmissä tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevi-
denssin relevanssiin siten, että luottamiselle ei ehkä enää ole perustetta. Esimerkik-
si järjestelmämuutokset, joiden seurauksena yhteisön järjestelmästä voidaan saada
uusi raportti, eivät todennäköisesti vaikuta aiemmassa tilintarkastuksessa saadun ti-
lintarkastusevidenssin relevanssiin; siihen vaikuttaa kuitenkin muutos, jonka seu-
rauksena tietoa kootaan tai sitä koskevia laskutoimituksia tehdään eri tavalla.

Kontrollit, jotka eivät ole muuttuneet aiempien tilintarkastusten jälkeen (viittaus: kappale 14(b))

- A37. Tilintarkastajan päätös siitä, luottaako hän aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin kontrolleista, jotka
- (a) eivät ole muuttuneet sen jälkeen kun ne on viimeksi testattu ja
 - (b) eivät ole merkittävää riskiä alentavia kontrolleja,
- perustuu ammatilliseen harkintaan. Myös se, miten usein tällaisten kontrollien testaus toistetaan, perustuu ammatilliseen harkintaan, mutta kappaleessa 14(b) sen edellytetään tapahtuvan vähintään kerran kolmessa vuodessa.
- A38. Yleensä mitä suurempi on olennaisen virheellisyyden riski tai mitä enemmän kontrolleihin luotetaan, sitä lyhyempi tämä aikaväli todennäköisesti voi olla. Tekijöitä, jotka saattavat lyhentää aikaa, jonka kuluttua kontrolli testataan uudelleen, tai johtaa siihen, että aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin ei luoteta lainkaan, voivat olla
- puutteellinen valvontaympäristö.
 - puutteellinen kontrollien seuranta.
 - merkittävä manuaalinen elementti relevanteissa kontrolleissa.
 - kontrollin soveltamiseen merkittävästi vaikuttavat henkilöstövaihdokset.
 - muuttuvat olosuhteet, jotka antavat viitteitä siitä, että kontrolliin tarvitaan muutoksia.
 - puutteelliset yleiset tietotekniikkakontrollit.
- A39. Silloin kun tilintarkastaja aikoo luottaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin useamman kontrollin osalta, näistä kontrolleista muuttaman testaaminen kussakin tilintarkastuksessa antaa tietoa sen tueksi, että valvontaympäristö on edelleen tehokas. Tämä vaikuttaa osaltaan tilintarkastajan päätökseen siitä, onko asianmukaista luottaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 16–17)

- A40. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden avulla havaittu olennainen virheellisyys on vahva viite siitä, että sisäisessä valvonnassa on merkittävä puutteellisuus.
- A41. Kontrollien toiminnan tehokkuuden käsitteessä otetaan huomioon se, että yhteisön tavassa soveltaa kontrolleja saattaa esiintyä joitakin poikkeamia. Poikkeaminen kontrolleista, jotka on määrätty suoritettaviksi, saattaa johtua esimerkiksi avainhenkilöstön vaihdoksista, liiketapahtumien volyymin huomattavista kausittaisista vaihteluista ja inhimillisistä virheistä. Poikkeamien havaittu määrä, erityisesti verrattuna niiden odotettuun määrään, voi antaa viitteitä siitä, ettei kontrollin voida luottaa alentavan riskiä kannanottotasolla tilintarkastajan arvioimalle tasolle.

Aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 18)

A42. Kappaleessa 18 edellytetään, että arvioidusta olennaisen virheellisyyden riskistä riippumatta tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. Tämä vaatimus kuvastaa sitä tosiseikkaa, että: (a) tilintarkastajan tekemä riskienarviointi on harkintaan perustuva eikä sitä tehtäessä näin ollen välttämättä tunnisteta kaikkia olennaisen virheellisyyden riskejä; ja (b) sisäiseen valvontaan liittyy luontaisia rajoitteita, kuten että johto siivuttaa kontrollit.

Aineistotarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus

A43. Olosuhteista riippuen tilintarkastaja voi todeta, että

- pelkkien analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen riittää alentamaan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Esimerkiksi jos tilintarkastajan tekemän riskiarvion tukena on kontrollien testauksesta saatua tilintarkastusevidenssiä.
- vain yksittäisten tapahtumien tarkastaminen on asianmukaista.
- arvioituihin riskeihin vastataan parhaiten yhdistämällä analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista.

A44. Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet soveltuvat yleensä paremmin suuriin määriin liiketapahtumia, jotka käyttäytyvät siten, että niitä voidaan ajan kuluessa ennustaa. ISA 520⁵ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta analyttisten toimenpiteiden käyttämisestä tilintarkastuksen aikana.

A45. Riskin ja kannanoton luonne on relevantti yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa. Esimerkiksi yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen, jonka kohteena on olemassaoloa tai tapahtumista koskeva kannanotto, voi kuulua tilinpäätöksessä esiintyvään lukuun sisältyvien erien valitsemista ja relevantin tilintarkastusevidenssin hankkimista. Toisaalta täydellisyyttä koskevaan kannanottoon liittyvään yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen voi kuulua, että valitaan eria, joiden odotetaan sisältyvän relevanttiin tilinpäätöserään, ja tutkitaan, sisältävätkö ne siihen.

A46. Koska olennaisen virheellisyyden riskiä arvioitaessa otetaan huomioon sisäinen valvonta, aineistotarkastustoimenpiteitä voi olla tarpeellista laajentaa, kun kontrollien testauksen tulokset ovat epätydyttäviä. Tilintarkastustoimenpiteen laajentaminen on kuitenkin asianmukaista ainoastaan, jos tilintarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.

⁵ ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet*

A47. Yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa tarkastuksen laajuus ajatellaan yleensä otoskokona. Myös muut seikat ovat kuitenkin relevantteja, esimerkiksi se, onko tehokkaampaa käyttää muita valikoivia tarkastusmenetelmiä. Katso ISA 500.⁶

Harkinta siitä, suoritetaanko ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä (viittaus: kappale 19)

A48. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet ovat usein relevantteja, kun on kysymys tilien saldoihin ja niiden osiin liittyvistä kannanotoista, mutta niiden ei tarvitse rajoittua näihin eriin. Tilintarkastaja voi esimerkiksi pyytää ulkopuolista vahvistusta yhteisön ja toisten osapuolten välisten sopimusten tai liiketoimien ehdoista. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä voidaan suorittaa myös tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, että joitakin ehtoja ei ole. Pyyntöä voidaan esimerkiksi nimenomaisesti hakea vahvistusta siihen, ettei ole olemassa ”sivuvälipuhetta”, joka saattaa olla relevantti myynnin katkoa koskevan kannanoton kannalta. Muita tilanteita, joissa ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet voivat tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi, ovat

- pankkitilien saldot ja muut pankkisuhteiden kannalta relevantit tiedot.
- myyntisaamisten saldot ja ehdot.
- kolmansien osapuolten hallussa oleva käsiteltäväksi tai edelleen lähetettäväksi tarkoitettu vaihto-omaisuus tullivarastoissa.
- lakimiesten tai rahoittajien hallussa säilytettävänä tai vakuutena olevat kiinteistöjen saantokirjat.
- sijoitukset, jotka ovat kolmansien osapuolten säilytettävänä tai jotka on ostettu arvopaperivälittäjältä mutta joita ei tilinpäätöspäivään mennessä ole toimitettu.
- lainat, mukaan lukien relevantit takaisinmaksua ja rajoittavia kovenantteja koskevat ehdot.
- ostovelkojen saldot ja ehdot.

A49. Vaikka ulkopuoliset vahvistukset voivat tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä tietyistä kannanotoista, on joitakin kannanottoja, joista ulkopuoliset vahvistukset tuottavat vähemmän relevanttia tilintarkastusevidenssiä. Ulkopuoliset vahvistukset tuottavat vähemmän relevanttia tilintarkastusevidenssiä esimerkiksi myyntisaamisten perittävyystään kuin niiden olemassaolosta.

A50. Tilintarkastaja voi todeta, että yhtä tarkoitusta varten suoritettavat ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tarjoavat tilaisuuden saada tilintarkastusevidenssiä myös muista seikoista. Esimerkiksi pankkitilien saldoja koskevat vahvistuspyynnöt sisältävät usein myös muiden tilinpäätöskannanottojen kannalta re-

⁶ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 10

levanttia tietoa koskevia pyyntöjä. Tällaisten seikkojen huomioon ottaminen voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen siitä, suorittaako hän ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.

- A51. Tekijöitä, jotka voivat auttaa tilintarkastajaa tämän ratkaistessa, sisällytetäänkö aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä, ovat
- vahvistuksen antavan osapuolen tietämys kohteesta – vastaukset voivat olla luotettavampia, jos ne antaa vahvistuksen antavan osapuolen henkilö, joka tuntee vahvistettavaa tietoa riittävästi.
 - aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kyky tai halukkuus vastaamiseen – vahvistuksen antava osapuoli esimerkiksi:
 - ei ehkä hyväksy velvollisuuttaan vastata vahvistuspyyntöön;
 - voi pitää vastaamista liian kalliina tai aikaavievänä;
 - voi olla huolestunut vastaamisesta mahdollisesti seuraavasta juriidisesta vastuusta;
 - voi käsitellä liiketapahtumat kirjanpidossaan muissa valuutoissa; tai
 - voi toimia sellaisessa ympäristössä, jossa vahvistuspyyntöihin vastaaminen ei ole merkittävä osa päivittäistä toimintaa.
- Tällaisissa tilanteissa vahvistuksen antavat osapuolet eivät ehkä vastaa, saattavat vastata epävirallisesti tai saattavat pyrkiä rajoittamaan vastauksen käyttämistä.
- aiotun vahvistuksen antavan osapuolen objektiivisuus – jos vahvistuksen antava osapuoli kuuluu yhteisön lähipiiriin, vahvistuspyyntöihin saatavat vastaukset saattavat olla vähemmän luotettavia

Tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 20(b))

- A52. Se, millä tavalla, samoin kuin se, miten laajasti tilintarkastaja suorittaa tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyviä aineistotarkastustoimenpiteitä, riippuu yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessin luonteesta ja monimutkaisuudesta sekä siihen liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä.

Merkittäviin riskeihin vastaavat aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 21)

- A53. Tämän standardin kappaleessa 21 tilintarkastajan edellytetään suorittavan nimenomaisesti niihin riskeihin vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä, joiden hän on todennut olevan merkittäviä riskejä. Tilintarkastajan suoraan vahvistuksen antavilta osapuolilta saamien ulkopuolisten vahvistusten muodossa oleva tilintarkastusevidenssi saattaa auttaa tilintarkastajaa hankkimaan sellaista korkealla luotettavuustasolla olevaa tilintarkastusevidenssiä, jota hän tarvitsee väärinkäytöksestä

tai virheestä johtuvan virheellisuuden merkittäviin riskeihin vastaamiseksi. Jos tilintarkastaja esimerkiksi havaitsee, että johdolla on paineita tulosodotusten täyttämiseen, saattaa olla olemassa riski, että johto paisuttelee myyntiä kirjaamalla epäasianmukaisesti sellaisiin myyntisopimuksiin perustuvia tuottoja, joiden ehdot estävät tulouttamisen, tai laskuttamalla myynnin ennen tavarantoimitusta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella ulkoisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä, ei ainoastaan saadakseen vahvistuksen saatavien määrästään vaan saadakseen vahvistuksen myös myyntisopimusten yksityiskohdista, kuten päivämäärästä, mahdollisista palautusoikeuksista ja toimitusehdoista. Tilintarkastaja saattaa lisäksi todeta, että tällaisia ulkoisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä on tehokasta täydentää yhteisön muulle kuin laskentahenkilöstölle tehtävillä tiedusteluilla myyntisopimusten ja toimitusehtojen muutoksista.

Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitus (viittaus: kappaleet 22–23)

- A54. Aiemmassa tilintarkastuksessa suoritettujen aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa useimmissa tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan tilintarkastusevidenssiä tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten. Tästä on kuitenkin poikkeuksia, esimerkiksi aiemmassa tilintarkastuksessa saatu oikeudellinen lausunto arvopaperistamisen rakenteesta, jossa ei ole tapahtunut muutoksia, voi olla relevantti tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tällöin voi olla asianmukaista käyttää aiemmassa tilintarkastuksessa aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittua tilintarkastusevidenssiä, jos tämä evidenssi ja siihen liittyvä kohde eivät ole muuttuneet ratkaisevasti ja jos tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana on suoritettu tilintarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, että evidenssi on edelleen relevanttia.

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 22)

- A55. Joissakin olosuhteissa tilintarkastaja voi todeta, että hänen on tehokasta suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana ja verrata ja täsmäyttää tilikauden lopun saldotietoa vertailukelpoiseen tilikauden aikaiseen tietoon nähden, pystyäkseen
- (a) tunnistamaan epätavallisilta vaikuttavat määrät;
 - (b) tutkimaan tällaiset määrät; ja
 - (c) suorittamaan analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä tai yksittäisten tapahtumien tarkastusta näiden ajankohtien välisen ajan tarkastamiseksi.
- A56. Aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen tilikauden aikana ilman että myöhemmin suoritetaan lisätoimenpiteitä, kasvattaa riskiä, että tilintarkastaja ei havaitse tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä. Tämä riski on sitä suurempi, mitä pidempi jäljellä oleva ajanjakso on. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa siihen, suoritetaanko aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana:
- valvontaympäristö ja muut relevantit kontrollit.
 - tilintarkastajan toimenpiteitä varten tarvittavan tiedon saatavuus myöhempanä ajankohtana.

- kyseisen aineistotarkastustoimenpiteen tavoite.
- arvioitu olennaisen virheellisyyden riski.
- kyseisen liiketapahtumien lajin tai tilin saldon ja niihin liittyvien kannanottojen luonne.
- pystyykö tilintarkastaja suorittamaan jäljellä olevan ajanjakson kattamista varten asianmukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä taikka aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaukseen pienentääkseen riskiä, että tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä ei havaita.

A57. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa siihen, suoritetaanko tilikaudelle sijoittuvan ajankohdan ja tilikauden lopun välistä ajanjaksoa koskevia analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä:

- ovatko kyseisten liiketapahtumien lajien tai tilien kauden lopun saldot kohtuudella ennustettavissa määränsä, suhteellisen merkittävyytensä ja koostumuksensa suhteen.
- ovatko menettelytavat, joita yhteisössä käytetään tällaisten liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen analysoimiseen ja oikaisemiseen tilikauden aikana ja oikeiden kirjanpidollisten katkojen luomiseen, asianmukaisia.
- tuottaako taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä riittävästi tietoa tilikauden lopun saldoista ja jäljellä olevalla ajanjaksolla toteutuvista liiketapahtumista, jotta on mahdollista tutkia:
 - (a) merkittäviä epätavallisia liiketapahtumia tai kirjanpitoventejä (lähellä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa toteutuvat mukaan lukien);
 - (b) muita syitä merkittäviin vaihteluihin tai siihen, että odotettuja vaihteluja ei tapahtunut; ja
 - (c) liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen koostumuksessa tapahtuneita muutoksia.

Tilikauden aikana havaitut virheellisyydet (viittaus: kappale 23)

A58. Silloin kun tilintarkastaja toteaa, että tilikauden aikana havaittujen virheellisyyksien seurauksena on tarpeellista muuttaa jäljellä olevan ajanjakson kattamiseen tarkoitettujen aineistotarkastustoimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta, tällaiseen muutokseen voi kuulua, että tilikauden aikana suoritettuja toimenpiteitä laajennetaan tai ne toistetaan tilikauden lopussa.

Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus (viittaus: kappale 24)

A59. Tilinpäätöksen esittämistavan, järjestyksen ja sisällön asianmukaisuutta koskevaan arviointiin kuuluu esimerkiksi, että tarkastellaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän terminologian käyttöä, esitettävien tietojen yksityis-

kohtaisuuden tasoa, lukujen yhdistämistä ja jaottelua sekä esitettävien lukujen perustaa.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 25–27)

A60. Tilintarkastus on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Sitä mukaa kuin tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, hän saattaa hankitun tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta. Tilintarkastajan tietoon voi tulla informaatiota, joka eroaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta. Esimerkiksi

- tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteiden avulla havaitsemien virheellisyyksien laajuus saattaa muuttaa tilintarkastajan riskiarviointeja ja viitata sisäisen valvonnan olennaiseen puutteellisuuteen;
- tilintarkastajan tietoon saattaa tulla poikkeavuuksia kirjanpitoaineistossa taikka ristiriitaista tai puuttuvaa evidenssiä;
- tilintarkastuksen yhteenvetovaiheessa suoritettujen analyttiset toimenpiteet saattavat antaa viitteitä olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu.

Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tarkistetun riskienarvioinnin perusteella uudelleen kaikkien tai joidenkin liiketapahtumien lajien, tilien saldojen tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen sekä niihin liittyvien kannanottojen osalta. ISA 315 (uudistettu) sisältää lisäohjeistusta tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tarkistamisesta.⁷

A61. Tilintarkastaja ei voi olettaa väärinkäytöksen tai virheen esiintymisen olevan irrallinen tapahtuma. Määritettäessä, onko arvio edelleen asianmukainen, on sen vuoksi tärkeää arvioida sitä, miten virheellisyyden havaitseminen vaikuttaa arviointeihin olennaisen virheellisyyden riskeihin.

A62. Seuraavat tekijät vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä:

- miten merkittävä kannanottoon sisältyvä mahdollinen virheellisyys on, ja miten todennäköisesti sillä on olennainen vaikutus tilinpäätöksen joko yksin tai yhdessä muiden mahdollisten virheellisyyksien kanssa.
- miten tehokkaasti johdon toimenpiteet ja kontrollit vastaavat riskeihin.
- aiemmissa tilintarkastuksissa saatu kokemus vastaavista mahdollisista virheellisyyksistä.

⁷ ISA 315 (uudistettu), kappale 31

- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä se, onko tällaisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla havaittu väärinkäytöksiä tai virheitä.
- saatavilla olevan tiedon lähde ja luotettavuus.
- tilintarkastusevidenssin vakuuttavuus.
- yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta muodostettu käsitys.

Dokumentointi (viittaus: kappale 28)

- A63. Tilintarkastusdokumentaation muoto ja laajuus perustuvat ammatilliseen harkintaan ja siihen vaikuttavat yhteisön ja sen sisäisen valvonnan luonne, koko ja monimutkaisuus sekä tiedon saatavuus yhteisöltä samoin kuin tilintarkastuksessa käytettävä tilintarkastusmetodologia ja -teknologia.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 402
PALVELUORGANISAATIOTA KÄYTTÄVÄN YHTEISÖN
TILINTARKASTUKSESSA HUOMIOON OTETTAVIA
SEIKKOJA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
Voimaantulo.....	6
Tavoitteet	7
Määritelmät	8
Vaatimukset	
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta	9–14
Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin	15–17
1-tyyppin ja 2-tyyppin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja	18
Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen sekä korjaamattomat virheellisyydet	19
Käyttäjyhteisön tilintarkastajan raportointi.....	20–22
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta.....	A1–A23
Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin	A24–A39

1-tyyppin ja 2-tyyppin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja.....	A40
Palveluorganisaation toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja... määräysten noudattamatta jättäminen sekä korjaamattomat virheellisydet.....	A41
Käyttäjyhteisön tilintarkastajan raportointi.....	A42–A44

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään käyttäjyhteisön tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä silloin, kun käyttäjyhteisö käyttää yhden tai useamman palveluorganisaation palveluja. Erityisesti standardissa selitetään tarkemmin, kuinka käyttäjyhteisön tilintarkastaja soveltaa ISA 315:tä (uudistettu)¹ ja ISA 330:tä² muodostaessaan tarvittavaa käsitystä käyttäjyhteisöstä sekä sen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta olennaisen virheellisyysriskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.
2. Monet yhteisöt ulkoistavat liiketoimintansa joitakin osa-alueita organisaatioille, joiden tuottamat palvelut vaihtelevat yhteisön ohjauksessa suoritettavasta yksittäisestä tehtävästä siihen, että korvataan yhteisön kokonaisia liiketoimintayksiköjä tai toimintoja, kuten verosäädösten noudattamista seuraava toiminto. Monet tällaisten organisaatioiden tuottamat palvelut ovat kiinteä osa yhteisön liiketoimintoja, mutta kaikki nämä palvelut eivät kuitenkaan ole relevantteja tilintarkastuksen kannalta.
3. Palveluorganisaation tuottamat palvelut ovat relevantteja käyttäjyhteisön tilintarkastuksen kannalta silloin, kun nämä palvelut ja niitä koskevat kontrollit ovat osa käyttäjyhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia tietojärjestelmää sekä siihen liittyviä liiketoimintaprosesseja. Vaikka useimmat palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista todennäköisesti liittyvät taloudelliseen raportointiin, voi olla myös muita tilintarkastuksen kannalta mahdollisesti relevantteja kontrolleja, kuten omaisuuden turvaamista koskevat kontrollit. Palveluorganisaation tuottamat palvelut ovat osa käyttäjyhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia tietojärjestelmää sekä siihen liittyviä liiketoimintaprosesseja, jos nämä palvelut vaikuttavat johonkin seuraavista:
 - (a) tilinpäätöksen kannalta merkittävät liiketapahtumien lajit käyttäjyhteisön toiminnoissa;
 - (b) sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden mukaisesti käyttäjyhteisön liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, siirretään pääkirjaan sekä esitetään tilinpäätöksessä;
 - (c) niihin liittyvä joko sähköisessä muodossa tai paperilla oleva kirjanpitoaineisto, sitä tukeva informaatio sekä yksittäiset käyttäjyhteisön tilinpäätökseen sisältyvät tilit, joita käytetään käyttäjyhteisön liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportointiin; tähän

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

- kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään pääkirjaan;
- (d) miten tilinpäätöksen kannalta merkittävät muut tapahtumat ja tilanteet kuin liiketoimet tallentuvat käyttäjäyhteisön tietojärjestelmään;
 - (e) taloudellisen raportoinnin prosessi, jota käytetään käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisessa, mukaan lukien merkittävien kirjanpidollisten arvioiden ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottaminen; sekä
 - (f) kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitovientejä, mukaan lukien kertaluonteisten epätavanomaisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät muut kuin vakiomuotoiset pääkirjanpitoviennit.
4. Sen työn luonne ja laajuus, jota käyttäjäyhteisön tilintarkastaja kohdistaa palveluorganisaation tuottamiin palveluihin, riippuu näiden palvelujen luonteesta ja niiden merkityksestä käyttäjäyhteisölle sekä siitä, kuinka relevantteja kyseiset palvelut ovat tilintarkastuksen kannalta.
5. Tätä standardia ei sovelleta rahoituslaitosten tarjoamiin palveluihin, jotka rajoittuvat yhteisöllä rahoituslaitoksessa olevan tilin hoitamiseen, kun yhteisö nimenomaisesti hyväksyy tapahtumat, esimerkiksi palveluihin, joissa pankki käsittelee sekkitilin tapahtumia tai välittäjä hoitaa arvopaperikauppoja. Tätä standardia ei myöskään sovelleta sellaisten liiketapahtumien tarkastamiseen, jotka johtuvat omistukseen perustuvista intresseistä toisissa yhteisöissä, kuten henkilö- tai osakeyhtiöissä ja yhteisyriyksissä, kun omistukseen perustuvia intressejä käsitellään kirjanpidossa ja niistä raportoidaan niiden haltijoille.

Voimaantulo

6. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

7. Kun käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tavoitteena on
- (a) muodostaa tarvittava käsitys palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävydestä sekä niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan tunnistukseen olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioidakseen niitä; ja
 - (b) suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaimiseksi.

Määritelmät

8. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit – Kontrollit, jotka palveluorganisaatio palvelunsa rakenteessa olettaa käyttäjäyhteisöjen ottavan käyttöön

ja jotka, jos se on valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään sen järjestelmän kuvauksessa.

- (b) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä 1-tyypin raportti) – Raportti, joka sisältää
 - (i) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, jotka ovat tietyinä ajankohtana suunniteltuina ja käytössä; ja
 - (ii) palveluorganisaation tilintarkastajan antaman raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta sekä kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.
- (c) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä 2-tyypin raportti) – Raportti, joka sisältää
 - (i) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, kontrollien rakenteesta ja siitä että ne ovat käytössä tietyinä ajankohtana tai tietyinä ajanjaksona sekä joissakin tapauksissa niiden toiminnan tehokkuudesta tietyinä ajanjaksona; ja
 - (ii) palveluorganisaation tilintarkastajan raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää
 - a. palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta, kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi sekä kontrollien toiminnan tehokkuudesta; ja
 - b. kuvauksen palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamasta kontrollien testauksesta ja sen tuloksista.
- (d) Palveluorganisaation tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaation kontrolleja koskevan varmennusraportin.
- (e) Palveluorganisaatio – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjyhteisöille palveluja, jotka ovat osa näiden yhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

- (f) Palveluorganisaation järjestelmä – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu, otettu käyttöön ja pidetään yllä palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjyhteisöille.
- (g) Palveluorganisaation alihankkija – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat osa näiden käyttäjyhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.
- (h) Käyttäjyhteisön tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.
- (i) Käyttäjyhteisö – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota ja jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena.

Vaatimukset

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta

9. Muodostaessaan käsitystä käyttäjyhteisöstä ISA 315:n (uudistettu)³ mukaisesti käyttäjyhteisön tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka käyttäjyhteisö käyttää toiminnassaan palveluorganisaation palveluja, ja tähän käsitykseen sisältyvät (viittaus: kappaleet A1–A2)
 - (a) palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonne sekä näiden palvelujen merkitys käyttäjyhteisölle, mukaan lukien niiden vaikutus käyttäjyhteisön sisäiseen valvontaan (viittaus: kappaleet A3–A5)
 - (b) palveluorganisaation käsittelemien liiketapahtumien tai sen vaikutuksen kohteena olevien tilien tai taloudellisen raportoinnin prosessien luonne ja olennaisuus (viittaus: kappale A6)
 - (c) palveluorganisaation ja käyttäjyhteisön toimintojen välisen vuorovaikutuksen määrä; ja (viittaus: kappale A7)
 - (d) käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation välisen suhteen luonne, mukaan lukien palveluorganisaation hoitamia toimintoja koskevat relevantit sopimusehdot. (Viittaus: kappaleet A8–A11)
10. Muodostaessaan käsitystä tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta ISA 315:n (uudistettu)⁴ mukaisesti käyttäjyhteisön tilintarkastajan on arvioitava palveluorganisaation tuottamiin palveluihin liittyvien käyttäjyhteisössä olevien relevanttien kontrollien rakennetta ja sitä, ovatko ne käytössä, mukaan lukien kontrollit, joita sovelletaan palveluorganisaation käsittelemiin liiketapahtumiin. (Viittaus: kappaleet A12–A14)

³ ISA 315 (uudistettu), kappale 11

⁴ ISA 315 (uudistettu), kappale 12

11. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan on ratkaistava, onko palveluorganisaation tuottamista palveluista ja niiden vaikutuksesta käyttäjyhteisön tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan muodostettu tarvittava käsitys olennaisen virheellisyysriskien tunnistamisen ja arvioimisen perustaksi.
12. Jos käyttäjyhteisön tilintarkastaja ei pysty muodostamaan tarvittavaa käsitystä käyttäjyhteisöstä saatavan tiedon perusteella, hänen on muodostettava tämä käsitys suorittamalla yksi tai useampia seuraavista toimenpiteistä:
 - (a) 1-tai 2-tyyppin raportin hankkiminen, jos sellainen on saatavilla;
 - (b) yhteydenotto käyttäjyhteisön kautta palveluorganisaatioon tiettyjen tietojen hankkimiseksi;
 - (c) vieraileminen palveluorganisaatiossa ja sellaisten toimenpiteiden suorittaminen, joiden avulla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatiossa olevista relevanteista kontroleista; tai
 - (d) toisen tilintarkastajan käyttäminen suorittamaan toimenpiteitä, joiden avulla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatiossa olevista relevanteista kontroleista. (Viittaus: kappaleet A15–A20)

1-tyyppin tai 2-tyyppin raportin käyttäminen sen käsityksen tukena, jonka käyttäjyhteisön tilintarkastaja muodostaa palveluorganisaatiosta

13. Määrittäessään, saadaanko 1-tyyppin ja 2-tyyppin raportista tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, käyttäjyhteisön tilintarkastajan on oltava vakuuttunut
 - (a) palveluorganisaation tilintarkastajan ammatillisesta pätevyydestä ja siitä, että tämä on riippumaton palveluorganisaatiosta; ja
 - (b) niiden standardien soveltuvuudesta, joiden mukaisesti 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti on annettu. (Viittaus: kappale A21)
14. Jos käyttäjyhteisön tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä 1-tyyppin tai 2-tyyppin raporttia tilintarkastusevidenssinä, joka tukee hänen käsitystään palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenteesta ja siitä, että ne ovat käytössä, käyttäjyhteisön tilintarkastajan on
 - (a) arvioitava, onko palveluorganisaatiossa olevia kontroleja koskeva kuvaus ja niiden rakenne sellaiselta ajankohdalta tai ajanjaksolta, joka on asianmukainen käyttäjyhteisön tilintarkastajan tarkoituksia varten;
 - (b) arvioitava, saadaanko raportista tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä käyttäjyhteisön tilintarkastuksen kannalta relevanttia sisäistä valvontaa koskevaa käsitystä varten; ja
 - (c) ratkaistava, ovatko palveluorganisaation yksilöimät käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit relevantteja käyttäjyhteisölle ja jos ovat, muodostettava käsitys siitä, onko käyttäjyhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön tällaiset kontrollit. (Viittaus: kappaleet A22–23)

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin

15. Vastatessaan arvioituihin riskeihin ISA 330:n mukaisesti käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on
 - (a) ratkaistava, onko relevanttien tilinpäätöskannanottojen osalta saatavissa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä käyttäjäyhteisön hallussa olevasta aineistosta; ja jos ei ole,
 - (b) suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tai käytettävä toista tilintarkastajaa suorittamaan kyseiset toimenpiteet palveluorganisaatiossa käyttäjäyhteisön tilintarkastajan puolesta. (Viittaus: kappaleet A24–A28)

Kontrollien testaus

16. Silloin kun käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tekemä riskienarviointi perustuu oletukseen siitä, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on hankittava tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta suorittamalla yhden tai useampia seuraavia toimenpiteitä:
 - (a) 2-tyyppin raportin hankkiminen, jos sellainen on saatavilla;
 - (b) asianmukainen kontrollien testaus palveluorganisaatiossa; tai
 - (c) toisen tilintarkastajan käyttäminen testaamaan kontrolleja palveluorganisaatiossa käyttäjäyhteisön tilintarkastajan puolesta. (Viittaus: kappaleet A29–A30)

2-tyyppin raportin käyttäminen tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta

17. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee kappaleen 16(a) mukaisesti käyttävänsä 2-tyyppin raporttia tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta, hänen on ratkaistava, antaako palveluorganisaation tilintarkastajan raportti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien tehokkuudesta käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tueksi
 - (a) arvioimalla, onko palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskeva kuvaus sekä niiden rakenne ja toiminnan tehokkuus sellaiselta ajankohdalta tai ajanjaksolta, joka on asianmukainen käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tarkoituksia varten;
 - (b) ratkaisemalla, ovatko palveluorganisaation yksilöimät käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit relevantteja käyttäjäyhteisölle ja jos ovat, muodostaa käsitys siitä, onko käyttäjäyhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön tällaiset kontrollit, ja jos on, testaamalla niiden toiminnan tehokkuus;
 - (c) arvioimalla kontrollien testauksen kattaman ajanjakson sekä kontrollien testauksen jälkeen kuluneen ajan asianmukaisuutta; ja

- (d) arvioimalla, ovatko palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamat kontrollien testaukset ja niiden tulokset, joita kuvataan palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa, relevantteja käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen sisältyvien kannanottojen kannalta ja tuottavatko ne tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tueksi. (Viittaus: kappaleet A31–A39)

1-tyyppin ja 2-tyyppin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja

18. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä 1-tyyppin tai 2-tyyppin raporttia, joka ei kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja, ja kyseiset palvelut ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on sovellettava tämän standardin vaatimuksia palveluorganisaation alihankkijan tuottamiin palveluihin. (Viittaus: kappale A40)

Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä korjaamattomat virheellisydet

19. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on tiedusteltava käyttäjäyhteisön johdolta, onko palveluorganisaatio raportoinut käyttäjäyhteisölle tai onko käyttäjäyhteisö muutoin tietoinen käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen vaikuttavasta väärinkäytöksestä, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä tai korjaamattomista virheellisyyksistä. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on arvioitava, kuinka tällaiset seikat vaikuttavat hänen muiden tilintarkastustoimenpiteidensä luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, mukaan lukien vaikutus hänen johtopäätöksiinsä ja tilintarkastuskertomukseensa. (Viittaus: kappale A41)

Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan raportointi

20. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705 (uudistettu):n⁵ mukaisesti, jos hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä palveluorganisaation tuottamista palveluista, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta. (Viittaus: kappale A42)
21. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei saa viitata palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön vakiomuotoisen lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys tätä edellyttää. Jos säädös tai määräys sisältää vaatimuksen tällaisesta viittauksesta, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei viittaus vähennä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan vastuuta tilintarkastuslausunnosta. (Viittaus: kappale A43)
22. Jos viittaaminen palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön on relevanttia käyttäjäyhteisön tilintarkastajan lausuntoon tehdyn mukautuksen ymmärtämiseksi, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on mainittava, ettei tällainen viittaus

⁵ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 6

vähennä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan vastuuta kyseisestä lausunnosta. (Viittaus: kappale A44)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta

Tietolähteet (viittaus: kappale 9)

- A1. Palveluorganisaation tuottamia palveluja koskevaa tietoa voi olla saatavissa monista eri lähteistä, kuten
- käyttäjille tarkoitetuista käsikirjoista.
 - yleisistä järjestelmäkuvauksista.
 - teknisistä käsikirjoista.
 - käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisestä sopimuksesta tai palvelutason määrätyksestä.
 - palveluorganisaatioiden, sisäisen tarkastuksen tai sääntelyviranomaisten raporteista, jotka koskevat palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja.
 - palveluorganisaation tilintarkastajan raporteista, mukaan lukien johdolle annetut raportit, jos sellaisia on käytettävissä.
- A2. Tietämys, joka on saatu siten, että käyttäjäyhteisön tilintarkastajalla on kokemusta palveluorganisaatiosta, esimerkiksi kokemusta toisista tilintarkastustoimeksiantoista, voi myös olla avuksi muodostettaessa käsitystä palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta. Siitä voi olla erityisen paljon apua, jos palveluorganisaation palvelut ja näitä palveluja koskevat kontrollit ovat pitkälle standardoituja.

Palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonne (viittaus: kappale 9(a))

- A3. Käyttäjäyhteisö saattaa käyttää esimerkiksi sellaista palveluorganisaatiota, joka käsittelee liiketapahtumia ja ylläpitää niihin liittyvää seurattavuutta tai kirjaa liiketapahtumia ja käsittelee niihin liittyvää tietoa. Tällaisia palveluja tuottavia palveluorganisaatioita ovat esimerkiksi pankkien omaisuudenhoito-osastot, jotka sijoittavat ja hoitavat varoja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevien järjestelyjen tai muiden tahojen puolesta; kiinnitysluottopankit, jotka hoitavat kiinnityksiä muiden puolesta; sekä sovelluspalvelujen tuottajat, jotka tarjoavat sovellusohjelmistopaketteja ja teknologiaympäristön, joka antaa asiakkaille mahdollisuuden käsitellä talouteen ja toimintaan liittyviä tapahtumia.
- A4. Esimerkkejä palveluorganisaatioiden palveluista, jotka ovat relevantteja tilintarkastuksen kannalta, ovat

- käyttäjäyhteisön kirjanpitoaineiston ylläpito.
- varojen hallinta.
- liiketapahtumien alkuun saattaminen, kirjaaminen tai käsitteleminen käyttäjäyhteisön agenttina.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A5. Pienet yhteisöt saattavat käyttää ulkoisia kirjanpito palveluja, jotka vaihtelevat tiettyjen liiketapahtumien (esimerkiksi palkkoihin perustuvien verojen tilitysten) käsittelystä ja kirjanpitoaineiston ylläpidosta niiden tilinpäätöksen laatimiseen. Tällaisen palveluorganisaation käyttäminen tilinpäätöksen laatimiseen ei vapauta pienen yhteisön johtoa ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiä näiden velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.⁶

Palveluorganisaation käsittelemien liiketapahtumien luonne ja olennaisuus
(viittaus: kappale 9(b))

- A6. Palveluorganisaatio saattaa luoda toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka vaikuttavat käyttäjäyhteisön sisäiseen valvontaan. Nämä toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat ainakin osaksi fyysisesti ja toiminnallisesti erillään käyttäjäyhteisöstä. Palveluorganisaation kontrollien merkittävyys käyttäjäyhteisön kontrollien kannalta riippuu palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta, mukaan lukien käyttäjäyhteisön puolesta käsiteltävien liiketapahtumien luonne ja olennaisuus. Tietyissä tilanteissa voi vaikuttaa siltä, etteivät palveluorganisaation käsittelemät liiketapahtumat ja sen vaikutuksen kohteena olevat tilit ole olennaisia käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen kannalta, mutta käsiteltävät liiketapahtumat voivat olla luonteeltaan merkittäviä ja käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi todeta, että käsityksen muodostaminen näistä kontrolleista on kyseisissä olosuhteissa tarpeellista.

Palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välisen vuorovaikutuksen määrä
(viittaus: kappale 9(c))

- A7. Palveluorganisaation kontrollien merkittävyys käyttäjäyhteisön kontrollien kannalta riippuu myös siitä, kuinka paljon palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välillä on vuorovaikutusta. Vuorovaikutuksen määrä viittaa siihen, missä määrin käyttäjäyhteisö pystyy ottamaan käyttöön ja haluaa ottaa käyttöön tehokkaita kontrolleja, jotka koskevat palveluorganisaation suorittamaa käsitteilyä. Käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation toimintojen välillä on paljon vuorovaikutusta esimerkiksi silloin, kun käyttäjäyhteisö hyväksyy liiketapahtumat ja palveluorganisaatio käsittelee ne ja hoitaa niitä koskevan kirjanpidon. Käyttäjäyhteisön voi näissä olosuhteissa olla käytännössä mahdollista ottaa käyttöön kyseisiä liiketapahtumia koskevia tehokkaita kontrolleja. Toisaalta silloin, kun palveluorganisaatio saattaa käyttäjäyhteisön liiketapahtumat alkuun tai hoitaa niiden alkuperäisen kirjaamisen, käsittelee ne ja hoitaa niitä koskevan kirjanpidon, näi-

⁶ ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti, kappale 4 ja kappaleet A4–A5

den kahden organisaation välillä on vähemmän vuorovaikutusta. Näissä olosuhteissa käyttäjyhteisö ei mahdollisesti pysty ottamaan käyttöön tai ei halua ottaa käyttöön näitä liiketapahtumia koskevia tehokkaita kontrolleja käyttäjyhteisössä ja se saattaa luottaa palveluorganisaatiossa oleviin kontrolleihin.

Käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation välisen suhteen luonne (viittaus: kappale 9(d))

- A8. Käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation välinen sopimus tai palvelutason määrittäminen voi sisältää sellaisia seikkoja kuin
- käyttäjyhteisölle tuotettava informaatio sekä palveluorganisaation hoitoon toimintoihin liittyvien liiketapahtumien alkuun saattamista koskevat velvollisuudet;
 - kuinka sovelletaan sääntelytahojen vaatimuksia, jotka koskevat ylläpidettävän aineiston muotoa tai pääsyä siihen;
 - mahdollinen käyttäjyhteisölle suoritettava korvaus palvelun suorittamisen epäonnistuuessa;
 - antaako palveluorganisaatio kontrollejaan koskevan raportin, ja jos antaa, onko tällainen raportti 1-tyyppin vai 2-tyyppin raportti;
 - onko käyttäjyhteisön tilintarkastajalla oikeudet päästä palveluorganisaation ylläpitämään käyttäjyhteisön kirjanpitoaineistoon ja muuhun tilintarkastuksen suorittamiseksi tarvittavaan tietoon; ja
 - salliiko sopimus suoran kommunikoinnin käyttäjyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välillä.
- A9. Palveluorganisaation ja käyttäjyhteisön sekä palveluorganisaation ja sen tilintarkastajan välillä on välitön suhde. Nämä suhteet eivät välttämättä saa aikaan välitöntä suhdetta käyttäjyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välille. Silloin kun käyttäjyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välillä ei ole välitöntä suhdetta, käyttäjyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation käyttämän tilintarkastajan kommunikointi tapahtuu tavallisesti käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation kautta. Myös käyttäjyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välille voi muodostua välitön suhde, relevantit etiikkaan ja salassapitovelvollisuuteen liittyvät seikat huomioon ottaen. Käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi esimerkiksi käyttää palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan hänen puolestaan toimenpiteitä, kuten
- (a) palveluorganisaatiossa olevien kontrollien testausta; tai
 - (b) aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat käyttäjyhteisön tilintarkastukseen sisältyviin palveluorganisaation ylläpitämiin liiketapahtumiin ja saldoihin.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A10. Julkisen sektorin tilintarkastajilla on yleensä lainsäädännössä määrätyt laajat tiedonsaantioikeudet. Voi kuitenkin olla tilanteita, jossa tällaisia oikeuksia ei ole,

esimerkiksi kun palveluorganisaatio sijaitsee toisessa maassa tai toisella oikeudenkäyttöalueella. Tällaisissa tapauksissa julkisen sektorin tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista muodostaa käsitys toisessa maassa tai toisella oikeudenkäyttöalueella sovellettavasta lainsäädännöstä selvittääkseen, onko asianmukaiset oikeudet mahdollista saada. Julkisen sektorin tilintarkastaja voi myös hankkia tai pyytää käyttäjäyhteisöä järjestämään oikeuden saada tiedon käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisistä sopimuksesta perustuvista järjestelyistä.

- A11. Julkisen sektorin tilintarkastajat voivat myös käyttää toista tilintarkastajaa testaamaan kontrolleja tai suorittamaan aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka liittyvät säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin noudattamiseen.

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamiin palveluihin liittyvistä kontrolleista (viittaus: kappale 10)

- A12. Käyttäjyhteisö voi luoda palveluorganisaation palveluja koskevia kontrolleja, joita käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi testata ja jotka voivat mahdollistaa sen, että käyttäjäyhteisön tilintarkastaja toteaa käyttäjäyhteisön kontrollien toimivan tehokkaasti joidenkin tai kaikkien niihin liittyvien kannanottojen osalta, palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista riippumatta. Jos käyttäjäyhteisö esimerkiksi käyttää palveluorganisaatiota palkkatapahtumiensa käsittelyyn, se voi luoda palkkatietojen toimittamista ja vastaanottamista koskevia kontrolleja, jotka voisivat estää tai havaita olennaisia virheellisyyksiä. Näitä kontrolleja voivat olla
- palveluorganisaatiolle toimitetun tiedon vertaaminen raportteihin, jotka sisältävät palveluorganisaatiolta tiedon käsittelyn jälkeen saatua informaatiota.
 - palkoista valitun otoksen uudelleenlaskenta oikeellisuuden tarkistamiseksi sekä kokonaispalkkasumman tarkastelu sen kohtuullisuuden toteamiseksi.
- A13. Tässä tilanteessa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi suorittaa palkkojen käsittelyä koskevien käyttäjäyhteisön kontrollien testausta, joka antaisi perustan käyttäjäyhteisön tilintarkastajan johtopäätökselle siitä, että käyttäjäyhteisön kontrollit toimivat tehokkaasti palkkatapahtumiin liittyvien kannanottojen osalta.
- A14. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu)⁷ todetaan, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa päätyä joidenkin riskien osalta harkinnassaan siihen, ettei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ainoastaan aineistotarkastustoimenpiteillä. Tällaiset riskit voivat liittyä sellaisten rutiinomaisten ja merkittävien liiketapahtumien lajien ja tilien saldojen virheelliseen tai epätäydelliseen kirjaamiseen, joiden ominaisuudet usein mahdollistavat pitkälle automatisoidun, vain vähän tai ei lainkaan manuaalista väliintuloa sisältävän käsittelyn. Tällaisen automatisoidun käsittelyn ominaispiirteitä voi esiintyä erityisesti silloin, kun käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaatiota. Tällaisissa tapauksissa tällaisia riskejä koskevat käyttäjäyhteisön kontrollit ovat relevantteja tilintarkastuksen kannalta ja käyttäjäyhteisön tilintar-

⁷ ISA 315 (uudistettu), kappale 30

kastajan täytyy muodostaa käsitys tällaisista kontroleista ja arvioida niitä tämän standardin kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti.

Muut toimenpiteet, kun tarvittavaa käsitystä ei pystytä muodostamaan käyttäjyhteisöstä saatavan tiedon perusteella (viittaus: kappale 12)

- A15. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan päätökseen siitä, mihin kappaleessa 12 tarkoitettuista toimenpiteistä yksin tai yhdessä hän ryhtyy hankkiakseen tarvittavat tiedot perustaksi niiden olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista varten, jotka liittyvät siihen, että käyttäjyhteisö käyttää palveluorganisaatiota, voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin
- käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation koko;
 - käyttäjyhteisön liiketapahtumien monimutkaisuus sekä palveluorganisaation tuottamien palvelujen monimutkaisuus;
 - palveluorganisaation sijainti (käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi esimerkiksi päättää käyttää toista tilintarkastajaa suorittamaan käyttäjyhteisön tilintarkastajan puolesta toimenpiteitä palveluorganisaatiossa, jos palveluorganisaatio sijaitsee kaukana);
 - odotetaanko toimenpite(id)en tuottavan käyttäjyhteisön tilintarkastajalle tehokkaasti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä; ja
 - käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation välisen suhteen luonne.
- A16. Palveluorganisaatio voi antaa tilintarkastajalleen toimeksiannon sen kontroleja kuvaavasta ja niiden rakenteesta kertovasta raportoinnista (1-tyyppin raportti) tai sen kontroleja kuvaavasta ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertovasta raportoinnista (2-tyyppin raportti). 1- tai 2-tyyppin raportit voidaan antaa kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) 3402⁸ mukaisesti taikka toimivaltaisten tai tunnustettujen standardeja antavien tahojen määräämien standardien mukaisesti (joissa niistä voidaan käyttää erilaisia nimiä, kuten A-tyyppin ja B-tyyppin raportit).
- A17. 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportin saatavuus riippuu yleensä siitä, sisältyykö palveluorganisaation ja käyttäjyhteisön väliseen sopimukseen maininta siitä, että palveluorganisaatio toimittaa tällaisen raportin. Palveluorganisaatio voi myös käytännön syistä päättää antaa käyttäjyhteisöjen käyttöön 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportin. Joissakin tapauksissa 1-tyyppin tai 2-tyyppin raporttia ei kuitenkaan ole käyttäjyhteisöjen saatavilla.
- A18. Joissakin olosuhteissa käyttäjyhteisö voi ulkoistaa yhden tai useampia merkittäviä liiketoimintayksiköitä tai toimintoja, kuten koko verosuunnitteluun ja verolainsäädännön noudattamiseen liittyvän toimintonsa tai rahoituksen ja laskenta-toimen taikka controller-toiminnot yhdelle tai useammalle palveluorganisaatiolle.

⁸ ISAE 3402 *Palveluorganisaatioissa olevia kontroleja koskevat varmennusraportit*

Koska palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevaa raporttia ei ehkä näissä olosuhteissa ole saatavilla, vieraileminen palveluorganisaatioissa saattaa olla käyttäjyhteisön tilintarkastajalle tehokkain toimenpide käsityksen muodostamiseksi palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista, koska käyttäjyhteisön johdon ja palveluorganisaation johdon välillä on todennäköisesti välitöntä vuorovaikutusta.

- A19. Toista tilintarkastajaa voidaan käyttää suorittamaan toimenpiteitä, joilla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatioissa olevista relevanteista kontrolleista. Jos on annettu 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti, käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi käyttää palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan nämä toimenpiteet, koska palveluorganisaation tilintarkastajalla on olemassa oleva suhde palveluorganisaation kanssa. Toisen tilintarkastajan työtä käyttävä käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi todeta ISA 600:aan⁹ sisältyvän ohjeistuksen hyödylliseksi, koska ohjeistus koskee käsityksen muodostamista toisesta tilintarkastajasta (mukaan lukien kyseisen tilintarkastajan riippumattomuus ja ammatillinen pätevyys), osallistumista toisen tilintarkastajan työhön suunnittelemalla tällaisen työn luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä arvioimalla hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta.
- A20. Käyttäjyhteisö voi käyttää palveluorganisaatiota, joka puolestaan käyttää alihankkijaa tuottamaan joitakin käyttäjyhteisölle tuotettavista palveluista, jotka ovat osa käyttäjyhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia tietojärjestelmää. Palveluorganisaation alihankkija voi olla palveluorganisaatiosta erillään oleva yhteisö tai sillä voi olla yhteys palveluorganisaatioon. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan pitää mahdollisesti ottaa huomioon palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit. Tilanteissa, joissa käytetään yhtä tai useampaa palveluorganisaation alihankkijaa, käyttäjyhteisön toimintojen ja palveluorganisaation toimintojen välinen vuorovaikutus laajenee kattamaan käyttäjyhteisön, palveluorganisaation ja palveluorganisaation alihankkijoiden välisen vuorovaikutuksen. Tämän vuorovaikutuksen määrä sekä palveluorganisaation ja sen alihankkijoiden käsittelemien liiketapahtumien luonne ja olennaisuus ovat tärkeimpiä tekijöitä, jotka käyttäjyhteisön tilintarkastaja ottaa huomioon määrittäessään palveluorganisaation ja sen alihankkijoiden kontrollien merkittävyyttä käyttäjyhteisön kontrollien kannalta.

1- tai 2-tyyppin raportin käyttäminen sen käsityksen tukena, jonka käyttäjyhteisön tilintarkastaja muodostaa palveluorganisaatiosta (viittaus: kappaleet 13–14)

- A21. Käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi osoittaa palveluorganisaation tilintarkastajaa koskevia tiedusteluja tämän ammatilliselle järjestölle tai muille tilintarkastajille sekä tiedustella, onko palveluorganisaation tilintarkastaja sääntelyyn perustuvan valvonnan alainen. Palveluorganisaation tilintarkastaja saattaa toimia maassa

⁹ ISA 600:n Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien) kappaleessa 2 todetaan: ”Tilintarkastaja saattaa todeta tämän standardin hyödylliseksi asianomaisissa olosuhteissa tarpeellisella tavalla sopeutettuna silloin, kun kyseinen tilintarkastaja ottaa muita tilintarkastajia mukaan muun tilinpäätöksen kuin konsernitilinpäätöksen tilintarkastukseen...” Katso myös ISA 600:n kappale 19.

tai oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla noudatetaan palveluorganisaation kontroleista raportoitavissa erilaisia standardeja, ja käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi hankkia standardeja antavalta organisaatiolta tietoja palveluorganisaation tilintarkastajan käyttämistä standardeista.

- A22. 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportista yhdessä käyttäjyhteisöä koskevan tiedon kanssa saattaa olla käyttäjyhteisön tilintarkastajalle apua tämän muodostaessa käsitystä
- (a) palveluorganisaation kontroleihin liittyvistä näkökohdista, jotka saattavat vaikuttaa käyttäjyhteisön liiketapahtumien käsittelyyn, mukaan lukien palveluorganisaation alihankkijoiden käyttäminen;
 - (b) siitä, kuinka merkittävät liiketapahtumat kulkevat palveluorganisaatiossa, selvittääkseen ne kohdat liiketapahtumien kulussa, joissa käyttäjyhteisön tilinpäätökseen voi syntyä olennaisia virheellisyksiä;
 - (c) palveluorganisaation valvontatavoitteista, jotka ovat relevantteja käyttäjyhteisön tilinpäätöskannanottojen kannalta; ja
 - (d) siitä, onko palveluorganisaatiossa olevat kontrollit suunniteltu ja otettu käyttöön sopivalla tavalla niin, että ne estävät tai havaitsevat käsittelyvirheitä, joiden seurauksena käyttäjyhteisön tilinpäätökseen voisi syntyä olennaisia virheellisyksiä.

1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti voi auttaa käyttäjyhteisön tilintarkastajaa tämän muodostaessa riittävää käsitystä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista varten. 1-tyyppin raportti ei kuitenkaan anna evidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

- A23. 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportista, joka on käyttäjyhteisön raportointikauteen sisällyttömältä ajankohdalta tai ajanjaksolta, voi olla käyttäjyhteisön tilintarkastajalle apua alustavan käsityksen muodostamisessa palveluorganisaatiossa käyttöönotetuista kontroleista, jos raportin tukena on muista lähteistä saatua tuoretta lisäinformaatiota. Jos palveluorganisaation kontroleja koskeva kuvaus on tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden alkua edeltävältä päivältä tai ajanjaksolta, käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi suorittaa 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportin tietojen päivittämiseksi toimenpiteitä, kuten
- keskustella palveluorganisaatiossa tapahtuneista muutoksista käyttäjyhteisön sellaisen henkilöstön kanssa, joka asemansa puolesta tietää tällaisista muutoksista;
 - käydä läpi palveluorganisaation tuottamaa ajankohtaista dokumentaatiota ja kirjeenvaihtoa; tai
 - keskustella muutoksista palveluorganisaation henkilöstön kanssa.

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin (viittaus: kappale 15)

- A24. Se, kasvattaako palveluorganisaation käyttäminen käyttäjyhteisön olennaisen virheellisuuden riskiä, riippuu tuotettavien palvelujen luonteesta ja näitä palveluja koskevista kontroleista; joissakin tapauksissa palveluorganisaation käyttämi-

nen voi pienentää käyttäjäyhteisön olennaisen virheellisuuden riskiä, erityisesti jos käyttäjäyhteisöllä itsellään ei ole erityisasiantuntemusta, jota tarvitaan tiettyjen tehtävien hoitamiseen, kuten liiketapahtumien alulle saattamiseen, käsittelyyn ja kirjaamiseen, tai sillä ei ole riittäviä resursseja (esimerkiksi tietojärjestelmää).

- A25. Silloin kun palveluorganisaatio pitää yllä merkittäviä osia käyttäjäyhteisön kirjanpitoaineistosta, suora pääsy kyseiseen aineistoon voi olla tarpeen käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle, jotta tämä saisi hankituksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä tätä aineistoa koskevien kontrollien toiminnasta tai jotta tämä pystyisi varmistumaan aineistoon kirjatusta liiketapahtumista ja saldoista, taikka kumpaakin tarkoitusta varten. Tällaiseen pääsyyn voi kuulua joko aineiston fyysinen yksityiskohtainen tarkastaminen palveluorganisaation tiloissa tai ylläpidettyyn aineistoon kohdistuvien sähköisten kyselyjen tekeminen käyttäjäyhteisöstä tai jostakin muusta paikasta käsin, taikka näitä molempia. Silloin kun suora pääsy toteutuu sähköisesti, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi hankkia sitä käyttäen evidenssiä niiden palveluorganisaatiossa toimivien kontrollien riittävydestä, jotka koskevat palveluorganisaation vastuulla olevan käyttäjäyhteisön tiedon täydellisyyttä ja eheyttä.
- A26. Päättyessään siitä, minkä luonteista ja kuinka laajaa tilintarkastusevidenssiä hankitaan saldoista, jotka edustavat palveluorganisaation hallussa käyttäjäyhteisön puolesta olevia varoja tai sen käyttäjäyhteisön puolesta toteuttamia liiketoimia, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi harkita seuraavia toimenpiteitä:
- (a) Käyttäjäyhteisön hallussa olevien asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtainen tarkastus: tämän evidenssilähteen luotettavuus määräytyy käyttäjäyhteisöllä olevan kirjanpitoaineiston ja sitä tukevan dokumentaation luonteen ja laajuuden mukaan; joissakin tapauksissa käyttäjäyhteisöllä ei ehkä ole erillistä yksityiskohtaista aineistoa tai dokumentaatiota yksittäisistä liiketapahtumista, jotka on toteutettu sen puolesta.
 - (b) Palveluorganisaation hallussa olevien asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtainen tarkastus: käyttäjäyhteisön tilintarkastajan pääsystä palveluorganisaation aineistoon on mahdollisesti määrätty osana käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisiä sopimukseen perustuvia järjestelyjä. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi myös käyttää toista tilintarkastajaa hankkimaan hänen puolestaan pääsyn palveluorganisaation ylläpitämään käyttäjäyhteisön aineistoon.
 - (c) Saldoja ja liiketapahtumia koskevien vahvistusten hankkiminen palveluorganisaatiolta: silloin kun käyttäjäyhteisö ylläpitää saldoja ja liiketapahtumia koskevaa erillistä aineistoa, palveluorganisaatiolta saatava vahvistus, joka tukee käyttäjäyhteisön aineistoa, voi olla luotettavaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten liiketapahtumien ja varojen olemassaolosta. Esimerkiksi kun käytetään useita palveluorganisaatioita, kuten sijoitusten hallinnoijaa ja säilytyspalvelun tarjoajaa, ja nämä palveluorganisaatiot ylläpitävät erillisiä aineistoja, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi hankkia saldoja koskevat vahvistukset näiltä organisaatioilta verratakseen tätä tie-

toa käyttäjyhteisön erilliseen aineistoon.

Jos käyttäjyhteisö ei ylläpidä erillistä aineistoa, palveluorganisaatiolta saadusta vahvistuksesta saatava tieto on vain selvitys siitä, mitä palveluorganisaation ylläpitämä aineisto osoittaa. Sen vuoksi tällaiset vahvistukset eivät yksinään ole luotettavaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisissa olosuhteissa käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi harkita, onko mahdollista nimeä vaihtoehtoinen riippumattoman evidenssin lähde.

- (d) Analyyttisten toimenpiteiden kohdistaminen käyttäjyhteisön ylläpitämään aineistoon tai palveluorganisaatiolta saatuihin raportteihin: analyttisten toimenpiteiden tehokkuus todennäköisesti vaihtelee kannanotoittain ja siihen vaikuttavat saatavissa olevan tiedon laajuus ja yksityiskohtaisuus.

A27. Toinen tilintarkastaja voi suorittaa aineistotarkastustoimenpiteiden luonteisia toimenpiteitä käyttäjyhteisön tilintarkastajien hyväksi. Tällaiseen toimeksiantoon voi kuulua, että toinen tilintarkastaja suorittaa toimenpiteitä, joista on sovittu käyttäjyhteisön ja sen tilintarkastajan välillä sekä palveluorganisaation ja sen tilintarkastajan välillä. Käyttäjyhteisön tilintarkastaja käy läpi toisen tilintarkastajan toimenpiteiden tuloksena tehdyt havainnot ratkaistakseen, muodostavatko ne tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Lisäksi voi olla julkisten viranomaisten asettamia tai sopimusjärjestelyihin perustuvia vaatimuksia, joiden mukaan palveluorganisaation tilintarkastaja suorittaa määrättyjä aineistotarkastustoimenpiteiden luonteisia toimenpiteitä. Käyttäjyhteisöjen tilintarkastajat voivat käyttää osana tilintarkastuslausuntonsa tueksi tarvittavaa evidenssiä niitä tuloksia, jotka saadaan kohdistettaessa vaadittuja toimenpiteitä palveluorganisaation käsittelemiin saldoihin ja liiketapahtumiin. Näissä olosuhteissa käyttäjyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan voi olla hyödyllistä sopia ennen toimenpiteiden suorittamista käyttäjyhteisön tilintarkastajalle annettavasta tilintarkastusdokumentaatiosta tai pääsystä tilintarkastusdokumentaatioon.

A28. Tietyissä olosuhteissa, erityisesti kun käyttäjyhteisö ulkoistaa taloushallintonsa kokonaan tai osittain palveluorganisaatiolle, käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi joutua tilanteeseen, jossa merkittävä osa tilintarkastusevidenssistä sijaitsee palveluorganisaatiossa. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan tai hänen puolestaan toisen tilintarkastajan on mahdollisesti tarpeellista suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä palveluorganisaatiossa. Palveluorganisaation tilintarkastaja voi antaa 2-tyyppin raportin ja lisäksi suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä käyttäjyhteisön tilintarkastajan puolesta. Toisen tilintarkastajan osallistuminen ei muuta käyttäjyhteisön tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saadakseen kohtuullisen perustan lausunnonleen. Näin ollen käyttäjyhteisön tilintarkastajan harkitessa, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja onko hänen tarpeellista suorittaa lisää aineistotarkastustoimenpiteitä, otetaan huomioon käyttäjyhteisön tilintarkastajan osallistuminen toisen tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden ohjaukseen, valvontaan ja suorittamiseen tai tätä koskeva evidenssi.

Kontrollien testaus (viittaus: kappale 16)

- A29. ISA 330¹⁰ edellyttää, että tietyissä olosuhteissa käyttäjyhteisön tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Kun kyseessä on palveluorganisaatio, tätä vaatimusta sovelletaan, kun
- (a) käyttäjyhteisön tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä perustuu oletukseen siitä, että palveluorganisaatioissa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti (ts. käyttäjyhteisön tilintarkastaja aikoo luottaa palveluorganisaatioissa olevien kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta); tai
 - (b) aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tai yhdessä käyttäjyhteisössä olevien kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan testauksen kanssa pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.
- A30. Jos ei ole käytettävissä 2-tyyppin raporttia, käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi ottaa käyttäjyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyytääkseen, että palveluorganisaation tilintarkastajalle annetaan toimeksianto siitä, että tämä antaa 2-tyyppin raportin, joka sisältää relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuuden testausta, tai käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi käyttää toista tilintarkastajaa suorittamaan palveluorganisaatioissa toimenpiteitä, joilla testataan näiden kontrollien tehokkuutta. Käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi myös vieraillla palveluorganisaatioissa ja testata relevantteja kontrolleja, jos palveluorganisaatio suostuu siihen. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan riskienarvioinnit perustuvat yhdistettyyn evidenssiin, jota saadaan toisen tilintarkastajan työstä ja käyttäjyhteisön tilintarkastajan omista toimenpiteistä.

2-tyyppin raportin käyttäminen tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatioissa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta (viittaus: kappale 17)

- A31. 2-tyyppin raportti voi olla tarkoitettu täyttämään useiden eri käyttäjyhteisöjen tilintarkastajien tarpeet, ja siksi palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa kuvattu kontrollien testaus ja sen tulokset eivät ehkä ole relevantteja niiden kannanottojen kannalta, jotka ovat merkittäviä käyttäjyhteisön tilinpäätöksessä. Relevantti kontrollien testaus ja sen tulokset arvioidaan sen toteamiseksi, että palveluorganisaation tilintarkastajan raportti antaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien tehokkuudesta käyttäjyhteisön tilintarkastajan riskienarvioinnin tueksi. Näin tehdessään käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi ottaa huomioon seuraavia tekijöitä:
- (a) kontrollien testauksen kattama ajanjakso sekä kontrollien testauksen jälkeen kulunut aika;

¹⁰ ISA 330, kappale 8

- (b) palveluorganisaation tilintarkastajan työn laajuus sekä sen kattamat palvelut ja prosessit, testatut kontrollit ja suoritettut testit sekä se, kuinka testatut kontrollit liittyvät käyttäjäyhteisön kontrolleihin; ja
- (c) kyseisten kontrollien testausten tulokset sekä palveluorganisaation tilintarkastajan lausunto kontrollien toiminnan tehokkuudesta.
- A32. Tiettyjen kannanottojen osalta on niin, että mitä lyhyemmän ajanjakson tietty testi kattaa ja mitä pidempi aika testin suorittamisesta on kulunut, sitä vähemmän tilintarkastusevidenssiä kyseinen testi voi tuottaa. Kun verrataan 2-tyypin raportin kattamaa ajanjaksoa käyttäjäyhteisön tilikauteen, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa todeta 2-tyypin raportin tuottavan vähemmän tilintarkastusevidenssiä, jos 2-tyypin raportin kattama ajanjakso ja se ajanjakso, jolta käyttäjäyhteisön tilintarkastaja aikoo luottaa raporttiin, ovat vain vähäiseltä osin päällekkäisiä. Tällaisessa tapauksessa voidaan saada lisää tilintarkastusevidenssiä aikaisemman tai myöhemmän ajanjakson kattavasta 2-tyypin raportista. Toisissa tapauksissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi todeta tarpeelliseksi testata tai käyttää toista tilintarkastajaa testaamaan palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta.
- A33. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista hankkia lisää evidenssiä palveluorganisaatiossa olevien relevanttien kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet 2-tyypin raportin kattaman ajanjakson ulkopuolella, tai päättää vielä suoritettavista tilintarkastustoimenpiteistä. Päätettäessä siitä, mitä tilintarkastusevidenssiä vielä hankitaan palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista, jotka ovat toimineet palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattaman ajanjakson ulkopuolella, relevantteihin tekijöihin voivat kuulua seuraavat:
- arvioitujen olennaisen virheellisuuden riskien merkittävyys kannanotto-
tasolla;
 - mitkä kontrollit on testattu tilikauden aikana, ja mitä merkittäviä muutok-
sia niissä on tapahtunut testauksen jälkeen, mukaan lukien muutokset tie-
tojärjestelmissä, prosesseissa ja henkilöstössä;
 - missä määrin kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta on saatu ti-
lintarkastusevidenssiä;
 - jäljellä olevan ajanjakson pituus;
 - missä määrin käyttäjäyhteisön tilintarkastaja aikoo vähentää aineistotar-
kastustoimenpiteitä kontrolleihin luottamisen perusteella; ja
 - valvontaympäristön ja kontrollien seurannan tehokkuus käyttäjäyhteisössä.
- A34. Lisää tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi laajentamalla kontrol-
lien testausta niin, että se kattaa jäljellä olevan tilikauden, tai testaamalla käyttä-
jäyhteisössä tapahtuvaa kontrollien seuranta.

- A35. Jos palveluorganisaation tilintarkastajan käyttämä testausajanjakso on kokonaan käyttäjyhteisön tilikauden ulkopuolella, käyttäjyhteisön tilintarkastaja ei pysty luottamaan tällaisiin testeihin voidakseen todeta käyttäjyhteisön kontrollien toimivan tehokkaasti, koska testit eivät anna tilintarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta evidenssiä kontrollien tehokkuudesta, ellei suoriteta muita toimenpiteitä.
- A36. Joissakin olosuhteissa palveluorganisaation tuottama palvelu voi olla suunniteltu olettaen, että käyttäjyhteisö ottaa käyttöön tiettyjä kontrolleja. Palvelu voi olla suunniteltu esimerkiksi olettaen, että käyttäjyhteisöllä on kontrollit liiketapah- tumien hyväksymiseksi ennen kuin ne lähetetään palveluorganisaatioon käsitel- täviksi. Tällaisessa tilanteessa palveluorganisaation kontrolleja koskeva kuvaus voi sisältää kuvauksen näistä käyttäjyhteisön täydentävistä kontrolleista. Käyt- täjyhteisön tilintarkastaja harkitsee, ovatko nämä käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit relevantteja käyttäjyhteisölle tuotettavan palvelun kannalta.
- A37. Jos käyttäjyhteisön tilintarkastaja katsoo, ettei palveluorganisaation tilintarkasta- jan raportti mahdollisesti anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilin- tarkastusevidenssiä, esimerkiksi jos palveluorganisaation tilintarkastajan raportti ei sisällä kuvausta palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamasta kontrolli- en testauksesta ja sen tuloksista, käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi täydentää kä- sitystään palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteistä ja johtopäätöksi- tä ottamalla käyttäjyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyytääkseen saada keskustella palveluorganisaation tilintarkastajan kanssa tämän työn laajuus- desta ja tuloksista. Jos käyttäjyhteisön tilintarkastaja katsoo sen tarpeelliseksi, hän voi myös ottaa käyttäjyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyy- tääkseen palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan toimenpiteitä palvelu- organisaatiossa. Vaihtoehtoisesti käyttäjyhteisön tilintarkastaja tai tämän pyyn- nöstä toinen tilintarkastaja voi suorittaa tällaisia toimenpiteitä.
- A38. Palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyyppin raportissa yksilöidään testauksen tulokset, mukaan lukien poikkeamat ja muut tiedot, jotka voivat vaikuttaa käyt- täjyhteisön tilintarkastajan johtopäätöksiin. Palveluorganisaation tilintarkasta- jan havaitsemat poikkeamat tai mukautettu lausunto palveluorganisaation tilintar- kastajan 2-tyyppin raportissa ei automaattisesti tarkoita, ettei palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyyppin raportti ole hyödyllinen käyttäjyhteisön tilintarkastuk- sessa olennaisen virheellisyyden riskien arvioinnissa. Pikemminkin on niin, että poikkeamat ja palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyyppin raporttiin sisältyvään mukautettuun lausuntoon johtanut seikka otetaan huomioon käyttäjyhteisön ti- lintarkastajan arvioidessa palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamaa kont- rollien testausta. Harkitessaan poikkeamia ja mukautettuun lausuntoon johtaneita seikkoja käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi keskustella tällaisista seikoista palve- luorganisaation tilintarkastajan kanssa. Tällaisen kommunikoinnin edellytyksenä on että käyttäjyhteisö ottaa yhteyttä palveluorganisaatioon ja että palveluorgani- saatiolta saadaan lupa kyseiseen kommunikointiin.

Kommunikointi tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista

A39. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan täytyy oikea-aikaisesti kommunikoida tilintarkastuksen aikana todetuista merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti sekä johdolle että hallintoelimille.¹¹ Käyttäjyhteisön tilintarkastajan täytyy myös oikea-aikaisesti kommunikoida johdolle asianmukaisella vastuutasolla muista tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka käyttäjyhteisön tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä tullakseen saatetuiksi johdon huomioon.¹² Seikkoihin, joita käyttäjyhteisön tilintarkastaja saattaa tunnistaa tilintarkastuksen aikana ja joista hän saattaa kommunikoida käyttäjyhteisön johdolle ja hallintoelimille, kuuluvat

- kontrollien seuranta, jonka käyttäjyhteisö voisi ottaa käyttöön, mukaan lukien 1-tyyppin ja 2-tyyppin raportin saamisen tuloksena tunnistetut kontrollit;
- tapaukset, joissa käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit todetaan 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportissa eikä käyttäjyhteisö ole ottanut niitä käyttöön; ja
- palveluorganisaatiossa mahdollisesti tarvittavat kontrollit, joita ei näytä otetun käyttöön tai joita 2-tyyppin raportti ei nimenomaisesti kata.

1-tyyppin ja 2-tyyppin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja (viittaus: kappale 18)

A40. Jos palveluorganisaatio käyttää alihankkijaa, palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa oleva palveluorganisaation järjestelmää koskeva kuvaus ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksianto saattavat sisältää alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit, tai ne saatetaan jättää pois. Nämä kaksi raportointimenetelmää tunnetaan nimillä mukaan ottava menetelmä ja pois jättävä menetelmä. Jos 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti ei sisällä alihankkijan kontrolleja ja alihankkijan tuottamat palvelut ovat relevantteja käyttäjyhteisön tilintarkastuksen kannalta, käyttäjyhteisön tilintarkastajan täytyy soveltaa alihankkijan suhteen tämän standardin vaatimuksia. Sen työn luonne ja laajuus, jota käyttäjyhteisön tilintarkastaja kohdistaa palveluorganisaation tuottamiin palveluihin, riippuu näiden palvelujen luonteesta ja niiden merkityksestä käyttäjyhteisölle sekä siitä, kuinka relevantteja kyseiset palvelut ovat tilintarkastuksen kannalta. Kappaleessa 9 tarkoitettua vaatimuksen soveltaminen auttaa käyttäjyhteisön tilintarkastajaa tämän määrittäessä alihankkijan vaikutusta sekä suoritettavan työn luonnetta ja laajuutta.

¹¹ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*, kappaleet 9–10

¹² ISA 265, kappale 10

Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä korjaamattomat virheellisydet
(viittaus: kappale 19)

A41. Palveluorganisaation täytyy käyttäjäyhteisöjen kanssa tehtyjen sopimusten ehtojen mukaan mahdollisesti antaa tietoja palveluorganisaation johdosta tai henkilöstöstä johtuvista väärinkäytöksistä, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä tai korjaamattomista virheellisyyksistä niille käyttäjäyhteisöille, joihin nämä vaikuttavat. Kuten kappaleessa 19 vaaditaan, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja tiedustelee käyttäjäyhteisön johdolta, onko palveluorganisaatio raportoinut tällaisista seikoista, ja arvioi, vaikuttavako mitkään palveluorganisaation raportoidut seikat käyttäjäyhteisön tilintarkastajan muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Tietyissä olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi tarvita tämän arvioinnin tekemistä varten lisätietoja ja hän voi pyytää käyttäjäyhteisöä ottamaan yhteyttä palveluorganisaatioon tarvittavien tietojen hankkimiseksi.

Käyttäjyhteisön tilintarkastajan raportointi (viittaus: kappale 20)

A42. Silloin kun käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä palveluorganisaation tuottamista palveluista, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta, on kyseessä tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus. Näin voi olla, kun

- käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei pysty muodostamaan tarvittavaa käsitystä palveluorganisaation tuottamista palveluista eikä hänellä ole perustaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle;
- käyttäjäyhteisön tilintarkastajan riskienarviointi perustuu oletukseen, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti, eikä käyttäjäyhteisön tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta; tai
- tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä on saatavissa vain palveluorganisaation hallussa olevasta aineistosta, eikä käyttäjäyhteisön tilintarkastaja pysty saamaan suoraa pääsyä tähän aineistoon.

Se, antaako käyttäjäyhteisön tilintarkastaja varauman sisältävän lausunnon vai jättääkö hän lausunnon antamatta, riippuu siitä, ovatko mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen käyttäjäyhteisön tilintarkastajan johtopäätöksen mukaan olennaisia vai laajalle ulottuvia.

Viittaaminen palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön
(viittaus: kappaleet 21–22)

A43. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys voi sisältää vaatimuksen viittaamisesta palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön, esimerkiksi julkisella sektorilla läpinäkyvyyttä varten. Tällaisissa olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintar-

kastaja saattaa tarvita luvan palveluorganisaation tilintarkastajalta ennen tällaisen viittauksen tekemistä.

- A44 Se, että käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaatiota, ei muuta käyttäjäyhteisön tilintarkastajalla ISA-standardien mukaisesti olevaa velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saadakseen kohtuullisen perustan lausunnolleen. Sen vuoksi käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei viittaa palveluorganisaation tilintarkastajan raporttiin yhtenä perusteena käyttäjäyhteisön tilinpäätöstä koskevalle johtopäätökselleen. Kuitenkin silloin, kun käyttäjäyhteisön tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon siksi, että palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa on mukautettu lausunto, käyttäjäyhteisön tilintarkastajaa ei estetä viittaamasta palveluorganisaation tilintarkastajan raporttiin, jos tällainen viittaus auttaa selittämään syitä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan mukautettuun lausuntoon. Tällaisissa olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa tarvita luvan palveluorganisaation tilintarkastajalta ennen tällaisen viittauksen tekemistä.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 450

TILINTARKASTUKSEN AIKANA TODETTUJEN VIRHEELLISYYKSIEN ARVIOIMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Todettujen virheellisyyksien kokoaminen	5
Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä	6–7
Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen	8–9
Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen	10–13
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	14
Dokumentointi	15
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Virheellisyyden määritelmä	A1
Todettujen virheellisyyksien kokoaminen	A2–A6
Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä	A7–A9
Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen	A10–A13
Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen	A14–A28
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A29
Dokumentointi	A30

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta arvioida todettujen virheellisyksien vaikutus tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheiden vaikutus tilinpäätökseen. ISA 700:ssä käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tehdä tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa laatiesaan johtopäätös siitä, onko hankittu kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyttä. ISA 700:n (uudistettu) edellyttämässä johtopäätöksessä tilintarkastaja ottaa huomioon tämän standardin mukaisen arvionsa tilinpäätöksessä olevista korjaamattomista virheellisyksistä, jos niitä on.¹ ISA 320:ssa² käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on arvioida
 - (a) todettujen virheellisyksien vaikutus tilintarkastukseen; ja
 - (b) mahdollisten korjaamattomien virheellisyksien vaikutus tilinpäätökseen.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Virheellisyys – Ero tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä. (Viittaus: kappale A1)

Kun tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein.
 - (b) Korjaamattomat virheellisyydet – Tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana kokoamat virheellisyydet, joita ei ole korjattu.

¹ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 10–11

² ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

Vaatimukset

Todettujen virheellisyysien kokoaminen

5. Tilintarkastajan on koottava tilintarkastuksen aikana todetut virheellisydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. (Viittaus: kappaleet A2–A6)

Todettujen virheellisyysien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä

6. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilintarkastuksen kokonaistrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa tarpeellista tarkistaa, jos:
 - (a) todettujen virheellisyysien luonne ja esiintymisolosuhteet viittaavat siihen, että voi olla muitakin virheellisyksiä, jotka tilintarkastuksen aikana koottuihin virheellisyksiin yhdistettyinä voisivat olla olennaisia; tai (viittaus: kappale A7)
 - (b) tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyysien yhteenlaskettu määrä lähestyy ISA 320:n mukaisesti määritettyä olennaisuutta. (Viittaus: kappale A8)
7. Jos johto on tilintarkastajan pyynnöstä tutkinut jonkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon ja korjannut havaitut virheellisydet, tilintarkastajan on suoritettava lisää tilintarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, onko virheellisyksiä vielä jäljellä. (Viittaus: kappale A9)

Kommunikoinen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen

8. Tilintarkastajan on, ellei säädös tai määräys estä sitä, oikea-aikaisesti kommunikoitava kaikista tilintarkastuksen aikana kootuista virheellisyyksistä johdon asianmukaisen tason kanssa.³ Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa korjaamaan nämä virheellisydet. (Viittaus: kappaleet A10–A12)
9. Jos johto kieltäytyy korjaamasta joitakin tilintarkastajan kommunikoinnista virheellisyyksistä tai mitään niistä, tilintarkastajan on muodostettava käsitys syistä, joiden vuoksi johto ei tee korjauksia, ja hänen on otettava tämä käsitys huomioon arvioidessaan, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä. (Viittaus: kappale A13)

Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen

10. Ennen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioimista tilintarkastajan on arvioitava uudelleen ISA 320:n mukaisesti määritetty olennaisuus varmistuakseen siitä, onko se yhteisön todellinen taloudellinen tulos huomioon ottaen edelleen asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A14–A15)
11. Tilintarkastajan on ratkaistava, ovatko korjaamattomat virheellisydet yksin tai yhdessä olennaisia. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon:

³ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 7

- (a) virheellisyyskysien suuruus ja luonne, sekä suhteessa tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin että tilinpäätökseen kokonaisuutena, samoin kuin virheellisyyskysien erityiset esiintymisolosuhteet; ja (viittaus: kappaleet A16–A22, A24–A25)
- (b) aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyskysien vaikutus asianomaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä tilinpäätökseen kokonaisuutena. (Viittaus: kappale A23)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

- 12. Tilintarkastajan on kommunikointi hallintoelinten kanssa korjaamattomista virheellisyyskysistä ja siitä vaikutuksesta, joka niillä yksin tai yhdessä saattaa olla tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, paitsi milloin säädös tai määräys estää tämän.⁴ Olennaiset korjaamattomat virheellisyyskys on yksilöitävä erikseen tilintarkastajan kommunikaatiossa. Tilintarkastajan on pyydettävä, että korjaamattomat virheellisyyskys korjataan. (Viittaus: kappaleet A26–A28)
- 13. Tilintarkastajan on kommunikointi hallintoelinten kanssa myös aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyskysien vaikutuksesta asianomaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä tilinpäätökseen kokonaisuutena.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

- 14. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimitä kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, katsovatko nämä, että korjaamattomien virheellisyyskysien vaikutukset tilinpäätökseen kokonaisuutena ovat yksin tai yhdessä epäolennaisia. Kirjalliseen vahvistusilmoitukseen on sisällytettävä tai liitettävä yhteenveto tällaisista eristä. (Viittaus: kappale A29)

Dokumentointi

- 15. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon⁵ (viittaus: kappale A30)
 - (a) rahamäärä, jota pienempien virheellisyyskysien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä (kappale 5);
 - (b) kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyyskys ja tieto siitä, onko ne korjattu (kappaleet 5, 8 ja 12); ja
 - (c) tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyyskys yksin tai yhdessä olennaisia, sekä peruste tälle johtopäätökselle (kappale 11).

⁴ Katso alaviite 3.

⁵ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Virheellisuuden määritelmä (viittaus: kappale 4(a))

A1. Virheellisyksiä voi aiheuttaa

- (a) virheestä sen tiedon keräämisessä ja käsittelyssä, johon perustuen tilinpäätös laaditaan;
- (b) luvun tai tiedon pois jäämisestä, mukaan lukien riittämättömät tai epätäydelliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sekä soveltuvissa tapauksissa tiedot, jotka vaaditaan tiettyjen tilinpäätösnormistojen mukaisten esitettäviä tietoja koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi;⁶
- (c) virheellisestä kirjanpidollisesta arviosta, joka johtuu tosiasioiden huomioonmatta jäämisestä tai niiden selvästi virheellisestä tulkinnasta;
- (d) kirjanpidollisia arvioita koskevista toimivan harkintaan perustuvista ratkaisuksista, joiden tilintarkastaja ei katso olevan kohtuullisia, tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta, jotka tilintarkastajan näkemyksen mukaan eivät ole asianmukaisia;
- (e) informaation epäasianmukaisesta luokittelusta, yhdistämisestä tai jaottelusta; ja
- (f) kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, sellaisen tiedon pois jäämisestä, joka on tarpeellinen – normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi – jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.⁷

ISA 240:ssä⁸ on esimerkkejä väärinkäytöksestä johtuvista virheellisyyksistä.

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen (viittaus: kappale 5)

”Selvästi vähäpätöinen”

- A2. Tämän standardin kappaleen 5 mukaan tilintarkastajan on koottava tilintarkastuksen aikana todetut virheellisuudet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. ”Selvästi vähäpätöinen” ei tarkoita samaa kuin ”ei olennainen”. Selvästi vähäpätöiset virheellisuudet ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa tai luonteeltaan täysin erilaisia kuin virheellisuudet, jotka määritettäisiin olennai-

⁶ Esimerkiksi IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleen 42H mukaan ”yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä lisätiedot joita se pitää tarpeellisena kappaleessa... asetettujen, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi”.

⁷ Esimerkiksi IFRS-standardien mukaan yhteisön on esitettävä lisätietoja silloin, kun tiettyyn IFRS-standardiin sisältyvien nimenomaisten vaatimusten noudattaminen eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, kuinka tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisöön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen (IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*, kappale 17(c))

⁸ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappaleet A1–A6

siksi, ja ne ovat virheellisyyskiä, jotka ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltuina tai millä tahansa kokoon, luonteeseen tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei virheellisyys ole selvästi vähäpätöinen.

Yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin sisältyvät virheellisydet

- A3 Tilintarkastaja voi määrittää rahamäärän, jota pienemmät yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin sisältyviä lukuja koskevat virheellisydet olisivat selvästi vähäpätöisiä eikä niitä tarvitsisi koota, koska tilintarkastaja odottaa, ettei tällaisten rahamääräen yhteenlasketulla määrällä selvästi olisi olennaista vaikutusta tilinpäätökseen. Määritettyä rahamäärää suuremmat virheellisydet kuitenkin kootaan tämän standardin kappaleessa 5 vaadittavalla tavalla. Lisäksi lukuihin liittyvät virheellisydet eivät välttämättä ole selvästi vähäpätöisiä niiden luonteeseen tai olosuhteisiin perustuvilla kriteereillä arvioituina, ja jos ne eivät ole selvästi vähäpätöisiä, ne kootaan tämän standardin kappaleessa 5 vaadittavalla tavalla.

Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisydet

- A4. Myös tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisydet voivat olla selvästi vähäpätöisiä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina ja niiden suuruuteen, luonteeseen tai olosuhteisiin perustuvilla kriteereillä tarkasteltuina. Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisydet, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä, kootaan, jotta tilintarkastajalle olisi niistä apua arvioitaessa tällaisten virheellisyksien vaikutusta relevantteihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin ja tilinpäätökseen kokonaisuutena. Tämän standardin kappaleessa A17 on esimerkkejä siitä, milloin laadullisissa tiedoissa oleva virheellisydet voivat olla olennaisia.

Virheellisyksien kokoaminen

- A5 Kappaleissa A3-A4 kuvatulla tavalla koottuja luonteensa tai olosuhteiden perusteella määritettyjä virheellisyyskiä ei voida laskea yhteen siten kuin lukuja koskevien virheellisyksien osalta on mahdollista. Tästä huolimatta tilintarkastajan on tämän standardin kappaleen 11 mukaan arvioitava kyseiset virheellisydet yksittellen ja yhdessä (ts. yhdessä muiden virheellisyksien kanssa) sen ratkaisemiseksi, ovatko ne olennaisia.
- A6. Tilintarkastajan voi olla hyödyllistä erottaa toisistaan tosiasioihin perustuvat virheellisydet, harkintaan liittyvät virheellisydet ja projisoidut virheellisydet, koska tästä voi olla apua hänen arvioidessaan tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyksien vaikutusta sekä kommunikoidessaan virheellisyksistä johdolle ja hallintoelimille.
- Tosiasioihin perustuvat virheellisydet ovat virheellisyyskiä, joista ei ole mitään epäilystä.
 - Harkintaan liittyvät virheellisydet ovat eroja, jotka johtuvat johdon harkintaan perustuvista ratkaisuista – mukaan lukien kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat ratkaisut (tilinpäätöksen laa-

timisperiaatteiden valinta tai soveltaminen mukaan luettuina), jotka tilintarkastajan näkemyksen mukaan eivät ole kohtuullisia tai asianmukaisia.

- Projisoidut virheellisyysdet ovat tilintarkastajan paras arvio perusjoukkoihin sisältyvistä virheellisyyksistä; tilintarkastuksessa käytetyssä otoksessa havaitut virheellisyysdet projisoidaan koko niihin perusjoukkoihin, joista otokset oli valittu. ISA 530 sisältää ohjeistusta projisoitujen virheellisyyksien määrittämisestä ja arvioimisesta.⁹

Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä

(viittaus: kappaleet 6–7)

- A7. Virheellisyys ei välttämättä ole yksittäinen tapahtuma. Evidenssiä siitä, että muitakin virheellisyyksiä saattaa esiintyä, on esimerkiksi silloin, kun tilintarkastaja toteaa virheellisyyden aiheutuneen sisäisen valvonnan pettämisestä tai yhteisön laajasti soveltamista epäasianmukaisista oletuksista tai arvostusmenetelmistä.
- A8. Jos tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä lähestyy ISA 320:n mukaisesti määritettyä olennaisuutta, riski siitä, että mahdolliset havaitsemattomat virheellisyysdet yhdistettyinä tilintarkastuksen aikana koottuihin virheellisyyksiin voisivat ylittää olennaisuuden rajan, saattaa olla korkeammalla kuin hyväksyttävän alhaisella tasolla. Havaitsemattomia virheellisyyksiä voisi esiintyä sekä otantariskin että otannasta johtumattoman riskin takia.¹⁰
- A9. Tilintarkastaja voi pyytää johtoa tutkimaan jonkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon, jotta johto käsittäisi syyn tilintarkastajan toteamaan virheellisyyteen; tilintarkastaja voi myös pyytää johtoa suorittamaan toimenpiteitä määrittääkseen kyseiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon sisältyvän todellisen virheellisyyden suuruuden sekä tekemään tilinpäätökseen asianmukaiset oikaisut. Tällainen pyyntö voidaan esittää esimerkiksi perustuen tilintarkastuksessa käytetyssä otoksessa todettuihin virheellisyyksiin, jotka tilintarkastaja on projisoinut koko siihen perusjoukkoon, josta otos on valittu.

Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen

(viittaus: kappaleet 8–9)

- A10. Virheellisyyksien oikea-aikainen kommunikoiminen johdolle asianmukaisella tasolla on tärkeää, koska näin se pystyy arvioimaan, ovatko liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitetyt tiedot virheellisiä, ilmoittamaan tilintarkastajalle, jos se on eri mieltä, sekä ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin. Yleensä johdon asianmukainen taso on se taso, jolla vastataan virheellisyyksien arvioimisesta ja tarvittaviin toimenpiteisiin ryhtymisestä ja jolla on siihen valtuudet.

⁹ ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*, kappaleet 14–15

¹⁰ ISA 530, kappaleet 5(c)–(d)

- A11. Säädos tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla estää tilintarkastajaa kommunikoida tietyistä virheellisyyksistä johdolle tai muille tahoille yhteisössä. Säädökset tai määräykset voivat nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toimenpiteen, joka voisi haitata todelliseen tai epäilyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittamaa tutkintaa, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun tilintarkastajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat saattavat olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.
- A12. Se, että johto korjaa kaikki virheellisuudet, mukaan lukien tilintarkastajan kommunikoidat virheellisuudet, mahdollistaa kirjanpitoKirjojen ja -aineiston pitämisen virheettöminä ja pienentää riskejä siitä, että tulevien tilikausien tilinpäätökset ovat olennaisesti virheellisiä johtuen aiempia tilikausia koskevien epäolennaisten korjaamattomien virheellisyyksien kertyneestä vaikutuksesta.
- A13. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti. Tähän arviointiin kuuluu, että otetaan huomioon yhteisön tilinpäätösmenettelyjen laadulliset puolet, mukaan lukien viitteet johdon harkintaan perustuvien ratkaisujen mahdollisista vinoutumista¹¹, mihin voi vaikuttaa tilintarkastajan käsitys johdon syistä olla tekemättä korjauksia.

Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen

(viittaus: kappaleet 10–11)

- A14. Olennaisuuden määrittäminen, jonka tilintarkastaja tekee ISA 320:n mukaisesti, perustuu usein arvioihin yhteisön taloudellisesta tuloksesta, koska todellinen taloudellinen tulos ei ehkä vielä ole tiedossa. Tämän vuoksi tilintarkastajan voi olla ennen korjaamattomien virheiden vaikutuksen arviointia tarpeellista tarkistaa ISA 320 mukaisesti määritettyä olennaisuutta toteutuneen taloudellisen tuloksen perusteella.
- A15. ISA 320:ssa selitetään, että tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja) tarkistetaan tilintarkastuksen edetessä, jos tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen rahamäärän (tai erilaiset rahamäärät).¹² Täten mahdolliset merkittävät tarkistukset on todennäköisesti tehty ennen kuin tilintarkastaja arvioi korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen. Jos tilintarkastajan tekemä uudelleenarviointi, joka koskee ISA 320:n mukaisesti määritettyä olennaisuutta (katso tämän standardin kappale 10), johtaa pienempään rahamäärään (tai -määriin), arvioidaan uudelleen myös tarkastustyössä käytettävä olennaisuus sekä tilintarkastustoimen-

¹¹ ISA 700, kappale 12

¹² ISA 320, kappale 12

piteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden asianmukaisuus, jotta tilintarkastuslausunnon perustaksi hankittaisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

- A16. Jokainen lukua koskeva yksittäinen virheellisyys otetaan huomioon sen arvioimiseksi, mikä on kyseisen virheellisuuden vaikutus relevantteihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, mukaan lukien se, onko kyseiselle liiketapahtumien lajille, tilin saldolle tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle mahdollisesti määritetty olennaisuustaso ylittynyt.
- A17. Lisäksi tarkastellaan jokaista laadullisissa tiedoissa olevaa yksittäistä virheellisyyttä sen arvioimiseksi, mikä on sen vaikutus relevanttiin tilinpäätöksessä esitettävään tietoon (tai relevantteihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin) samoin kuin sen kokonaisvaikutus tilinpäätökseen kokonaisuutena. Sen ratkaiseminen, onko laadullisissa tiedoissa oleva virheellisyys olennainen (tai olevat virheellisyydet olennaisia) sovellettava tilinpäätösnormisto ja yhteisön erityiset olosuhteet huomioon ottaen, edellyttää ammatillista harkintaa. Esimerkkejä tapauksista, joissa tällaiset virheellisyydet saattavat olla olennaisia:
- virheellisesti tai epätäydellisesti kuvattu informaatio, joka koskee vakuutus- ja pankkitoimintaa harjoittavan yhteisön pääoman hallinnonin tavoitteita, periaatteita ja prosesseja.
 - arvonalentumistappioon johtaneita tapahtumia tai olosuhteita koskevan informaation (esim. jonkin metallin tai hyödykkeen kysynnän merkittävä pitkäaikainen vähentyminen) esittämättä jättäminen.
 - taseeseen, laajaan tuloslaskelmaan, oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan tai rahavirtalaskelmaan sisältyvää merkittävää erää koskevan laatimisperiaatteen virheellinen kuvaaminen.
 - riittämätön kuvaus kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yhteisön herkkyydestä valuuttakurssille.
- A18. Ratkaistessaan kappaleessa 11 vaadittavalla tavalla, ovatko luonteensa perusteella määritetyt korjaamattomat virheellisyydet olennaisia, tilintarkastaja ottaa huomioon luvuissa ja muissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat korjaamattomat virheellisyydet. Tällaisten virheellisyyksien voidaan katsoa olevan olennaisia joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa tarkasteltuina. Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa tunnistetuista virheellisyyksistä riippuen tilintarkastaja voi harkita,
- (a) ovatko tunnistetut virheet toistuvia tai laajalle ulottuvia; tai
 - (b) ovatko useat tunnistetut virheellisyydet relevantteja saman seikan kannalta ja katsotaanko niiden yhdessä mahdollisesti vaikuttavan käyttäjien kyseisestä seikasta muodostamaan käsitykseen.

Tästä koottujen virheellisyyksien tarkastelusta on apua myös arvioitaessa tilinpäätöstä ISA 700:n (uudistettu) kappaleen 13(d) mukaisesti, jonka mukaan tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa heikennetty

sisällyttämällä siihen informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitetyistä seikoista.

- A19. Jos yksittäinen virheellisyys todetaan harkinnan perusteella olennaiseksi, on epätodennäköistä, että toiset virheellisyydet voisivat kumota sen. Jos esimerkiksi liikevaihto on esitetty olennaisesti liian suurena, tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen, vaikka saman verran liian suurina esitetyt kulut kumoaisivat virheellisyyden tulosvaikutuksen kokonaisuudessaan. Samaan tilin saldoon tai liiketapahtumien lajiin sisältyvät virheellisyydet voi olla asianmukaista vähentää toisistaan; kuitenkin riski siitä, että voi olla muitakin havaitsemattomia virheitä, otetaan huomioon ennen kuin tehdään johtopäätös, että edes epäolennaisten virheellisyyksien vähentäminen toisistaan on asianmukaista.¹³
- A20. Sen ratkaiseminen, onko luokittelua koskeva virheellisyys olennainen, edellyttää, että arvioidaan laadullisia tekijöitä, kuten luokittelua koskevan virheellisyyden vaikutusta velkoihin tai muihin sopimuksiin liittyviin kovenantteihin, vaikutusta yksittäisiin eriin tai välisummiin tai vaikutusta keskeisiin tunnuslukuihin. Joissakin olosuhteissa tilintarkastaja saattaa tehdä sen johtopäätöksen, että luokittelua koskeva virheellisyys ei ole olennainen, kun tarkastellaan tilinpäätöstä kokonaisuutena, vaikka se saattaa ylittää muita virheellisyyksiä arvioitaessa käytettävän olennaisuustason tai -tasot. Esimerkiksi tase-erien välistä luokitteluvirhettä ei välttämättä pidetä olennaisena tarkasteltaessa tilinpäätöstä kokonaisuutena, kun virheellisesti luokiteltu määrä on vähäinen suhteessa asianomaisiin tase-eriin eikä virheellinen luokittelu vaikuta tuloslaskelmaan tai mihinkään keskeiseen tunnuslukuun.
- A21. Joihinkin virheellisyyksiin liittyvistä olosuhteista saattaa johtua, että tilintarkastaja arvioi virheellisyydet olennaisiksi joko yksin tai yhdessä muiden tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien kanssa tarkasteltuina, vaikka ne olisivat pienempiä kuin tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus. Arviointiin mahdollisesti vaikuttavia olosuhteita ovat esimerkiksi se, missä määrin virheellisyys
- vaikuttaa sääntelytahojen asettamien vaatimusten noudattamiseen;
 - vaikuttaa velkoihin liittyviin kovenantteihin tai muihin sopimuksiin perustuviin vaatimuksiin;
 - liittyy tilinpäätöksen laatimisperiaatteen virheelliseen valintaan tai soveltamiseen, jolla on epäolennainen vaikutus tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen mutta jolla todennäköisesti on olennainen vaikutus tulevien tilikausien tilinpäätöksiin;
 - piilottaa tuloskehityksen suunnan tai muita kehityssuuntia, erityisesti suhteessa talouden ja toimialan yleiseen tilanteeseen;
 - vaikuttaa yhteisön taloudellisen aseman, toiminnan tuloksen tai rahavirtojen arvioimiseen käytettäviin tunnuslukuihin;

¹³ Useiden epäolennaisten virheellisyyksien toteaminen samassa tilin saldossa tai liiketapahtumien lajissa saattaa tarkoittaa, että tilintarkastajan täytyy arvioida olennaisen virheellisyyden riski kyseisen tilin saldon tai liiketapahtumien lajin osalta uudelleen.

- vaikuttaa tilinpäätöksessä esitettävään segmentti-informaatioon (esimerkiksi asian merkittävyys segmentille tai yhteisön liiketoiminnan muulle sellaiselle osalle, jolla on todettu olevan merkittävä rooli yhteisön toiminnan tai kannattavuuden kannalta);
- vaikuttaa niin, että toimivan johdon saama kompensatio kasvaa, esimerkiksi varmistamalla, että edellytykset bonusten tai muiden kannustimien myöntämiselle täyttyvät;
- on merkittävä, kun otetaan huomioon tilintarkastajan käsitys tiedossa olevasta aiemmasta kommunikoinnista tilinpäätöksen käyttäjille esimerkiksi tulosenustetta koskien;
- koskee eriä, joissa on osallisena tiettyjä osapuolia (esimerkiksi kuuluvatko liiketoimen ulkoiset osapuolet yhteisön toimivan johdon jäsenten lähipiiriin);
- koskee sellaisen informaation poisjättämistä, jota sovellettava tilinpäätösnormisto ei nimenomaisesti edellytä mutta joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on tärkeää, jotta tilinpäätöksen käyttäjät saisivat käsityksen yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta tai rahavirroista; tai
- vaikuttaa muuhun informaatioon, joka sisältyy yhteisön vuosikertomukseen, (esimerkiksi ”Johdon katsaus ja analyysi” tai ”Toimintaa ja taloutta koskeva katsaus”) ja jonka voi kohtuudella odottaa vaikuttavan tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisiin päätöksiin. ISA 720:ssa (uudistettu)¹⁴ käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen.

Nämä olosuhteet ovat vain esimerkkejä; kaikkia ei todennäköisesti esiinny kaikissa tilintarkastuksissa eikä luettelo välttämättä ole kattava. Minkään tämäntyyppisen olosuhteen esiintyminen ei välttämättä anna aihetta johtopäätökseen, että virheellisyys on olennainen.

A22. ISA 240:ssä¹⁵ selitetään, kuinka virheellisyyden, joka johtuu tai saattaa johtua väärinkäytöksestä, vaikutukset pitäisi ottaa huomioon suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin näkökohtiin, vaikka virheellisyyden suuruus ei olisi olennainen suhteessa tilinpäätökseen. Olosuhteista riippuen myös tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisyydet voivat viitata väärinkäytökseen ja niitä voi aiheutua esimerkiksi

- harhaanjohtavista tiedoista, jotka ovat aiheutuneet tarkoitushakuisuudesta johdon tekemissä harkintaan perustuvissa ratkaisuissa; tai
- toistuvasti esitetyt tai epäinformatiiviset tiedot, joiden tarkoituksena on vaikeuttaa oikean käsityksen saamista tilinpäätökseen sisältyvistä seikoista.

¹⁴ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

¹⁵ ISA 240, kappale 36

Liiketahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevien virheellisyksien vaikutuksia arvioidessaan tilintarkastaja noudattaa ammatillista skeptisyyttä ISA 200:n¹⁶ mukaisesti.

- A23. Aiempia tilikausia koskevien epäolennaisten korjaamattomien virheellisyksien kertynyt vaikutus tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen voi olla olennainen. On olemassa useita hyväksyttäviä lähestymistapoja, joita tilintarkastaja voi käyttää tällaisten tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä olevien korjaamattomien virheiden arvioimiseen. Samaan arviointitavan käyttäminen johtaa siihen, että toimitaan johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A24. Julkisen sektorin yhteisössä sen arvioimiseen, onko virheellisyys olennainen, voivat vaikuttaa myös tilintarkastajalla olevat säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin perustuvat velvollisuudet raportoida tietyistä seikoista, kuten esimerkiksi väärinkäytöksistä.
- A25. Lisäksi erityisesti sellaiset seikat kuten yleinen etu, tilivelvollisuus, nuhteettomuus ja tehokkaan lakisääteisen valvonnan varmistaminen, voivat vaikuttaa sen arvioimiseen, onko jokin erä luonteensa perusteella olennainen. Tämä koskee erityisesti erää, jotka liittyvät säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin noudattamiseen.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 12)

- A26. Jos korjaamattomista virheellisyksistä on kommunikoitu sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, ja tämä henkilö kuuluu (tai nämä henkilöt kuuluvat) myös hallintoelimiin, kyseisistä seikoista ei tarvitse kommunikoida saman henkilön (tai samojen henkilöiden) kanssa uudelleen tämän (tai näiden) toimiessa hallintoelimestä. Tilintarkastajan täytyy tästä huolimatta varmistua siitä, että kommunikoidessa sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, annetaan riittävästi tietoja kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoi näiden toimiessa hallintoelimestä.¹⁷
- A27. Jos yksittäisten epäolennaisten korjaamattomien virheellisyksien lukumäärä on suuri, tilintarkastaja voi kommunikoida korjaamattomien virheellisyksien lukumäärän ja yhteenlasketun rahamääräisen vaikutuksen sen sijaan, että hän kommunikoi jokaisen yksittäisen korjaamattoman virheellisyksen yksityiskohdat.
- A28. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava pyytämistään kirjallisista vahvistusilmoituksista hallintoelimille (katso tämän standardin kappale 14).¹⁸ Tilintarkastaja voi keskustella hallintoelinten kanssa syistä, joiden

¹⁶ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 15

¹⁷ ISA 260 (uudistettu), kappale 13

¹⁸ ISA 260 (uudistettu), kappale 16(c)(ii)

vuoksi virheellisyyksiä ei ole korjattu, sekä korjaamatta jättämisen vaikutuksista ottaen huomioon virheellisyyden suuruuden ja luonteen vallitsevista olosuhteista arvioituina sekä mahdolliset vaikutukset tuleviin tilinpäätöksiin nähden.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 14)

A29. Koska johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet vastaavat tilinpäätöksen oikaisemisesta olennaisten virheellisyyksien korjaamiseksi, tilintarkastajan täytyy pyytää heitä antamaan kirjallinen vahvistusilmoitus korjaamattomista virheellisyyksistä. Johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet eivät joissakin olosuhteissa ehkä katso, että tietyt korjaamattomat virheellisyydet ovat virheellisyyksiä. Tämän vuoksi he mahdollisesti haluavat lisätä kirjalliseen vahvistusilmoitukseen sellaisia sanamuotoja kuin: ” Olemme eri mieltä siitä, että ... ja ... olisivat virheellisyyksiä, koska [kuvaus syistä]”. Tämän vahvistusilmoituksen saaminen ei poista tilintarkastajalta tarvetta tehdä johtopäätöstä korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksesta.

Dokumentointi (viittaus: kappale 15)

A30. Tilintarkastajan dokumentaatiossa, joka koskee korjaamattomia virheellisyyksiä, voidaan ottaa huomioon

- (a) korjaamattomien virheellisyyksien kokonaisvaikutuksen arvioiminen;
- (b) sen arvioiminen, onko tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla mahdollisesti määritetty olennaisuustaso tai -tasot ylitetty; ja
- (c) arviointi, joka koskee korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta keskeisiin tunnuslukuihin tai kehityssuuntiin sekä säädöksiin, määräyksiin tai sopimuksiin perustuvien vaatimusten (esimerkiksi velkakovenanttien) noudattamiseen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 500

TILINTARKASTUSEVIDENSSI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus .	6
Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto	7–9
Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten	10
Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta.....	11
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus .	A1–A25
Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto	A26–A52
Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten	A53–A57
Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta	A58

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) selitetään, mikä tilintarkastuksessa on tilintarkastusevidenssiä, ja käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.
2. Tätä standardia sovelletaan kaikkeen tilintarkastuksen aikana hankittavaan tilintarkastusevidenssiin. Muissa ISA-standardeissa käsitellään tilintarkastuksen erityisiä osa-alueita (esimerkiksi ISA 315 (uudistettu)¹), tietyistä asiasta hankittavaa tilintarkastusevidenssiä (esimerkiksi ISA 570 (uudistettu)²), erityisiä tilintarkastusevidenssin hankkimistoimenpiteitä (esimerkiksi ISA 520³) sekä sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (ISA 200⁴ ja ISA 330⁵).

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Kirjanpitoaineisto – Kirjanpitoviennit ja niitä tukeva aineisto, kuten sekkit ja sähköisten tilisiirtojen todenteet; laskut; sopimukset; pääkirjanpito ja osakirjanpidot, pääkirjanpitoviennit ja sellaiset tilinpäätökseen vaikuttavat muut oikaisut, joita ei ole tehty pääkirjanpitoviennillä; sekä muut aineistot, kuten kulujen kohdistamista, laskelmia, täsmäytyksiä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tukevat taulukkolaskelmat.

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

³ ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet*

⁴ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

⁵ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

- (b) (Tilintarkastusevidenssin) tarkoitukseen soveltuvuus – Tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.
- (c) Tilintarkastusevidenssi – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muista lähteistä saatavaa tietoa.
- (d) Johdon käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.
- (e) (Tilintarkastusevidenssin) tarpeellinen määrä – Tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu.

Vaatimukset

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

- 6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A1–A25)

Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto

- 7. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on arvioitava, kuinka relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on. (Viittaus: kappaleet A26–A34)
- 8. Jos tilintarkastusevidenssinä käytettävää tietoa tuottaessa on hyödynnetty johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on tarvittavassa laajuudessa ja ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastajan tarkoitusten kannalta (viittaus: kappaleet A35–A37)
 - (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus; (viittaus: kappaleet A38–A44)
 - (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä; ja (viittaus: kappaleet A45–A48)
 - (c) arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi. (Viittaus: kappale A49)
- 9. Käyttäessään yhteisön tuottamaa tietoa tilintarkastusevidenssinä tilintarkastajan on arvioitava, onko tieto hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa, mihin sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista, kuuluu

- (a) tiedon oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen; ja (viittaus: kappaleet A50–A51)
- (b) sen arvioiminen, onko tieto riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin. (Viittaus: kappale A52)

Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten

- 10. Kontrollien testausta ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan on päätettävä tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tilintarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti. (Viittaus: kappale A53–A57)

Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta

- 11. Jos
 - (a) yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa tai
 - (b) tilintarkastajalla on epäilyjä tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuudesta,

hänen on ratkaistava, miten tilintarkastustoimenpiteitä on tarpeellista muuttaa tai lisätä asian ratkaisemiseksi, ja hänen on otettava huomioon tämän seikan mahdollinen vaikutus tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin. (Viittaus: kappale A58)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

(viittaus: kappale 6)

- A1. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskerptomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on selvittänyt, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa tilintarkastuksessa⁶) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenetelyistä. Yhteisön kirjanpitoaineisto on muiden yhteisön sisäisten ja ulkoisten lähteiden lisäksi tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Tieto, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, on myös saatettu tuottaa hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä. Tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa tietoa että täl-

⁶ ISA 315 (uudistettu), kappale 9

laisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä.

- A2. Suurin osa tilintarkastajan lausuntonsa laatimiseksi tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta. Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettaviin toimenpiteisiin voivat tiedustelujen lisäksi kuulua yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, vahvistusten hankkiminen, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen ja analyttiset toimenpiteet, usein jonkinlaisina yhdistelminä. Vaikka tiedustelut saattavat tuottaa tärkeää tilintarkastusevidenssiä ja voivat jopa antaa evidenssiä virheellisyydestä, tiedustelut eivät yksinään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei kannanottotasolla ole olennaista virheellisyyttä tai että kontrollit toimivat tehokkaasti.
- A3. Kuten ISA 200:ssa⁷ selitetään, kohtuullinen varmuus saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin (ts. riskin, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.
- A4. Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan) sekä myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata evidenssin heikkoa laatua.
- A5. Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu hankkimishetkellä vallinneista yksittäisistä olosuhteista.
- A6. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.⁸ Ammatillisen harkinnan perusteella ratkaistaan, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 200:ssa käsitellään esimerkiksi tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, taloudellisen raportoinnin oikea-aikaisuutta sekä hyötyjen ja kustannusten välistä tasapainoa, jotka ovat relevantteja tekijöitä tilintarkastajan käyttäessä ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

⁷ ISA 200, kappale 5

⁸ ISA 330, kappale 26

Tilintarkastusevidenssin lähteet

- A7. Osa tilintarkastusevidenssistä hankitaan suorittamalla toimenpiteitä kirjanpitoaineiston tarkastamiseksi esimerkiksi analysoimalla ja läpikäymällä sitä, suorittamalla uudelleen taloudellisen raportoinnin prosessissa noudatettuja menettelyjä ja täsmäyttämällä keskenään samaa informaatiota eri muodoissaan ja eri tarkoituksiin käytettynä. Tällaisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla tilintarkastaja voi todeta, että kirjanpitoaineisto on sisäisesti johdonmukaista ja että se täsmää tilinpäätökseen.
- A8. Yhdenmukaisesta tilintarkastusevidenssistä, joka on hankittu eri lähteistä tai on luonteeltaan erilaista, saadaan yleensä enemmän varmuutta kuin yksittäin tarkastelluista tilintarkastusevidenssin osista. Esimerkiksi yhteisöstä riippumattomasta lähteestä saatava vahvistava tieto voi lisätä varmuutta, jonka tilintarkastaja saa sisäisesti tuotetusta tilintarkastusevidenssistä, kuten kirjanpitoaineistoon, kokouspöytäkirjoihin tai johdon vahvistusilmoituksiin sisältyvästä evidenssistä.
- A9. Yhteisöstä riippumattomista lähteistä saatavaa tietoa, jota tilintarkastaja saattaa käyttää tilintarkastusevidenssinä, voivat olla kolmansilta osapuolilta saatavat vahvistukset, analyttikojen raportit ja kilpailijoita koskeva vertailukelpoinen tieto (benchmarking-tieto).

Tilintarkastustoimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

- A10. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu) ja ISA 330:ssa edellytetään ja niissä lähemmin selitetään, tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi suorittamalla
- (a) riskienarviointitoimenpiteitä; ja
 - (b) muita tilintarkastustoimenpiteitä, joihin kuuluvat:
 - (i) kontrollien testaus silloin, kun ISA-standardit sitä edellyttävät tai kun tilintarkastaja on päättänyt toimia niin; ja
 - (ii) aineistotarkastustoimenpiteet, joihin kuuluu yksittäisten tapahtumien tarkastusta ja analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä.
- A11. Jäljempänä kappaleissa A14–A25 kuvattuja tilintarkastustoimenpiteitä voidaan käyttää riskienarviointitoimenpiteinä, kontrollien testauksena tai aineistotarkastustoimenpiteinä riippuen siitä, millaisessa yhteydessä tilintarkastaja niitä soveltaa. Kuten ISA 330:ssä selitetään, aiemmista tilintarkastuksista saatua tilintarkastusevidenssiä saatetaan tietyissä olosuhteissa käyttää tarkoitukseen soveltuvana tilintarkastusevidenssinä silloin, kun tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä varmistuakseen siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia.⁹
- A12. Käytettävien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ja ajoitukseen saattaa vaikuttaa se, että osa kirjanpitoaineistoon sisältyvistä tiedoista ja muusta tiedosta saattaa olla saatavilla vain sähköisessä muodossa taikka vain tiettyinä ajankohtina

⁹ ISA 330, kappale A35

tai ajanjaksoina. Esimerkiksi lähdedokumentit, kuten ostotilaukset ja -laskut, ovat ehkä olemassa vain sähköisessä muodossa, kun yhteisö harjoittaa sähköistä kaupankäyntiä, tai ne on saatettu hävittää skannauksen jälkeen, kun yhteisö käyttää kuvankäsittelyjärjestelmiä aineiston säilyttämisen ja hakemisen helpottamiseksi.

- A13. Tietty sähköinen tieto ei välttämättä ole käytettävissä määrätyn ajanjakson jälkeen esimerkiksi, jos tiedostoja on muutettu ja jos varmuuskopioita ei ole olemassa. Näin ollen tilintarkastaja voi yhteisön tietojensäilyttämisperiaatteista johtuvista syistä katsoa tarpeelliseksi pyytää, että osa tiedoista säilytetään, jotta tilintarkastaja voisi tarkastella niitä, tai suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä silloin, kun tiedot ovat käytettävissä.

Yksityiskohtainen tarkastus

- A14. Yksityiskohtainen tarkastus käsittää aineiston tai dokumenttien tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, taikka omaisuuserän fyysistä tutkimista. Asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtaisen tarkastuksen tuloksena saatavan tilintarkastusevidenssin luotettavuus vaihtelee riippuen asiakirjojen ja muun aineiston luonteesta ja lähteestä sekä, kun kysymys on sisäisistä asiakirjoista ja muusta sisäisestä aineistosta, niiden tuottamista koskevien kontrollien tehokkuudesta. Esimerkki kontrollien testauksessa käytettävästä yksityiskohtaisesta tarkastuksesta on aineiston yksityiskohtainen tarkastus valtuutuksia koskevan evidenssin saamiseksi.
- A15. Jotkin asiakirjat ovat sellaisenaan tilintarkastusevidenssiä omaisuuserän olemassaolosta, mistä on esimerkkinä asiakirja, joka muodostaa rahoitusinstrumentin, kuten osakkeen tai joukkovelkakirjalainan. Tällaisten asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus ei välttämättä tuota tilintarkastusevidenssiä omistuksesta tai arvosta. Toteutuneen sopimuksen yksityiskohtainen tarkastus saattaa lisäksi tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden, kuten tulouttamisperiaatteiden, soveltamisesta.
- A16. Aineellisten hyödykkeiden yksityiskohtainen tarkastus saattaa tuottaa luotettavaa tilintarkastusevidenssiä niiden olemassaolosta mutta ei välttämättä yhteisön oikeuksista ja velvoitteista tai hyödykkeiden arvostuksesta. Yksittäisten vaihto-omaisuuteen sisältyvien hyödykkeiden yksityiskohtaista tarkastusta saatetaan suorittaa samalla, kun havainnoidaan fyysistä inventointia.

Havainnointi

- A17. Havainnointi sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysistä inventointia tai kontrollitoimintojen suorittamista. Havainnointi tuottaa tilintarkastusevidenssiä prosessin tai toimenpiteen suorittamisesta, mutta se rajoittuu havainnointihetkeen, ja lisäksi havainnointia rajoittaa se, että havainnoinnin kohteena oleminen saattaa vaikuttaa siihen, miten prosessi tai toimenpide suoritetaan. Katso ISA 501:stä lisäohjeistusta fyysisen inventoinnin havainnoimisesta.¹⁰

¹⁰ ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – Erittäin huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*

Ulkopuoliset vahvistukset

- A18. Ulkopuolinen vahvistus on tilintarkastusevidenssiä, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä. Ulkopuolisten vahvistusten hankkiminen on usein relevanttia, kun on kysymys tiettyihin tilien saldoihin ja niiden osiin liittyvistä kannanotoista. Ulkopuolisten vahvistusten ei kuitenkaan tarvitse rajoittua yksinomaan tilien saldoihin. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi pyytää vahvistusta yhteisön ja kolmannen osapuolen välisistä sopimusehdoista tai liiketapahtumista; vahvistuspyyntö voi olla suunniteltu siten, että siinä kysytään, onko sopimukseen tehty muutoksia, ja jos on, mistä kohdista on kysymys. Ulkopuolisia vahvistuksia käytetään myös tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, että tiettyjä ehtoja ei ole, esimerkiksi ettei ole sellaista ”sivuvälipuhetta”, joka saattaa vaikuttaa tulouttamiseen. Katso tarkempaa ohjeistusta ISA 505:stä.¹¹

Uudelleenlaskenta

- A19. Uudelleenlaskenta sisältää asiakirjojen tai muun aineiston matemaattisen oikeellisuuden tarkistamista. Uudelleenlaskenta voidaan suorittaa manuaalisesti tai sähköisesti.

Uudelleen suorittaminen

- A20. Uudelleen suorittamiseen kuuluu, että tilintarkastaja suorittaa itsenäisesti toimenpiteitä tai kontroleja, jotka on alun perin suoritettu osana yhteisön sisäistä valvontaa.

Analyttiset toimenpiteet

- A21 Analyttiset toimenpiteet koostuvat taloudellisen tiedon arvioinneista, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös, että siinä määrin kuin on tarpeellista, tutkitaan tunnistettuja vaihteluja tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista. Katso lisäohjeistusta ISA 520:sta.

Tiedustelut

- A22. Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä. Tiedusteluja käytetään laajalti koko tilintarkastuksen ajan muiden tilintarkastustoimenpiteiden ohella. Tiedustelut voivat vaihdella virallisista kirjallisista tiedusteluista epävirallisiin suullisiin tiedusteluihin. Tiedusteluihin saatujen vastauksien arviointi on olennainen osa tiedustelujen tekemisprosessia.
- A23. Tiedusteluihin saadut vastaukset saattavat antaa tilintarkastajalle uutta tietoa tai vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä. Vaihtoehtoisesti vastaukset voivat myös tuottaa tietoa, joka eroaa merkittävästi muusta tilintarkastajan hankkimasta tie-

¹¹ ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*

dosta, mistä esimerkkinä on tieto mahdollisuudesta, että johto sivuuttaa kontroleja. Joissakin tapauksissa tiedusteluihin saadut vastaukset antavat tilintarkastajalle perusteen muuttaa tilintarkastustoimenpiteitä tai suorittaa niitä lisää.

- A24. Vaikka tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistaminen on usein erityisen tärkeää, niin silloin, kun on kysymys johdon aikomuksista, saattaa sellaista tietoa, joka tukee johdon aikomuksia, olla saatavilla rajoitetusti. Tällöin voidaan tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistamiseksi saada relevanttia tietoa muodostamalla käsitys siitä, miten johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamiaan aikomuksia, mitkä ovat johdon esittämät perustelut tietyn toimintatavan valitsemiselle, ja miten hyvin johto pystyy toimimaan tietyllä tavalla.
- A25. Tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi hankkia johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä joistakin seikoista kirjallisia vahvistusilmoituksia suullisiin tiedusteluihin saatujen vastausten vahvistamiseksi. Katso lisäohjeistusta ISA 580:stä.¹²

Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto

Relevanssi ja luotettavuus (viittaus: kappale 7)

- A26. Kuten kappaleessa A1 todetaan, vaikkakin tilintarkastusevidenssiä hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla, evidenssi voi sisältää myös tietoa, jota on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista, joissakin tapauksissa tilintarkastusyhteisössä noudatettavien asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenettelyistä sekä noudatettaessa tiettyjä säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia (esim. velvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamista jättämistä yhteisössä). Kaiken tilintarkastusevidenssin laatuun vaikuttaa se, kuinka relevanttia ja luotettavaa sen perustana oleva tieto on.

Relevanssi

- A27. Relevanssissa on kysymys siitä, että evidenssillä on looginen yhteys tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen tai soveltuviissa tapauksissa asianomaiseen kannanottoon tai että evidenssillä on merkitystä toimenpiteen tarkoituksen tai kannanoton kannalta. Tarkastuksen suunta voi vaikuttaa siihen, kuinka relevanttia tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on. Esimerkiksi jos tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksena on tarkastaa ostovelkojen olemassaoloa tai arvostusta sen toteamiseksi, onko ne esitetty todellista suurempina, kirjattujen ostovelkojen tarkastaminen voi olla relevantti tilintarkastustoimenpide. Toisaalta silloin, kun ostovelkojen olemassaoloa tai arvostusta tarkastetaan sen toteamiseksi, onko ne esitetty todellista pienempinä, kirjattujen ostovelkojen tarkastaminen ei olisi relevanttia, vaan sen sijaan olisi relevanttia tarkastaa esimerkiksi myöhemmin suoritettuja maksuja, maksamatta olevia laskuja, tavarantoimittajilta saatuja ilmoituksia sekä vastaanottoilmoituksia, jotka eivät täsmää laskuihin.

¹² ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

- A28. Jotkin tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuottaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia vain tiettyjen kannanottojen kannalta. Esimerkiksi tilikauden päättymisen jälkeen saatuja suorituksia koskevien asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus voi tuottaa tilintarkastusevidenssiä saamisten olemassaolosta ja arvostuksesta mutta ei välttämättä katkosta. Samoin tiettyä kannanottoa, esimerkiksi vaihto-omaisuuden fyysistä olemassaoloa, koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen ei korvaa tilintarkastusevidenssin hankkimista muusta kannanotosta, esimerkiksi kyseisen vaihto-omaisuuden arvostuksesta. Toisaalta eri lähteistä hankittu tai eriluonteinen tilintarkastusevidenssi voi usein olla relevanttia saman kannanoton kannalta.
- A29. Kontrollien testauksen tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyysien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla. Relevantin tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettavan kontrollien testauksen suunnitteluun kuuluu, että yksilöidään ne ehdot (piirteet tai ominaisuudet), jotka toteutuessaan osoittavat kontrollin toimivan, sekä ne ehdot, jotka toteutuessaan osoittavat poikkeamista asianmukaisesta toiminnasta. Tilintarkastaja voi sitten testata, täytyvätkö nämä ehdot vai ei.
- A30. Aineistotarkastustoimenpiteiden tarkoituksena on kannanottotasolla olevien virheellisyysien havaitseminen. Näihin toimenpiteisiin kuuluu yksittäisten tapahtumien tarkastamista ja analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä. Aineistotarkastustoimenpiteiden suunnitteluun kuuluu, että yksilöidään tarkastuksen tarkoituksen kannalta relevantit ehdot, joiden toteutuminen tarkoittaa virheellisyttä relevantissa kannanotossa.

Luotettavuus

- A31. Tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon ja näin ollen tilintarkastusevidenssin itsensä luotettavuuteen vaikuttavat tiedon lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu, mukaan lukien relevanteissa tapauksissa sen tuottamista ja säilyttämistä koskevat kontrollit. Siksi erityyppisen tilintarkastusevidenssin luotettavuutta koskevista yleistyksistä on tärkeitä poikkeuksia. Silloinkin, kun tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto hankitaan yhteisön ulkopuolisista lähteistä, saattaa esiintyä olosuhteita, jotka voisivat vaikuttaa sen luotettavuuteen. Esimerkiksi riippumattomasta ulkopuolisesta lähteestä hankittu tieto ei välttämättä ole luotettavaa, jos kyse ei ole asiaan perehtyneestä lähteestä, tai johdon käyttämä erityisasiantuntija ei ehkä ole objektiivinen. Vaikka poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistyksiset tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta saattavat olla hyödyllisiä:
- Tilintarkastusevidenssin luotettavuus lisääntyy, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.
 - Sisäisesti tuotetun tilintarkastusevidenssin luotettavuus lisääntyy, kun sitä koskevat yhteisön käyttämät kontrollit, mukaan lukien sen tuottamista ja säilyttämistä koskevat kontrollit, ovat tehokkaita.

- Tilintarkastajan itsensä hankkima tilintarkastusevidenssi (esimerkiksi kontrollin soveltamista koskeva havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu tilintarkastusevidenssi (esimerkiksi kontrollin soveltamista koskevat tiedustelut).
- Tilintarkastusevidenssi, joka on dokumentoidussa muodossa, oli pa se siten paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, on luotettavampaa kuin suullisesti saatu tieto (esimerkiksi kokouksen aikana kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkeempään annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).
- Alkuperäisistä asiakirjoista saatava tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa kuin tilintarkastusevidenssi, joka saadaan valo- tai telekopioista tai kuvatuista, digitoiduista tai muulla tavoin sähköiseen muotoon muutetuista asiakirjoista, joiden luotettavuus voi riippua niiden laatimista ja säilyttämistä koskevista kontroleista.

- A32. ISA 520 sisältää lisäohjeistusta sen tiedon luotettavuudesta, jota käytetään suunniteltaessa aineistotarkastustoimenpiteinä käytettäviä analyttisiä toimenpiteitä.¹³
- A33. ISA 240:ssä käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastajalla on syytä uskoa, ettei asiakirja ehkä ole aito tai että sitä on muutettu ilman että muutoksesta on kerrottu tilintarkastajalle.¹⁴
- A34. ISA 250 (uudistettu)¹⁵ sisältää lisäohjeistusta tilanteisiin, joissa tilintarkastaja noudattaa säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä yhteisössä, ja näin mahdollisesti saa ISA-standardien mukaisen työn kannalta relevanttia lisäinformaatiota, ja arvioi tällaisen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutuksia tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottaman tiedon luotettavuus
(viittaus: kappale 8)

- A35. Yhteisön tilinpäätöksen laatiminen saattaa edellyttää erityisasiantuntemusta joltakin muulta alueelta kuin kirjanpidosta tai tilintarkastuksesta, kuten vakuutusmatemaattisista laskelmista, arvonmäärityksistä tai teknisistä tiedoista. Yhteisö voi ottaa näiden alueiden erityisasiantuntijoita työ- tai toimeksiantosuhteeseen saadakseen tilinpäätöksen laatimiseen tarvittavan erityisasiantuntemuksen. Jos näin ei tehdä, kun tällainen erityisasiantuntemus on tarpeellista, olennaisen virheellisuuden riskit kasvavat.

¹³ ISA 520, kappale 5(a)

¹⁴ ISA 240 *Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 14

¹⁵ ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappale 9

- A36. Silloin kun tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on tuotettu hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, sovelletaan tämän standardin kappaleen 8 vaatimusta. Jollakin henkilöllä tai organisaatiolla voi esimerkiksi olla erityisasiantuntemusta mallien soveltamisesta käypien arvojen arvioimiseen arvopapereille, joille ei ole olemassa seurattavissa olevia markkinoita. Jos henkilö tai organisaatio soveltaa tätä erityisasiantuntemusta arvion tekemiseen ja yhteisö käyttää arviota tilinpäätöksen laatimiseen, kyseinen henkilö tai organisaatio on johdon käyttämä erityisasiantuntija, ja tällöin sovelletaan kappaletta 8. Toisaalta jos kyseinen henkilö tai organisaatio vain antaa yksittäisiä liiketoimia koskevia hintatietoja, jotka eivät muutoin ole yhteisön saatavissa, ja yhteisö hyödyntää niitä omassa arviointimenetelmissään, tällaisiin tietoihin sovelletaan tämän standardin kappaletta 7, jos niitä käytetään tilintarkastusevidenssinä, mutta tällöin ei ole kysymys johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntämisestä yhteisössä.
- A37. Tämän standardin kappaleen 8 vaatimukseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin
- minkä luonteisen ja kuinka monimutkaisen seikan kanssa johdon käyttämä erityisasiantuntija on tekemisissä.
 - kyseiseen seikkaan sisältyvät olennaisen virheellisyysriskit.
 - tilintarkastusevidenssin saatavuus vaihtoehtoisista lähteistä.
 - johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet.
 - onko johdon käyttämä erityisasiantuntija yhteisön palveluksessa vai onko kyseessä osapuoli, joka on yhteisöön toimeksiantosuhteessa relevanttien palvelujen suorittamiseksi.
 - missä määrin johto voi käyttää määräys- tai vaikutusvaltaa käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön.
 - sovelletaanko johdon käyttämään erityisasiantuntijaan teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia standardeja.
 - johdon käyttämän erityisasiantuntijan työtä koskevien kontrollien luonne ja laajuus yhteisössä.
 - tilintarkastajan tietämys ja kokemus johdon käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta.
 - tilintarkastajan aikaisempi kokemus kyseisen erityisasiantuntijan tekemästä työstä.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus
(viittaus: kappale 8(a))

- A38. Pätevyys koskee johdon käyttämän erityisasiantuntijan asiantuntemuksen luonnetta ja tasoa. Kyvykkyys koskee sitä, kuinka johdon käyttämä erityisasiantuntija pystyy hyödyntämään pätevyyttään kyseisissä olosuhteissa. Kyvykkyyteen vaikuttavia tekijöitä voivat olla esimerkiksi maantieteellinen sijainti sekä käytettävissä oleva aika ja resurssit. Objektiivisuus koskee mahdollisia vaikutuksia, joita tarkoitushakuisuudella, eturistiriidoilla tai muiden henkilöiden vaikutuksella voi olla johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammatilliseen tai liiketoimintaa koskevaan harkintaan. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus sekä kyseisen erityisasiantuntijan työtä yhteisössä koskevat kontrollit ovat tärkeitä tekijöitä, jotka liittyvät johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottaman tiedon luotettavuuteen.
- A39. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi
- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
 - keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.
 - keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä tuntevien henkilöiden kanssa.
 - tieto erityisasiantuntijan päteväytymisestä, ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäsenyydestä, toimiluvasta tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
 - erityisasiantuntijan tieteelliset julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
 - mahdollinen tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija, joka auttaa tilintarkastajaa hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottamasta tiedosta.
- A40. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa relevantteihin seikkoihin kuuluu se, sovelletaanko erityisasiantuntijan työhön teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialaa koskevia vaatimuksia, esimerkiksi eettisiä standardeja ja muita ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäseniä koskevia vaatimuksia, toimiluvan antavan tahon käyttämiä hyväksymiskriteerejä taikka säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia.
- A41. Muita mahdollisesti relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi
- kuinka relevanttia johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys on asiassa, johon erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään, mukaan lukien mahdolliset erikoistumisalueet erityisasiantuntijan osaamisalueella. Esimerkiksi tietty vakuutusmatemaatikko voi olla erikoistunut vahinkovakuutukseen, mutta hänellä voi olla rajallinen asiantuntemus eläkelaskennasta.

- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys relevantteja kirjanpito vaatimuksia koskevissa asioissa, esimerkiksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten oletusten ja menetelmien, soveltuviissa tapauksissa mallit mukaan lukien, tuntemus.
 - viittaavatko odottamattomat tapahtumat, olosuhteiden muutokset tai tilintarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi siihen, että johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden alkuperäinen arviointi voi olla tarpeellista ottaa uudelleen tarkasteltavaksi tilintarkastuksen edetessä.
- A42. Useat erilaiset seikat, esimerkiksi oman intressin uhat, asian ajamisen uhat, läheisyyden uhat, oman työn tarkastamisen uhat ja painostuksen uhat, voivat vaarantaa objektiivisuuden. Tällaisia uhkia voidaan pienentää varotoimilla, joita voidaan luoda joko ulkoisten rakenteiden (esimerkiksi johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammattikunta taikka säädös tai määräys) avulla tai johdon käyttämän erityisasiantuntijan työympäristön (esimerkiksi laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat) avulla.
- A43. Vaikkei kaikkia johdon käyttämän erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantavia uhkia pystytä poistamaan varotoimilla, esimerkiksi painostuksen uhilla voi olla vähemmän merkitystä yhteisöön toimeksiantosuhteessa kuin työsuhteessa olevalle erityisasiantuntijalle, ja varotoimet, kuten laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat, voivat olla tehokkaampia. Koska objektiivisuutta vaarantava uhka, joka syntyy työsuhteesta yhteisöön, on aina olemassa, yhteisön palveluksessa olevan erityisasiantuntijan ei yleensä voida katsoa olevan objektiivinen sen todennäköisemmin kuin yhteisön muiden työntekijöiden.
- A44. Yhteisöön toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioitaessa voi olla relevanttia keskustella johdon ja kyseisen erityisasiantuntijan kanssa intresseistä ja suhteista, jotka voivat vaarantaa erityisasiantuntijan objektiivisuuden, sekä varotoimista, mukaan lukien erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, ja arvioida, ovatko varotoimet riittäviä. Uhkia aiheuttavia intressejä ja suhteita voivat olla esimerkiksi
- taloudelliset intressit.
 - liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
 - muiden palvelujen suorittaminen.

Käsityksen muodostaminen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä (viittaus: kappale 8(b))

- A45. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä koskeva käsitys sisältää käsityksen asianomaisesta erityisosaamisalueesta. Asianomaista erityisosaamisaluetta koskeva käsitys voidaan muodostaa samalla, kun tilintarkastaja ratkaisee, onko hänellä asiantuntemusta johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn arvioimiseen vai tarvitseeko hän tätä tarkoitusta varten oman erityisasiantuntijan.¹⁶
- A46. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan osaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla
- kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen tilintarkastuksen kannalta relevantteja erikoistumisalueita.
 - sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säästöiksiin perustuvia vaatimuksia.
 - mitä oletuksia ja menetelmiä johdon käyttämä erityisasiantuntija käyttää ja ovatko ne erityisasiantuntijan edustamalla alalla yleisesti hyväksytyjä ja taloudellisen raportoinnin tarkoituksiin soveltuvia.
 - johdon käyttämän erityisasiantuntijan käyttämän sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne.
- A47. Silloin kun johdon käyttämä erityisasiantuntija on yhteisöön toimeksiantosuhteessa, on yleensä laadittu toimeksiantokirje tai tehty yhteisön ja erityisasiantuntijan välillä muun muotoinen kirjallinen sopimus. Tilintarkastajan muodostaessa käsitystä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä hänelle voi olla tämän sopimuksen arvioimisesta apua sen ratkaisemisessa, ovatko seuraavat seikat tilintarkastajan tarkoituksiin nähden asianmukaisia:
- erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet;
 - johdon ja erityisasiantuntijan roolit ja vastuut; ja
 - johdon ja erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti toimittaman raportin luonne.
- A48. Jos johdon käyttämä erityisasiantuntija on yhteisön palveluksessa, tällaisen kirjallisen sopimuksen olemassaolo ei ole kovin todennäköistä. Erityisasiantuntijalle ja muille johtoon kuuluville osoitettavat tiedustelut voivat tällöin olla tilintarkastajalle asianmukaisin tapa hankkia tarvittava käsitys.

¹⁶ ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*, kappale 7

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuuden arvioiminen (viittaus: kappale 8(c))

- A49. Huomioon otettavia seikkoja arvioitaessa johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuutta jotakin kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi ovat esimerkiksi
- kuinka relevantteja ja kohtuullisia kyseisen erityisasiantuntijan havainnot tai johtopäätökset ovat, kuinka yhdenmukaisia ne ovat muun tilintarkastusevidenssin kanssa, ja kuvastuvatko ne asianmukaisesti tilinpäätöksessä;
 - jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat; ja
 - jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävästi lähdetiedon käyttöä, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on.

Yhteisön tuottama tilintarkastajan tarkoituksiin käytettävä tieto (viittaus: kappaleet 9(a)–(b))

- A50. Jotta tilintarkastaja pystyisi hankkimaan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä, yhteisön tuottaman tiedon, jota käytetään tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, pitää olla riittävän täydellistä ja oikeaa. Esimerkiksi hintatietojen oikeellisuus ja myyntivolyymitietojen täydellisyys ja oikeellisuus vaikuttavat siihen, kuinka tehokasta on liikevaihdon tarkastaminen siten, että myyntivolyyomia koskevaan tietoon sovelletaan standardihintoja. Vastaavasti jos tilintarkastaja haluaa tarkastaa jonkin perusjoukon (esimerkiksi maksusuoritukset) tiettyjen ominaispiirteiden (esimerkiksi hyväksynnän) osalta, tarkastuksen tulos on vähemmän luotettava, jos perusjoukko, josta tarkastettavat erät valitaan, ei ole täydellinen.
- A51. Tilintarkastusevidenssiä edellä tarkoitetun tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä voidaan hankkia samalla, kun suoritetaan tietoon kohdistuva varsinainen tilintarkastustoimenpide, silloin kun tällaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen on olennainen osa itse tilintarkastustoimenpidettä. Muissa tilanteissa tilintarkastaja on voinut hankkia tilintarkastusevidenssiä tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä testaamalla tiedon tuottamista ja ylläpitoa koskevia kontrolleja. Joissakin tilanteissa tilintarkastaja voi kuitenkin todeta, että tarvitaan lisää tilintarkastustoimenpiteitä.
- A52. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja saattaa aikoa käyttää yhteisön tuottamaa tietoa tilintarkastuksessa muihin tarkoituksiin. Tilintarkastajan aikomuksena voi esimerkiksi olla yhteisön tuloslukujen käyttäminen analyttisten toimenpiteiden suorittamiseen tai yhteisössä seurantatoimenpiteitä varten tuotettujen tietojen, kuten sisäisen tarkastuksen raporttien, hyödyntäminen. Hankitun tilintarkastusevidenssin asianmukaisuuteen vaikuttaa tällöin se, onko tieto tilintarkastajan tarkoituksiin riittävän tarkkaa tai yksityiskohtaista. Esimerkiksi johdon käyttämät tulosluvut eivät välttämättä ole riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyyskysien havaitsemiseksi.

Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten

(viittaus: kappale 10)

A53. Tehokas testi tuottaa tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä niin paljon, että sitä yhdessä muun hankitun tai hankittavan tilintarkastusevidenssin kanssa tarkasteltuna on tarpeellinen määrä tilintarkastajan tarkoituksiin. Kappaleen 7 mukaisesti tilintarkastajan täytyy tarkastettavia yksiköjä valitessaan määrittää tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon relevanssi ja luotettavuus; toinen tehokkuuteen liittyvä näkökohta (tarpeellinen määrä) on tärkeä huomioon otettava seikka tarkastettavia yksiköjä valittaessa. Tilintarkastajan käytettävissä olevia keinoja tarkastettavien yksikköjen valinnassa ovat

- (a) kaikkien erien valitseminen (100 %:n tutkiminen);
- (b) tiettyjen yksikköjen valitseminen; ja
- (c) otanta.

Näiden keinojen käyttäminen yksin tai yhdistelmänä voi olla asianmukaista riippuen yksittäisistä olosuhteista, kuten testattavaan kannanottoon liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä, sekä muiden keinojen käytettävyydestä ja tehokkuudesta.

Kaikkien yksikköjen valitseminen

A54. Tilintarkastaja voi päättää, että hänen on asianmukaisinta tutkia kaikki perusjoukkoon kuuluvat yksiköt, joista liiketapahtumien laji tai tilin saldo muodostuu (tai tietty osa tästä perusjoukosta). Kontrolleja testattaessa 100 %:n tutkiminen on epätodennäköistä, mutta yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa se on tavallisempaa. 100 %:n tutkiminen voi olla asianmukaista myös esimerkiksi silloin, kun

- perusjoukko koostuu muutamista arvoltaan suurista yksiköistä;
- esiintyy merkittävä riski, ja muilla tavoin ei saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä; tai
- laskelman tai muun tietojärjestelmässä automaattisesti suoritettavan prosessin toistuvasta luonteesta johtuen on kustannustehokasta tutkia 100 % yksiköistä.

Tiettyjen yksikköjen valitseminen

A55. Tilintarkastaja saattaa päättää valita perusjoukosta tietyt yksiköt. Tätä päätöstä tehtäessä relevantteja tekijöitä voivat olla tilintarkastajan käsitys yhteisöstä, arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit sekä tarkastettavan perusjoukon ominaispiirteet. Tiettyjen yksikköjen harkinnanvaraiseen valintaan liittyy otannasta johtumaton riski. Valittavia yksiköjä voivat olla:

- *Arvoltaan suuret tai keskeiset yksiköt.* Tilintarkastaja voi päättää valita tietyt perusjoukon yksiköt, koska niiden arvo on suuri tai koska niillä on muita ominaispiirteitä, esimerkiksi yksiköt, jotka ovat epäilyttäviä, epätavallisia tai erityisen riskialttiita tai joissa on aiemmin esiintynyt virheitä.

- *Kaikki tietyn rahamäärän ylittävät yksiköt.* Tilintarkastaja voi päättää tutkia yksiköt, joiden kirjanpitoon merkityt arvot ylittävät tietyn rahamäärän, jotta hän saisi todennetuksi suuren osan liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kokonaismäärästä.
- *Tiedon hankkimista varten valittavat yksiköt.* Tilintarkastaja voi tutkia joi-takin yksikköjä saadakseen tietoa esimerkiksi sellaisista seikoista kuin yhteisön luonteesta tai liiketapahtumien luonteesta.

A56. Vaikka liiketapahtuman lajin tai tilin saldon tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen on usein tehokas tapa hankkia tilintarkastusevidenssiä, se ei ole otantaa. Tällä tavoin valittuihin eriin kohdistettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksia ei voida projisoida koko perusjoukkoon, ja näin ollen tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen ei tuota tilintarkastusevidenssiä muusta perusjoukosta.

Otanta

A57. Otannan tarkoituksena on pystyä tekemään johtopäätöksiä koko perusjoukosta siitä valitun otoksen tarkastamisen perusteella. Otantaa käsitellään ISA 530:ssa.¹⁷

Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta

(viittaus: kappale 11)

A58. Eri lähteistä saatavan tai luonteeltaan erilaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen voi osoittaa, ettei yksittäinen tilintarkastusevidenssin osa ole luotettava, esimerkiksi kun yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun kanssa. Näin voi olla esimerkiksi, kun johdolle, sisäisille tarkastajille ja muille osapuolille osoitettuihin tiedusteluihin saadut vastaukset ovat ristiriitaisia tai kun hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saadut vastaukset eivät tue johdolle osoitettuihin tiedusteluihin saatuja vastauksia tai ovat ristiriidassa johdon antamien vastausten kanssa. ISA 230 sisältää erityisen dokumentointivaatimuksen, jos tilintarkastaja on havainnut jonkin tiedon olevan ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa.¹⁸

¹⁷ ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

¹⁸ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 11

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 501

TILINTARKASTUSEVIDENSSI – ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA TIETTYJÄ ERIÄ TARKASTETTAESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Vaatimukset	
Vaihto-omaisuus	4–8
Oikeudenkäynnit ja vaateet	9–12
Segmentti-informaatio	13
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Vaihto-omaisuus	A1–A16
Oikeudenkäynnit ja vaateet	A17–A25
Segmentti-informaatio	A26–A27

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 501 Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan hankkiessa ISA 330:n¹, ISA 500:n² ja muiden relevanttien ISA-standardien mukaisesti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, joka koskee joitakin vaihto-omaisuuteen, yhteisöä koskeviin oikeidenkäynteihin ja vaateisiin sekä segmentti-informaatioon liittyviä näkökohtia tilintarkastuksessa.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä
 - (a) vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta;
 - (b) yhteisöä koskevien oikeudenkäyntien ja vaateiden huomioon ottamisen täydellisyydestä; ja
 - (c) segmentti-informaation esittämistavasta ja esittämisestä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Vaatimukset

Vaihto-omaisuus

4. Jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta
 - (a) olemalla läsnä fyysisessä inventoinnissa, paitsi jos se ei ole käytännössä mahdollista, (viittaus: kappaleet A1–A3)
 - (i) arvioidakseen johdon antamia ohjeita ja sen luomia menettelytapoja yhteisön vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamisessa ja valvonnassa; (viittaus: kappale A4)
 - (ii) havainnoidakseen johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamista; (viittaus: kappale A5)
 - (iii) suorittaakseen vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta; ja (viittaus: kappale A6)

¹ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

² ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

- (iv) tehdäkseen tarkistuslaskentoja; ja (viittaus: kappaleet A7–A8)
 - (b) kohdistamalla tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto-omaisuusluetteloon todetakseen, vastaako se tarkasti inventoinnin todellisia tuloksia.
5. Jos fyysinen inventointi tehdään muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan on kappaleessa 4 edellytettävien toimenpiteiden lisäksi suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, onko inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet vaihto-omaisuuden muutokset kirjattu asianmukaisesti. (Viittaus: kappaleet A9–A11)
6. Jos tilintarkastaja ei ennalta arvaamattomien olosuhteiden vuoksi pysty olemaan läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on tehtävä jonakin muuna ajankohtana joi-takin fyysisiä laskentoja tai havainnoidava tällaisen laskennan suorittamista sekä kohdistettava tilintarkastustoimenpiteitä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välisillä toteutuneisiin liiketapahtumiin.
7. Jos tilintarkastajan ei ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta. Ellei tämä ole mahdollista, tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoaan ISA 705:n³ mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A12–A14)
8. Jos kolmannen osapuolen hallinnassa ja määräysvallassa oleva vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisen vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta tekemällä jommankumman tai molemmat seuraavista:
- (a) pyydyttävä kolmannelta osapuolelta vahvistus yhteisön lukuun sen hallussa olevan vaihto-omaisuuden määristä ja tilasta; (viittaus: kappale A15)
 - (b) suoritettava yksityiskohtaista tarkastusta tai muita kyseisissä olosuhteissa tarkoitukseen soveltuvia tilintarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappale A16)

Oikeudenkäynnit ja vaateet

9. Tunnistaakseen yhteisöä koskevat oikeudenkäynnit ja vaateet, joista voi aiheutua olennaisen virheellisyuden riski, tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, kuten (viittaus: kappaleet A17–A19)
- (a) osoitettava tiedusteluja johdolle ja soveltuvissa tapauksissa muille yhteisössä toimiville, kuten yhteisön lakimiehelle;
 - (b) käytävä läpi hallintoelinten kokouspöytäkirjoja sekä yhteisön ja sen käytämän ulkopuolisen lakimiehen välistä kirjeenvaihtoa; ja

³ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan kertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

- (c) käytävä läpi oikeudellisten kulujen tilejä. (Viittaus: kappale A20)
10. Jos tunnistettuihin oikeudenkäynteihin tai vaateisiin tilintarkastajan arvion mukaan liittyy olennaisen virheellisyuden riski tai kun suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet antavat viitteitä muiden olennaisten oikeudenkäyntien tai vaateiden mahdollisesta olemassaolosta, tilintarkastajan on muiden ISA-standardien edellyttämien toimenpiteiden lisäksi pyrittävä kommunikoimaan suoraan yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa. Tilintarkastajan on tehtävä tämä käyttäen tiedustelukirjettä, joka on johdon laatima ja tilintarkastajan lähettämä ja jossa yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä pyydetään kommunikoimaan suoraan tilintarkastajan kanssa. Jos säädös, määräys tai asiaankuuluva juridinen ammatillinen järjestö kieltää yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä kommunikoinnista suoraan tilintarkastajan kanssa, tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A21–A25).
11. Jos
- (a) johto ei anna tilintarkastajalle lupaa kommunikoida yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa tai tavata tätä tai jos yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies kieltäytyy vastaamasta tiedustelukirjeeseen asianmukaisesti tai hänen on kiellettyä vastata siihen ja
- (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla,
- hänen on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

12. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että kaikki tiedossa olevat todelliset ja mahdolliset oikeudenkäynnit ja vaatteet, joiden vaikutus tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa on ilmoitettu tilintarkastajalle sekä käsitelty ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Segmentti-informaatio

13. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, joka koskee segmentti-informaation esittämistä ja esittämistä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (viittaus: kappale A26)
- (a) muodostamalla käsitys menetelmistä, joita johto on käyttänyt segmentti-informaatiota määritellään; ja (viittaus: kappale A27)
- (i) arvioimalla, onko todennäköistä, että nämä menetelmät johtavat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tietojen esittämiseen; ja
- (ii) soveltuviissa tapauksissa tarkastamalla näiden menetelmien käyttöä; ja

- (b) suorittamalla analyttisiä toimenpiteitä tai muita kyseisissä olosuhteissa tarkoitukseen soveltuvia tilintarkastustoimenpiteitä.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Vaihto-omaisuus

Läsnäolo fyysisessä inventoinnissa (viittaus: kappale 4(a))

- A1. Yleensä johto luo menettelytavat, joiden mukaisesti vaihto-omaisuus inventoidaan fyysisesti vähintään kerran vuodessa tilinpäätöksen laatimista varten ja soveltuvissa tapauksissa yhteisön varastokirjanpitojärjestelmän luotettavuuden varmistamiseksi.
- A2. Läsnäoloon fyysisessä inventoinnissa kuuluu
- vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta sen olemassaolon varmistamiseksi ja tilan arvioimiseksi sekä tarkistuslaskentojen tekeminen;
 - havainnointia, joka koskee johdon ohjeiden noudattamista sekä fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamis- ja valvontatoimenpiteiden suorittamista; sekä
 - tilintarkastusevidenssin hankkimista johdon luomien laskentamenettelyjen luotettavuudesta.

Näitä toimenpiteitä voidaan käyttää kontrollien testauksena tai aineistotarkastustoimenpiteinä riippuen tilintarkastajan riskiarvioinnista ja suunnitellusta lähestymistavasta sekä suoritettavista yksittäisistä toimenpiteistä.

- A3. Suunniteltaessa läsnäoloa fyysisessä inventoinnissa (tai suunniteltaessa ja suoritettaessa tämän standardin kappaleiden 4–8 mukaisia toimenpiteitä) relevanteja seikkoja ovat esimerkiksi
- vaihto-omaisuuteen liittyvän olennaisen virheellisuuden riskit.
 - vaihto-omaisuutta koskevan sisäisen valvonnan luonne.
 - onko odotettavissa, että fyysistä inventointia varten luodaan asianmukaiset menettelytavat ja annetaan asianmukaiset ohjeet.
 - fyysisen inventoinnin ajankohta.
 - onko yhteisöllä varastokirjanpitojärjestelmä.
 - vaihto-omaisuuden sijaintipaikat, mukaan lukien eri paikoissa sijaitsevan vaihto-omaisuuden olennaisuus ja olennaisen virheellisuuden riskit, kun

päätetään, missä paikoissa on asianmukaista olla läsnä; ISA 600:ssa⁴ käsitellään muiden tilintarkastajien osallistumista, ja kyseinen standardi voi siis olla relevantti, jos tällainen osallistuminen koskee läsnäoloa fyysisessä inventoinnissa kaukaisessa sijaintipaikassa.

- se, tarvitaanko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan apua; ISA 620:ssa⁵ käsitellään erityisasiantuntijan käyttämistä tilintarkastajan apuna hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Johdon antamien ohjeiden ja sen luomien menettelytapojen arvioiminen
(viittaus: kappale 4(a)(i))

- A4. Arvioitaessa ohjeita, joita johto on antanut, ja menettelytapoja, jotka se on luonut fyysisen inventoinnin kirjaamista ja valvontaa varten, relevanttia on esimerkiksi, koskevatko ne
- asianmukaisten kontrolloimintojen suorittamista, esimerkiksi käytettyjen inventointialustojen kokoamista, käyttämättömien inventointialustojen seuraamista sekä laskenta- ja tarkistuslaskentamenettelyjä.
 - keskeneräisten tuotteiden valmistusasteen, hitaasti kiertävien, epäkuranttien tai vahingoittuneiden erien sekä kolmannen osapuolen omistuksessa olevan vaihto-omaisuuden, esimerkiksi kaupintavaraston, oikeaa tunnistamista.
 - menettelytapoja, joita soveltuvissa tapauksissa käytetään fyysisten määrien arvioimiseen, kuten hiilikasan fyysisen määrän arvioimiseen mahdollisesti tarvittavia menettelyjä.
 - valvontaa, joka koskee vaihto-omaisuuden siirtoja varastointialueelta toiselle sekä vaihto-omaisuuden toimituksia ja vastaanottoa ennen katkoajankohtaa ja sen jälkeen.

Johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamisen havainnointi (viittaus: kappale 4(a)(ii))

- A5. Johdon luomien laskentamenettelyjen, esimerkiksi ennen laskentaa, laskennan aikana ja sen jälkeen tapahtuvia vaihto-omaisuuden muutoksia koskevaan valvontaan liittyvien menettelyjen, toteuttamisen havainnoiminen auttaa tilintarkastajaa hankkimaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että johdon antamat ohjeet ja sen luomat laskentamenettelyt ovat asianmukaisesti suunniteltuja ja käyttöön otettuja. Lisäksi tilintarkastaja voi hankkia jäljennökset katkoa koskevista tiedoista, esimerkiksi yksityiskohtaiset tiedot vaihto-omaisuuden siirroista, jotta näistä olisi apua kohdistettaessa myöhemmin tilintarkastustoimenpiteitä tällaisten muutosten kirjanpitoikäisyyteen.

⁴ ISA 600 *Eryisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

⁵ ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

Vaihto-omaisuuden yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 4(a)(iii))

- A6. Siitä, että tilintarkastaja fyysisessä inventoinnissa läsnä ollessaan tarkastaa vaihto-omaisuutta yksityiskohtaisesti, on hänelle apua vaihto-omaisuuden olemassaolon (vaikkei välttämättä sen omistuksen) varmistamisessa sekä esimerkiksi epäkurantin, vahingoittuneen tai vanhentuneen vaihto-omaisuuden tunnistamisessa.

Tarkistuslaskentojen tekeminen (viittaus: kappale 4(a)(iv))

- A7. Tarkistuslaskentojen tekeminen esimerkiksi selvittämällä, sisältyvätkö johdon teettämän inventoinnin tuloksena syntyneestä inventaariluettelosta valitut yksiköt myös fyysiseen vaihto-omaisuuteen ja sisältyvätkö fyysisestä vaihto-omaisuudesta valitut yksiköt myös johdon inventaariluetteloon, tuottaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten luetteloiden täydellisyydestä ja oikeellisuudesta.
- A8. Sen lisäksi, että tilintarkastaja dokumentoi suorittamansa tarkistuslaskennat, jäljennöksen hankkiminen johdon valmiista inventaariluettelosta auttaa tilintarkastajaa myöhempiä tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan selvittämään, vastaako yhteisön kirjaama lopullinen vaihto-omaisuus täsmälleen fyysisen inventoinnin todellisia tuloksia.

Muulloin kuin tilinpäätöspäivänä tapahtuva fyysinen inventointi (viittaus: kappale 5)

- A9. Fyysinen inventointi voi käytännön syistä tapahtua muuna ajankohtana tai muina ajankohtina kuin tilinpäätöspäivänä. Tämä voidaan tehdä riippumatta siitä, selvittääkö johto vaihto-omaisuuden määrät vuotuisen fyysisen inventoinnin avulla vai onko käytössä varastokirjanpitojärjestelmä. Kummassakin tapauksessa se, kuinka tehokkaasti vaihto-omaisuuden muutoksia koskevat kontrollit on suunniteltu, otettu käyttöön ja ylläpidetty, ratkaisee, soveltuuko muuna ajankohtana tai muina ajankohtina kuin tilinpäätöspäivänä suoritettava fyysinen inventointi tilintarkastuksen tarkoituksiin. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilikauden aikana suoritettavista aineistotarkastustoimenpiteistä.⁶
- A10. Silloin kun yhteisössä pidetään varastokirjanpitoa, johto voi suorittaa fyysisiä inventointeja tai muuta tarkastusta varmistuakseen varastokirjanpitoon sisältyvien vaihto-omaisuuden määrätietojen luotettavuudesta. Joissakin tapauksissa johto tai tilintarkastaja saattaa todeta eroja varastokirjanpidon ja todellisten fyysisten vaihto-omaisuusmäärien välillä; tämä voi viitata siihen, etteivät vaihto-omaisuuden muutoksia koskevat kontrollit toimi tehokkaasti.
- A11. Suunniteltaessa tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, onko inventointiajankohdan tai -ajankohtien ja lopullisen vaihto-omaisuusluettelon ajankohdan välillä tapahtuneet vaihto-omaisuusmäärien muutokset kirjattu asianmukaisesti, huomioon otettavia relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi
- se, onko varastokirjanpitoon tehty asianmukaiset oikaisut.
 - yhteisön varastokirjanpidon luotettavuus.

⁶ ISA 330, kappaleet 22–23

- syyt merkittäviin eroihin fyysisen inventoinnin aikana saadun tiedon ja varastokirjanpidon välillä.

Läsnäolo fyysisessä inventoinnissa ei ole käytännössä mahdollista (viittaus: kappale 7)

- A12. Joissakin tapauksissa tilintarkastajan ei ehkä ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa. Tämä voi johtua sellaisista tekijöistä kuin vaihto-omaisuuden luonteesta ja sijainnista, esimerkiksi kun vaihto-omaisuus on paikassa, jossa tilintarkastajan turvallisuus voisi vaarantua. Tilintarkastajalle koituvaa yleinen epämuikavuus ei kuitenkaan ole riittävä peruste tilintarkastajan päätökselle, ettei läsnäolo ole käytännössä mahdollista. Kuten ISA 200:ssa⁷ selitetään, myöskään toimenpiteen hankaluus, siihen tarvittava aika tai syntyvät kustannukset eivät itsessään ole tilintarkastajalle päteviä peruste jättää suorittamatta tilintarkastustoimenpide, jolle ei ole vaihtoehtoa, tai tyytyä vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin.
- A13. Joissakin tapauksissa, joissa läsnäolo ei ole käytännössä mahdollista, voidaan vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja kunnosta saada tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla tilintarkastustoimenpiteillä, esimerkiksi tarkastamalla yksityiskohtaisesti dokumentaatiota, joka koskee tiettyjen ennen fyysistä inventointia hankittujen tai ostettujen vaihto-omaisuuserien myöhemmin tapahtunutta myyntiä.
- A14. Joissakin muissa tapauksissa ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla. Näissä tapauksissa tilintarkastajan täytyy ISA 705:n (uudistettu) edellyttämällä tavalla mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi.⁸

Kolmannen osapuolen hallinnassa ja määräysvallassa oleva vaihto-omaisuus

Vahvistus (viittaus: kappale 8(a))

- A15. ISA 505⁹ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta ulkopuolisten vahvistusten hankkimista koskevista toimenpiteistä.

Muut tilintarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 8(b))

- A16. Olosuhteista riippuen, esimerkiksi jos saadaan tietoa, joka antaa syytä epäillä kolmannen osapuolen rehellisyyttä ja objektiivisuutta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi suorittaa kolmannelta osapuolelta pyydetävän vahvistuksen sijaan tai lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä. Esimerkkejä muista toimenpiteistä ovat, että

⁷ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale A50

⁸ ISA 705 (uudistettu), kappale 13

⁹ ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*

- ollaan läsnä kolmannen osapuolen suorittamassa vaihto-omaisuuden fyysisessä inventoinnissa tai järjestetään toinen tilintarkastaja olemaan siellä läsnä, jos tämä on käytännössä mahdollista.
- hankitaan toisen tilintarkastajan tai kyseistä palvelua tarkastavan tilintarkastajan raportti, joka koskee kolmannen osapuolen sisäisen valvonnan riittävyyttä, sen varmistamiseksi, että vaihto-omaisuus on asianmukaisesti inventoitu ja riittävästi suojattu.
- tarkastetaan kolmansien osapuolten hallussa olevaa vaihto-omaisuutta koskevaa dokumentaatiota, esimerkiksi vastaanottoilmoituksia.
- pyydetään vahvistuksia muilta osapuolilta silloin, kun vaihto-omaisuus on annettu vakuudeksi.

Oikeudenkäynnit ja vaateet

Oikeudenkäyntien ja vaateiden huomioon ottamisen täydellisyys (viittaus: kappale 9)

- A17. Yhteisöä koskevilla oikeudenkäynneillä ja vaateilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, minkä vuoksi niistä voidaan edellyttää annettavan tietoja tai ne voidaan edellyttää sisällytettävän tilinpäätökseen.
- A18. Kappaleessa 9 mainittujen toimenpiteiden lisäksi muita relevantteja toimenpiteitä ovat esimerkiksi, että tilintarkastaja käyttää apunaan yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevaa käsitystä muodostettaessa suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden avulla hankittua tietoa saadakseen tiedon yhteisöä koskevista oikeudenkäynneistä ja vaateista.
- A19. Tilintarkastusevidenssistä, joka on hankittu olennaisen virheellisyyden riskiä mahdollisesti aiheuttavien oikeudenkäyntien ja vaateiden tunnistamiseksi, voidaan saada tilintarkastusevidenssiä myös muista oikeudenkäynneistä ja vaateista koskevista relevanteista seikoista, kuten arvon määrittämisestä tai arvostuksesta. ISA 540¹⁰ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka ovat relevantteja sen kannalta, kuinka tilintarkastaja ottaa huomioon oikeudenkäynnit ja vaateet, jotka edellyttävät kirjanpidollisten arvioiden tekemistä tai niitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

Oikeudellisten kulujen tilien läpikäynti (viittaus: kappale 9(c))

- A20. Olosuhteista riippuen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi tutkia asiaa koskevia lähdeasiakirjoja, kuten oikeudellisia kuluja koskevia laskuja, osana oikeudellisten kulujen tilien läpikäyntiä.

¹⁰ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

Kommunikointi yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa

(viittaus: kappaleet 10–11)

- A21. Suora kommunikointi yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa auttaa tilintarkastajaa tämän hankkiessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ovatko mahdollisesti olennaiset oikeudenkäynnit ja vaateet tiedossa ja ovatko johdon arviot niiden taloudellisista vaikutuksista, kustannukset mukaan lukien, kohtuullisia.
- A22. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja voi pyrkiä suoraan kommunikointiin yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa lähettämällä tälle yleisen tiedustelukirjeen. Tätä tarkoitusta varten yleisessä tiedustelukirjeessä pyydetään yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä ilmoittamaan tilintarkastajalle tiedossaan olevat oikeudenkäynnit ja vaateet sekä esittämään arvion niiden lopputuloksista ja taloudellisista vaikutuksista, kustannukset mukaan lukien.
- A23. Jos pidetään epätodennäköisenä, että yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies vastaisi yleiseen tiedustelukirjeeseen asianmukaisesti, esimerkiksi jos ammatillinen järjestö, johon ulkopuolinen lakimies kuuluu, kieltää tällaiseen kirjeeseen vastaamisen, tilintarkastaja voi pyrkiä suoraan kommunikointiin lähettämällä erityisen tiedustelukirjeen. Tätä tarkoitusta varten erityinen tiedustelukirje sisältää:
- luettelon oikeudenkäynneistä ja vaateista;
 - johdon arvion kunkin yksilöidyn oikeudenkäynnin ja vaateen lopputuloksesta ja taloudellisista vaikutuksista, kustannukset mukaan lukien, kun tällainen arvio on käytettävissä; ja
 - pyynnön, että yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies vahvistaa johdon tekemien arvioiden kohtuullisuuden ja antaa tilintarkastajalle lisätietoja, jos hän katsoo luettelon olevan epätäydellinen tai virheellinen.
- A24. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja saattaa myös katsoa tarpeelliseksi tavata yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen keskustellakseen oikeudenkäyntien tai vaateiden todennäköisestä lopputuloksesta. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun
- tilintarkastaja toteaa, että kyseessä on merkittävä riski.
 - asia on monimutkainen.
 - johdon ja yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen välillä on erimielisyyttä.

Yleensä tällaisiin tapaamisiin tarvitaan johdon suostumus ja johdon edustaja on niissä läsnä.

A25. ISA 700:n (uudistettu)¹¹ mukaan tilintarkastaja saa päivätä tilintarkastuskertomuksen aikaisintaan sille päivälle, jona hän on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa tueksi. Tilintarkastusevidenssiä oikeudenkäyntien ja vaateiden tilasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka voidaan hankkia tekemällä tiedusteluja relevanttien asioiden käsittelystä vastaavalle johdolle, mukaan lukien yhteisön oma lakimies. Joissakin tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista hankkia päivitetty tiedot yhteisön käyttämältä ulkopuoliselta lakimieheltä.

Segmentti-informaatio (viittaus: kappale 13)

A26. Sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen yhteisö voi olla velvollinen esittämään tilinpäätöksessä segmentti-informaatiota tai tämä voi olla sallittua. Segmentti-informaation esittämistapaan ja esittämiseen liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet määräytyvät suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena. Näin ollen tilintarkastajaa ei vaadita suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä, jotka olisivat tarpeellisia lausunnon antamiseksi yksinomaan segmentti-informaatiosta.

Käsityksen muodostaminen johdon käyttämistä menetelmistä (viittaus: kappale 13(a))

A27. Muodostettaessa käsitystä menetelmistä, joita johto on käyttänyt segmentti-informaation määrittämiseen, ja siitä, johtavatko tällaiset menetelmät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tietojen esittämiseen, esimerkiksi seuraavat seikat voivat olosuhteista riippuen olla relevantteja:

- segmenttien väliset myynnit, siirrot ja veloitukset sekä segmenttien välisen erien eliminoiminen.
- vertailut budjetteihin ja muihin ennakoituihin tuloksiin, esimerkiksi liikevoittoprosentteihin.
- varojen ja kustannusten jakautuminen segmenttien kesken.
- johdonmukaisuus aiempiin tilikausiin nähden ja mahdollisia epäjohdonmukaisuuksia koskevien tietojen riittävyys.

¹¹ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 49

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 505

ULKOPUOLISET VAHVISTUKSET

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.....	2–3
Voimaantulo.....	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet	7
Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä	8–9
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset	10–14
Negatiiviset vahvistukset	15
Hankitun evidenssin arvioiminen.....	16
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet	A1–A7
Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä	A8–A10
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset	A11–A22
Negatiiviset vahvistukset	A23
Hankitun evidenssin arvioiminen	A24–A25

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden käyttöä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi ISA 330:n¹ ja ISA 500:n² vaatimusten mukaisesti. Standardissa ei käsitellä oikeudenkäyntejä ja vaateita koskevia tiedusteluja, joita käsitellään ISA 501:ssä.³

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

2. ISA 500:n mukaan tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu evidenssin hankkimishetkellä vallitsevista yksittäisistä olosuhteista.⁴ Kyseinen standardi sisältää myös seuraavat tilintarkastusevidenssiä koskevat yleistyks⁵:

- Tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.
- Tilintarkastajan itsensä hankkima tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu tilintarkastusevidenssi.
- Tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa, kun se on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.

Tilintarkastuksen olosuhteista riippuen tilintarkastajan suoraan vahvistuksen antavilta osapuolilta saamien ulkopuolisten vahvistusten muodossa oleva tilintarkastusevidenssi saattaa siis olla luotettavampaa kuin yhteisössä sisäisesti tuotettu evidenssi. Tämän standardin tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa hänen suunnitellessaan ja toteuttaessaan ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.

3. Ulkopuolisten vahvistusten tärkeys tilintarkastusevidenssinä tunnustetaan myös muissa ISA-standardeissa, esimerkiksi:
 - ISA 330:ssä käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja toteuttaa kokonaisnäkemukseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla sekä suunnitella ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvi-

¹ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

² ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

³ ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*

⁴ ISA 500, kappale A5

⁵ ISA 500, kappale A31

oituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla.⁶ Lisäksi ISA 330 edellyttää, että arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä riippumatta tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon. Tilintarkastajan täytyy myös harkita, pitäisikö aineistotarkastustoimenpiteisiin sisällyttää ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.⁷

- ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.⁸ Tätä varten tilintarkastaja voi lisätä evidenssin määrää tai hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä tai tehdä nämä molemmat. Tilintarkastaja voi esimerkiksi painottaa enemmän evidenssin hankkimista suoraan kolmansilta osapuolilta tai vahvistavan evidenssin hankkimista useammasta riippumattomasta lähteestä. ISA 330:ssä myös todetaan, että ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet voivat auttaa tilintarkastajaa hankkimaan sellaisella korkealla luotettavuustasolla olevaa tilintarkastusevidenssiä, jota hän tarvitsee merkittäviin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi.⁹
- ISA 240:ssä todetaan, että tilintarkastaja voi suunnitella vahvistuspyyntöjä hankkiakseen lisää vahvistavaa tietoa arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi kannanottotasolla.¹⁰
- ISA 500:ssa todetaan, että yhteisöstä riippumattomasta lähteestä saatu vahvistava tieto, kuten ulkopuoliset vahvistukset, voi lisätä varmuutta, jonka tilintarkastaja saa kirjanpitoaineistoon sisältyvästä evidenssistä tai johdon vahvistusilmoituksista.¹¹

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa niitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.

⁶ ISA 330, kappaleet 5–6

⁷ ISA 330, kappaleet 18–19

⁸ ISA 330, kappale 7(b)

⁹ ISA 330, kappale A53

¹⁰ ISA 240, *Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale A38

¹¹ ISA 500, kappaleet A8–A9

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Ulkopuolinen vahvistus – Tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta (vahvistuksen antava osapuoli) suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.
 - (b) Positiivista vahvistusta koskeva pyyntö – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle ja ilmoittaa, onko se pyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa vai eri mieltä, tai antaa pyydetty tiedot.
 - (c) Negatiivista vahvistusta koskeva pyyntö – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle vain, jos se on pyyntöön sisältyvistä tiedoista eri mieltä.
 - (d) Vastauksen saamatta jääminen – Vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tai vastaa siihen puutteellisesti, tai vahvistuspyyntö palautuu, koska sitä ei ole voitu toimittaa vastaanottajalle.
 - (e) Poikkeama – Vastaus, joka osoittaa vahvistettavaksi pyydetyn tai yhteisön aineistoon sisältyvän tiedon eroavan vahvistuksen antavalta osapuolelta saadusta tiedosta.

Vaatimukset

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet

7. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan on pidettävä ulkopuolisia vahvistuksia koskevat pyynnöt määräysvallassaan, mihin kuuluu
- (a) päättäminen siitä, mitä tietoa vahvistetaan tai pyydetään; (viittaus: kappale A1)
 - (b) asianmukaisten vahvistuksen antavien osapuolien valitseminen; (viittaus: kappale A2)
 - (c) vahvistuspyyntöjen suunnittelu, johon kuuluu määrääminen siitä, että pyynnöt osoitetaan oikeille vastaanottajille ja niihin sisältyy palautustieto, jonka mukaan vastaukset lähetetään suoraan tilintarkastajalle; ja (viittaus: kappaleet A3–A6)
 - (d) pyyntöjen, tarvittaessa muistutukset mukaan lukien, lähettäminen vahvistuksen antavalle osapuolelle. (Viittaus: kappale A7)

Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä

8. Jos johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä, tilintarkastajan on
- (a) tiedusteltava syitä johdon kieltäytymiseen ja pyrittävä hankkimaan tilintarkastusevidenssiä näiden syiden pätevydestä ja kohtuullisuudesta; (viittaus: kappale A8)

- (b) arvioitava, mitä vaikutuksia johdon kieltäytymisellä on tilintarkastajan arvioon relevanteista olennaisen virheellisuuden riskeistä, väärinkäytösriski mukaan lukien, sekä muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen; (viittaus: kappale A9)
 - (c) suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. (Viittaus: kappale A10)
9. Jos tilintarkastajan mielestä on kohtuutonta, ettei johto salli hänen lähettää vahvistuspyyntöä, tai jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla toimenpiteillä, hänen on kommunikoida hallintoelinten kanssa ISA 260:n (uudistettu) mukaisesti.¹² Tilintarkastajan on myös määritettävä vaikutukset tilintarkastukseen ja tilintarkastajan lausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.¹³

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset

Vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten luotettavuus

- 10. Jos tilintarkastaja tunnistaa tekijöitä, jotka antavat aihetta epäillä vahvistuspyyntöön saatujen vastausten luotettavuutta, hänen on hankittava lisää tilintarkastusevidenssiä näiden epäilyjen selvittämiseksi. (Viittaus: kappaleet A11–A16)
- 11. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei vahvistuspyyntöön saatu vastaus ole luotettava, hänen on arvioitava tämän vaikutukset relevantteja olennaisen virheellisuuden riskejä koskevaan arvioon, väärinkäytösriski mukaan luettuna, sekä asiaa koskevien muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. (Viittaus: kappale A17)

Vastauksen saamatta jääminen

- 12. Silloin kun vahvistuspyyntöön ei saada vastausta, tilintarkastajan on aina suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

Kun positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

- 13. Jos tilintarkastaja on todennut, että positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, vaihtoehtoiset tilintarkastustoimenpiteet eivät tuota tilintarkastajan tarvitsemaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja ei saa tällaista vahvistusta, hänen on määritettävä tämän vaikutukset tilinpäätökseen ja tilintarkastajan lausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A20)

¹² ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 16

¹³ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Poikkeamat

14. Tilintarkastajan on tutkittava poikkeamat ratkaistakseen, antavatko ne viitteitä virheellisyyksistä. (Viittaus: kappaleet A21–A22)

Negatiiviset vahvistukset

15. Negatiiviset vahvistukset eivät tuota yhtä vakuuttavaa tilintarkastusevidenssiä kuin positiiviset vahvistukset. Näin ollen tilintarkastaja ei saa käyttää negatiivisia vahvistuksia koskevia pyyntöjä ainoana arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin kannanottotasolla vastaavana aineistotarkastustoimenpiteenä, paitsi milloin kaikki seuraavat seikat toteutuvat: (viittaus: kappale A23)
- (a) tilintarkastaja on arvioinut olennaisen virheellisyyden riskin pieneksi ja hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisen kannanoton kannalta relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta;
 - (b) negatiivisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden kohteena oleva perusjoukko koostuu suuresta määrästä pieniä, homogeenisia tilien saldoja, liiketapahtumia tai olosuhteita;
 - (c) poikkeamien osuuden odotetaan olevan erittäin pieni; ja
 - (d) tilintarkastaja ei ole tietoinen olosuhteista tai tilanteista, joiden vuoksi negatiivisia vahvistuksia koskevien pyyntöjen vastaanottajat jättäisivät tällaiset pyynnöt huomioimatta.

Hankitun evidenssin arvioiminen

16. Tilintarkastajan on arvioitava, saadaanko ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tuloksena relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vai tarvitaanko muuta tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A24–A25)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet

Päättäminen siitä, mitä tietoa vahvistetaan tai pyydetään (viittaus: kappale 7(a))

- A1. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä suoritetaan usein tilien saldojen tai niiden osien vahvistamiseksi tai niitä koskevien tietojen pyytämiseksi. Niitä voidaan käyttää myös vahvistuksen saamiseksi yhteisön ja muiden osapuolten välisten sopimusten tai liiketapahtumien ehdoista tai siitä, ettei tiettyjä ehtoja, kuten ”sivuvälipuheita”, ole.

Vahvistuksen antavan asianmukaisen osapuolen valitseminen (viittaus: kappale 7(b))

- A2. Vahvistuspyyntöihin saatavat vastaukset tuottavat relevantimpaa ja luotettavampaa tilintarkastusevidenssiä silloin, kun vahvistuspyynnöt lähetetään sellaiselle vahvistuksen antavalle osapuolelle, joka tilintarkastajan käsityksen mukaan tuntee vahvistettavan tiedon. Esimerkiksi rahalaitoksen toimihenkilö, joka tuntee vahvistuksen kohteena olevat liiketapahtumat tai järjestelyt, voi olla kyseisessä rahoituslaitoksessa asianmukaisin henkilö, jolta pyydetään vahvistusta.

Vahvistuspyyntöjen suunnittelu (viittaus: kappale 7(c))

- A3. Vahvistuspyynnön muoto voi suoraan vaikuttaa vastausprosenttiin sekä vastauksista saatavan tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen ja luonteeseen.
- A4. Vahvistuspyyntöjä suunniteltaessa huomioon otettavia seikkoja ovat
- kannanotot, joita vahvistuspyyntö koskee.
 - erityiset tunnistetut olennaisen virheellisyyden riskit, väärinkäytösriskit mukaan luettuina.
 - vahvistuspyynnön asettelu ja esittämistapa.
 - aikaisempi kokemus kyseisestä tilintarkastuksesta tai vastaavanlaisista toimeksiannoista.
 - kommunikoinnissa käytettävä menetelmä (esimerkiksi paperi taikka sähköinen tai muu tietoväline).
 - vahvistuksen antavien osapuolten saama lupa tai kannustus johdolta siihen, että nämä vastaavat tilintarkastajalle; vahvistuksen antavat osapuolet saattavat olla halukkaita vastaamaan vain sellaiseen vahvistuspyyntöön, jossa on mukana johdon antama lupa.
 - aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kyky vahvistaa tai antaa pyydetty tieto (esimerkiksi yksittäisen laskun summa tai koko saldo).
- A5. Positiivista ulkopuolista vahvistusta koskevassa pyynnössä vahvistuksen antavaa osapuolta pyydetään vastaamaan tilintarkastajalle kaikissa tapauksissa joko ilmoittamalla, onko tämä annetusta tiedosta samaa mieltä, tai pyytämällä vahvistuksen antavaa osapuolta antamaan tietoja. Positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön saadun vastauksen odotetaan yleensä tuottavan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä. On kuitenkin olemassa riski, että vahvistuksen antava osapuoli saattaa vastata vahvistuspyyntöön tarkistamatta, että tieto on oikea. Tilintarkastaja voi pienentää tätä riskiä käyttämällä sellaisia positiivista vahvistusta koskevia pyyntöjä, joissa rahamäärää (tai muuta tietoa) ei mainita vahvistuspyynnössä ja vahvistuksen antavaa osapuolta pyydetään täyttämään rahamäärää koskeva kohta tai antamaan muut tiedot. Toisaalta tällaisten ”blanko”-vahvistuspyyntöjen käyttäminen voi johtaa pienempään vastausprosenttiin, koska vahvistuksen antavilta osapuolilta vaaditaan lisätietoä.

- A6. Sen toteamiseen, että pyynnöt on osoitettu oikein, kuuluu, että ennen pyyntöjen lähettämistä tarkistetaan joidenkin tai kaikkien vahvistuspyyntöjen osoitteiden oikeellisuus.

Vahvistuspyyntöjen seuranta (viittaus: kappale 7(d))

- A7. Tilintarkastaja voi lähettää uuden vahvistuspyynnön silloin, kun aiempaan pyyntöön ei ole saatu vastausta kohtuullisessa ajassa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi alkuperäisen osoitteen oikeellisuuden tarkistettuaan lähettää uuden pyynnön tai muistutuksen.

Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä

Johdon kieltäytymisen kohtuullisuus (viittaus: kappale 8(a))

- A8. Jos johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä, kyseessä on tilintarkastajan haluamaa tilintarkastusevidenssiä koskeva rajoitus. Tilintarkastajan täytyy tämän vuoksi tiedustella rajoituksen syitä. Tavanomaisesti esitettävä syy on aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kanssa käynnissä oleva juridinen kiista tai neuvottelu, jonka ratkaisuun huonosti ajoitettu vahvistuspyyntö voi vaikuttaa. Tilintarkastajan täytyy pyrkiä hankkimaan tilintarkastusevidenssiä syiden pätevyydestä ja kohtuullisuudesta sen riskin vuoksi, että johto voi yrittää estää tilintarkastajaa saamasta väärinkäytöksen tai virheen mahdollisesti paljastavaa tilintarkastusevidenssiä.

Vaikutukset olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon (viittaus: kappale 8(b))

- A9. Tilintarkastaja voi kappaleessa 8(b) tarkoitetun arvioinnin perusteella tulla siihen tulokseen, että olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaa arviota kannanototasolla olisi asianmukaista tarkistaa ja suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä muuttaa ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti.¹⁴ Esimerkiksi jos johdon pyyntö, ettei vahvistuksia hankita, on kohtuuton, tämä voi viitata väärinkäytöksen riskitekiään, joka edellyttää ISA 240:n mukaista arviointia.¹⁵

Vaihtoehtoiset tilintarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 8(c))

- A10. Vaihtoehtoiset tilintarkastustoimenpiteet voivat olla samankaltaisia kuin tämän standardin kappaleissa A18–A19 tarkoitetut toimenpiteet, jotka ovat asianmukaisia silloin, kun pyyntöön ei ole saatu vastausta. Tällaisissa toimenpiteissä otettaiisiin huomioon myös tämän standardin kappaleessa 8(b) tarkoitettu tilintarkastajan tekemä arviointi.

¹⁴ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 31

¹⁵ ISA 240, kappale 25

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset

Vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten luotettavuus (viittaus: kappale 10)

- A11. ISA 500:ssä todetaan, että silloinkin, kun tilintarkastusevidenssi saadaan yhteisön ulkopuolisista lähteistä, saattaa esiintyä olosuhteita, jotka vaikuttavat sen luotettavuuteen.¹⁶ Kaikkiin vastauksiin liittyy jossakin määrin riskiä viestin sieppaamisesta tai muuttamisesta taikka väärinkäytöksestä. Tällaista riskiä esiintyy riippumatta siitä, saadaanko vastaus selväkielisessä kirjallisessa muodossa, sähköisenä vai muulla tietovälineellä. Vastauksen luotettavuutta koskeviin epäilyihin viittavia seikkoja ovat esimerkiksi, että
- tilintarkastaja on saanut vastauksen epäsuorasti; tai
 - näyttää siltä, ettei vastaus ole tullut alun perin tarkoitettulta vahvistuksen antavalta osapuolelta.
- A12. Sähköisesti, esimerkiksi telefaksilla tai sähköpostilla, saatujen vastausten luotettavuuteen liittyy riskejä, koska vastaajan alkuperää ja valtuuksia voi olla vaikea todentaa, ja tehtyjä muutoksia voi olla vaikea havaita. Sellainen tilintarkastajan ja vastaajan käyttämä prosessi, joka luo tietosuojatun ympäristön sähköisesti saataville vastauksille, voi pienentää näitä riskejä. Jos tilintarkastaja katsoo tällaisen prosessin olevan tietosuojattu ja asianmukaisesti valvottu, vastausten luotettavuus lisääntyy. Sähköiseen vahvistusprosessiin voi kuulua erilaisia menetelmiä, joilla sähköisessä muodossa lähetettävän tiedon lähettäjän henkilöllisyys varmistetaan esimerkiksi salausta, sähköisiä allekirjoituksia ja verkkosivuston aitouden varmentamismenettelyä käyttäen.
- A13. Jos vahvistuksen antava osapuoli käyttää kolmatta osapuolta koordinoimaan vahvistuspyyntöjä ja vastaamaan niihin, tilintarkastaja voi suorittaa toimenpiteitä vastataksaan riskeihin siitä, että
- (a) vastaus ei välttämättä tule oikeasta lähteestä;
 - (b) vastaajalla ei välttämättä ole valtuuksia vastaamiseen; ja
 - (c) siirto ei välttämättä tapahdu luotettavasti.
- A14. Tilintarkastajan täytyy ISA 500:n mukaan ratkaista, muuttaako tai lisääkö hän toimenpiteitä tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuutta koskevien epäilyjen selvittämiseksi.¹⁷ Tilintarkastaja voi päättää varmistaa jonkin vahvistuspyyntöön saadun vastauksen lähteen ja sisällön ottamalla yhteyttä vahvistuksen antaneeseen osapuoleen. Esimerkiksi kun vahvistuksen antava osapuoli vastaa sähköpostilla, tilintarkastaja voi soittaa sille selvittääkseen, onko se todella lähettänyt vastauksen. Kun vastaus on palautunut tilintarkastajalle epäsuorasti (esimerkiksi koska vahvistuksen antava osapuoli on virheellisesti osoittanut sen yhteisölle eikä tilintarkastajalle), tilintarkastaja saattaa pyytää vahvistuksen antavaa osapuolta vastaamaan kirjallisesti suoraan tilintarkastajalle.

¹⁶ ISA 500, kappale A31

¹⁷ ISA 500, kappale 11

- A15. Vahvistuspyyntöön saatu suullinen vastaus ei sinänsä vastaa ulkopuolisen vahvistuksen määritelmää, koska kyseessä ei ole suora kirjallinen vastaus tilintarkastajalle. Saadessaan vahvistuspyyntöön suullisen vastauksen tilintarkastaja voi kuitenkin olosuhteista riippuen pyytää vahvistuksen antavaa osapuolta vastaamaan kirjallisesti suoraan tilintarkastajalle. Jos tällaista vastausta ei saada, tilintarkastaja pyrkii kappaleen 12 mukaisesti hankkimaan muuta tilintarkastusevidenssiä suullisena saatuaan vastaukseen sisältyvän tiedon tueksi.
- A16. Vahvistuspyyntöön saatava vastaus voi sisältää sen käyttöä koskevia rajoittavia sanamuotoja. Tällaiset rajoitukset eivät välttämättä vähennä vastauksen luotettavuutta tilintarkastusevidenssinä.

Epäluotettavat vastaukset (viittaus: kappale 11)

- A17. Silloin kun tilintarkastaja toteaa vastauksen olevan epäluotettava, hänen voi olla tarpeellista tarkistaa arviotaan olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanotto-
tasolla ja vastaavasti muuttaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti.¹⁸ Epäluotettava vastaus voi esimerkiksi viitata väärinkäytön riskitekijään, joka edellyttää ISA 240:n mukaista arviointia.¹⁹

Vastaamatta jättämiset (viittaus: kappale 12)

- A18. Esimerkkejä vaihtoehtoisista tilintarkastustoimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa, ovat
- kun on kysymys myyntisaamissaldoista – tutkitaan tiettyjä myöhemmin saatuja maksuja, toimitusasiakirjoja ja myyntitapahtumia, jotka ovat toteutuneet lähellä tilikauden loppua.
 - kun on kysymys ostovelkasaldoista – tutkitaan myöhemmin suoritettuja maksuja tai kolmansien osapuolten kanssa käytyä kirjeenvaihtoa sekä muita asiakirjoja, kuten vastaanottoilmoituksia.
- A19. Kyseessä oleva tili ja kannanotto vaikuttavat vaihtoehtoisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen. Se, ettei vahvistuspyyntöön saada vastausta, voi viitata aiemmin tunnistamattomaan olennaisen virheellisyyden riskiin. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa arviotaan olennaisen virheellisyyden riskistä kannanottotasolla ja muuttaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti.²⁰ Esimerkiksi vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten odotettua pienempi tai suurempi määrä voi viitata aiemmin tunnistamattomaan väärinkäytön riskitekijään, joka edellyttää ISA 240:n mukaista arviointia.²¹

¹⁸ ISA 315 (uudistettu), kappale 31

¹⁹ ISA 240, kappale 25

²⁰ ISA 315 (uudistettu), kappale 31

²¹ ISA 240, kappale 25

Kun positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

(viittaus: kappale 13)

A20. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja saattaa tunnistaa kannanottotasolla sellaisen arvioidun olennaisen virheellisuuden riskin, että positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisia olosuhteita ovat esimerkiksi, kun

- johdon kannanoton (tai kannanottojen) tueksi saatavissa olevaa tietoa on saatavissa vain yhteisön ulkopuolelta.
- tietyt väärinkäytöksen riskitekijät, kuten riski siitä, että johto sivuuttaa kontroleja, tai riski vilpillisestä yhteistyöstä, johon voi olla osallisena henkilöstöä ja/tai johtoa, estää tilintarkastajaa luottamasta yhteisöstä saatuu evidenssiin.

Poikkeamat (viittaus: kappale 14)

A21. Vahvistuspyyntöihin saaduissa vastauksissa todetut poikkeamat saattavat viitata tilinpäätöksessä oleviin virheellisyyksiin tai mahdollisiin virheellisyyksiin. Silloin kun on todettu virheellisyys, tilintarkastajan täytyy ISA 240:n mukaan arvioida, antaako tällainen virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä.²² Poikkeamista voidaan saada sellaista tietoa, jonka perusteella voidaan arvioida samankaltaisilta vahvistuksen antavilta osapuolilta tai samankaltaisista tileistä saatavien vastauksen laatua. Poikkeamat voivat myös viitata puutteellisuuteen tai puutteellisuuksiin yhteisön taloudellista raportointia koskevassa sisäisessä valvonnassa.

A22. Kaikki poikkeamat eivät ole virheellisyyksiä. Tilintarkastaja voi esimerkiksi päätyä siihen, että vahvistuspyyntöihin saaduissa vastauksissa olevat erot aiheutuvat ulkopuolisten vahvistuksia koskevien toimenpiteiden ajoituksesta, kirjanpitoarvojen erilaisesta määrittämisestä tai kirjoitusvirheistä.

Negatiiviset vahvistukset (viittaus: kappale 15)

A23. Jos negatiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön ei saada vastausta, tämä ei nimenomaisesti tarkoita, että aiottu vahvistuksen antava osapuoli olisi vastaanottanut vahvistuspyynnön tai varmistanut pyyntöön sisältyvän tiedon oikeellisuuden. Näin ollen se, että vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa negatiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön, antaa merkittävästi vähemmän vakuuttavaa tilintarkastusevidenssiä kuin positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön saatava vastaus. Voi olla todennäköisempää, että vahvistuksen antavat osapuolet vastaavat ilmaistakseen erimielisyytensä vahvistuspyyntöön nähden silloin, kun vahvistuspyyntöön sisältyvä tieto ei ole edullinen heille, ja vähemmän todennäköistä muulloin. Esimerkiksi talletustilien haltijat vastaavat todennäköisemmin, jos he katsovat tilinssä saldon olevan vahvistuspyynnössä todellista pienempi, mutta vastaaminen voi olla vähemmän todennäköistä, jos he katsovat saldon olevan liian suuri. Nega-

²² ISA 240, kappale 36

tiivista vahvistusta koskevien pyyntöjen lähettäminen talletustilien haltijoille voi siis olla hyödyllinen toimenpide arvioitaessa, voisivatko saldot olla todellista pienempiä, mutta se ei todennäköisesti ole tehokas, jos tilintarkastaja yrittää saada evidenssiä siitä, ovatko saldot todellista suurempia.

Hankitun evidenssin arvioiminen (viittaus: kappale 16)

- A24. Arvioidessaan yksittäisten ulkopuolisten vahvistuspyyntöjen tuloksia tilintarkastaja voi luokitella tulokset seuraavasti:
- (a) asianmukaiselta vahvistuksen antavalta taholta saatu vastaus, joka osoittaa tämän olevan vahvistuspyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa mieltä tai jossa annetaan pyydetyt tiedot ilman että niissä on poikkeamia;
 - (b) epäluotettavaksi todettu vastaus;
 - (c) ei lainkaan vastausta; ja
 - (d) poikkeamaa osoittava vastaus.
- A25. Tilintarkastajan tekemästä arvioinnista, kun se otetaan huomioon yhdessä hänen mahdollisesti suorittamiensa muiden tilintarkastustoimenpiteiden kanssa, voi olla apua hänen tehdessään johtopäätöstä siitä, onko hän hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vai tarvitaanko muuta tilintarkastusevidenssiä, kuten ISA 330 edellyttää.²³

²³ ISA 330, kappaleet 26–27

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 510

ENSIMMÄISTÄ KERTAA SUORITETTAVAT TILINTARKASTUSTOIMEKSIANNOT – ALKUSALDOT

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Tilintarkastustoimenpiteet	5–9
Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi	10–13
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastustoimenpiteet	A1–A7
Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi	A8–A9
Liite: Esimerkkejä mukautetun lausunnon sisältävistä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 510 Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään alkusaldoihin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa. Tilinpäätöslaskelmiin sisältyvien lukujen lisäksi alkusaldot käsittävät sellaisia tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja, esimerkiksi ehdollisia eriä ja sitoumuksia. Silloin kun tilinpäätös sisältää vertailevaa taloudellista informaatiota, sovelletaan myös ISA 710:n¹ sisältämiä vaatimuksia ja ohjeistusta. ISA 300² sisältää lisää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat toimenpiteitä ennen ensimmäistä kertaa suoritettavan tilintarkastuksen aloittamista.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa tilintarkastajan tavoitteena alkusaldojen osalta on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä
 - (a) sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen; ja
 - (b) onko alkusaldoissa kuvastuvia asianmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tai onko niiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto – Toimeksianto, jossa joko
 - (i) edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu; tai
 - (ii) edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja.
 - (b) Alkusaldot – Tilien saldot tilikauden alussa. Alkusaldot perustuvat edellisen tilikauden loppusaldoihin ja kuvastavat aiempien tilikausien liiketoi-

¹ ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*

² ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

mien ja tapahtumien vaikutuksia sekä edellisellä tilikaudella sovellettuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Alkusaldot käsittävät myös tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, esimerkiksi ehdollisia eriä ja sitoumuksia, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja.

- (c) Edellinen tilintarkastaja – Muussa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja, joka on tilintarkastanut yhteisön edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja jonka tilalle nykyinen tilintarkastaja on tullut.

Vaatimukset

Tilintarkastustoimenpiteet

Alkusaldot

5. Saadakseen alkusaldojen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, kannalta relevanttia tietoa tilintarkastajan on luettava viimeisin tilinpäätös, jos sellainen on laadittu, ja sitä koskeva edellisen tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus, jos sellainen on annettu.
6. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, sisältykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen (viittaus: kappaleet A1–A2)
 - (a) ratkaisemalla, onko edellisen tilikauden loppusaldot siirretty tarkastuksen kohteena olevalle tilikaudelle oikein tai soveltuviissa tapauksissa oikaistu oikein;
 - (b) ratkaisemalla, kuvastuuko alkusaldoissa asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen; ja
 - (c) suorittamalla yhden tai useampia seuraavista: (viittaus: kappaleet A3–A7)
 - (i) edellisen tilintarkastajan työpapereiden läpikäynti alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi, jos edellisen vuoden tilinpäätös on tilintarkastettu;
 - (ii) sen arvioiminen, tuottavatko tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella suoritettut tilintarkastustoimenpiteet alkusaldojen kannalta relevanttia evidenssiä; tai
 - (iii) erityisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi.
7. Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyyksiä, jotka voisivat olennaisesti vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen, tilintarkastajan on suoritettava lisää kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä määrittääkseen virheellisyyksien vaikutuksen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen. Jos tilintarkastaja toteaa tällaisia virheellisyyksiä esiintyvän tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä, hänen on kommunikoitava virheellisyyk-

sistä johdon kanssa asianmukaisella tasolla ja hallintoelinten kanssa ISA 450:n mukaisesti.³

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

8. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko alkusaldoissa kuvastuvia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä ja onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Edellisen tilintarkastajan antamaan kertomukseen sisältyvä relevantti informaatio

9. Jos edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja hänen lausuntonsa on ollut mukautettu, tilintarkastajan on arvioitava mukauttamiseen johtaneen seikan vaikutus arvioidessaan tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen virheellisuuden riskkejä ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti.⁴

Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi

Alkusaldot

10. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan alkusaldoista tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen tulee antaa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta sen mukaan, mikä on asianmukaista.⁵ (Viittaus: kappale A8)
11. Jos tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyys, joka olennaisesti vaikuttaa tarkastettavana olevan kauden tilinpäätökseen, ja virheellisuuden vaikutusta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja, tilintarkastajan tulee antaa ISA 705:n mukaisesti varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto sen mukaan, mikä on asianmukaista.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

12. Jos tilintarkastaja toteaa, että
 - (a) tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ei ole johdonmukaisesti noudatettu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti suhteessa alkusaldoihin; tai

³ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappaleet 8 ja 12

⁴ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

⁵ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

- (b) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti,

hänen on annettava ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto sen mukaan, mikä on asianmukaista.

Mukautettu lausunto edellisen tilintarkastajan kertomuksessa

13. Jos edellisen tilintarkastajan lausunto edellisen tilikauden tilinpäätöksestä on ollut mukautettu ja mukautettu kohta on edelleen relevantti ja olennainen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen kannalta, tilintarkastajan on mukautettava tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksestä antamansa lausunto ISA 705:n (uudistettu) ja ISA 710:n mukaisesti. (Viittaus: kappale A9)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastustoimenpiteet

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 6)

- A1. Julkisella sektorilla voi olla lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia rajoituksia sille, mitä informaatiota nykyinen tilintarkastaja voi saada edelliseltä tilintarkastajalta. Esimerkiksi jos yksityistetään julkisen sektorin yhteisö, jonka aiemmin on tilintarkastanut laissa määrätty tilintarkastaja (esimerkiksi Auditor General tai muu tämän sijasta valittu sopivan pätevyyden omaava henkilö), yksityisyyden suojaa tai salassapitoa koskeviin säädöksiin tai määräyksiin voi sisältyä rajoituksia sille, missä määrin laissa määrätty tilintarkastaja voi antaa työpapereita tai muuta informaatiota yksityisellä sektorilla toimivan uuden tilintarkastajan käyttöön. Tilanteissa, joissa tällaista kommunikointia rajoitetaan, tilintarkastusevidenssiä voi olla tarpeellista hankkia muilla keinoin, ja ellei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, voi olla tarpeellista harkita tämän seikan vaikutusta tilintarkastuslausuntoon.
- A2. Jos laissa määrätty tilintarkastaja ulkoistaa julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksen yksityisen sektorin tilintarkastusyhteisölle ja laissa määrätty tilintarkastaja valitsee muun tilintarkastusyhteisön kuin sen, joka on tilintarkastanut kyseisen julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen edellisellä tilikaudella, tätä ei yleensä katsota tilintarkastajan vaihdokseksi laissa määrätyn tilintarkastajan näkökulmasta. Ulkoistamisjärjestelyn luonteesta riippuen tilintarkastustoimeksiantoa saatetaan kuitenkin pitää yksityisen sektorin tilintarkastajan näkökulmasta ensimmäistä kertaa suoritettavana tilintarkastustoimeksiantona tämän velvollisuuksien täyttämisen kannalta, ja tällöin sovelletaan tätä standardia.

Alkusaldot (viittaus: kappale 6(c))

- A3. Niiden tarvittavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista, riippuu sellaisista seikoista kuin
- yhteisön noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.
 - tilien saldojen, liiketapahtumien lajien ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonne sekä olennaisen virheellisyuden riskit tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä.
 - alkusaldojen merkittävyys suhteessa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.
 - se, onko edellisen tilikauden tilinpäätös tilintarkastettu, ja jos on, onko edellisen tilintarkastajan lausunto ollut mukautettu.
- A4. Jos edellinen tilintarkastaja on tilintarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen, tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan alkusaldoista tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä käymällä läpi edellisen tilintarkastajan työpapereita. Edellisen tilintarkastajan ammatillinen pätevyys ja riippumattomuus vaikuttavat siihen, tuottaako tällainen läpikäynti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- A5. Relevantit eettiset ja ammatilliset vaatimukset ohjaavat nykyisen tilintarkastajan kommunikointia edellisen tilintarkastajan kanssa.
- A6. Kun kyseessä ovat lyhytaikaiset varat ja velat, alkusaldoista voidaan saada jonkin verran tilintarkastusevidenssiä osana tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Esimerkiksi alkusaldoihin sisältyneistä myyntisaamisista saatava suoritus (tai niihin sisältyneiden ostovelkojen maksaminen) tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana tuottaa jonkin verran tilintarkastusevidenssiä niiden olemassaolosta, niihin liittyvistä oikeuksista ja veloitteista, niiden täydellisyydestä sekä arvostuksesta tilikauden alussa. Kun kyseessä on vaihto-omaisuus, tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lopun vaihto-omaisuuteen kohdistuvat tilintarkastustoimenpiteet tuottavat kuitenkin vain vähän tilintarkastusevidenssiä tilikauden alun vaihto-omaisuudesta. Sen vuoksi saatetaan tarvita lisää tilintarkastustoimenpiteitä, ja yksi tai useammat seuraavista saattavat tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä:
- tarkastettavana olevan tilikauden fyysisen inventoinnin havainnointi ja inventoinnin tulosten täsmäyttäminen tilikauden alun vaihto-omaisuusmääriin.
 - tilikauden alun vaihto-omaisuushyödykkeiden arvostukseen kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen.
 - bruttokatetta ja katkoa koskevien tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen.
- A7. Kun kyseessä ovat pitkäaikaiset varat ja velat, kuten aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, sijoitukset ja pitkäaikaiset velat, jonkin verran tilintarkastusevidenssiä voidaan saada tutkimalla kirjanpitoaineistoa ja muuta alkusaldojen taustalla

olevaa tietoa. Tietyissä tapauksissa tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan alkusaldoista jonkin verran tilintarkastusevidenssiä kolmansilta osapuolilta saatavien vahvistusten avulla, esimerkiksi kun kyseessä ovat pitkäaikaiset velat ja sijoitukset. Joissakin toisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä.

Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi

Alkusaldot (viittaus: kappale 10)

- A8. ISA 705 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta olosuhteista, jotka saattavat johtaa tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon mukauttamiseen, siitä, minkä tyyppinen lausunto on olosuhteisiin nähden asianmukainen, sekä tilintarkastuskertomuksen sisällöstä tilintarkastuslausunnon ollessa mukautettu. Se, että tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista, saattaa johtaa johonkin seuraavista tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukautuksista:
- (a) varauman sisältävän lausunnon antaminen tai lausunnon antamatta jättäminen sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisissä olosuhteissa; tai
 - (b) ellei säädös tai määräys sitä estä, varauman sisältävän lausunnon antaminen tai lausunnon antamatta jättäminen sen mukaan, mikä on asianmukaista, toiminnan tuloksesta ja rahavirroista, silloin kun se on relevanttia, ja vakiomuotoisen lausunnon antaminen taloudellisesta asemasta.

Liite sisältää esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista.

Mukautettu lausunto edellisen tilintarkastajan kertomuksessa (viittaus: kappale 13)

- A9. Joissakin tilanteissa edellisen tilintarkastajan mukautettu lausunto ei mahdollisesti ole relevantti ja olennainen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevan lausunnon kannalta. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun edellisellä tilikaudella on ollut tarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus ja rajoituksen aiheuttanut seikka on ratkaistu tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Esimerkkejä mukautetun lausunnon sisältävistä tilintarkastuskertomuksista

Huom: Kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä lausunto-osio on sijoitettu ensimmäiseksi ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti ja lausunnon perusteluosio on sijoitettu heti lausunto-osion jälkeen. Myös tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavaan osioon aiemmin sisältyneet ensimmäinen ja viimeinen virke sisältyvät nyt lausunnon perusteluosioon

Esimerkki 1:

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätös-kokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600¹:aa).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n² mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole havainnoinut fyysistä inventointia tarkastuksen kohteena olevan tilikauden alussa eikä ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden alkusaldoista.**
- **Sillä, ettei vaihto-omaisuuden alkusaldoista ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on katsottu mahdollisesti olevan yhteisön taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen kannalta olennaisia mutta ei laajalle ulottuvia vaikutuksia.³**
- **Taloudellinen asema vuoden lopussa on esitetty oikein.**

¹ ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)*

² ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*

³ Jos mahdolliset vaikutukset ovat tilintarkastajan harkinnan mukaan olennaisia ja ulottuvat laajasti yhteisön taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, tilintarkastaja jättäisi antamatta lausunnon taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista.

- Asianomaisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädökset ja määräykset estävät tilintarkastajaa antamasta lausuntoa, joka sisältää taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen osalta varauman ja on taloudellisen aseman osalta vakiomuotoinen.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.⁴
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.⁵
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Vertailuluvut esitetään, ja edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen kauden tilinpäätöksen. Säädos tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta vertailulukujen osalta edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen, ja hän on päättänyt tehdä niin.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus⁶

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja ra-

⁴ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

⁵ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

⁶ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

havirtalaskelman mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Meidät valittiin yhtiön tilintarkastajiksi 30.6.20X1, emmekä näin ollen havainnoineet fyysisistä inventointia vuoden alussa. Emme ole pystyneet varmistumaan vaihto-omaisuuden määrästä 31.12.20X0 muilla tavoin. Koska vaihto-omaisuuden alkusaldot vaikuttavat taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, emme pystyneet selvittämään, olisiko laajan tuloslaskelman osoittamaa tilikauden tulosta ja rahavirtalaskelman osoittamaa liiketoimintojen nettorahavirtaa ollut tarpeellista muuttaa.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

Muut seikat

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 päätyneeltä tilikaudelta on tilintarkastanut toinen tilintarkastaja, joka antoi kyseisestä tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon 31.3.20X1.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ⁷

[ISA 700:n (uudistettu)⁸ mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

⁷ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁸ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä]

[Päiväys]

Esimerkki 2:

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätös-kokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa)
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastaja ei ole havainnoinut fyysistä inventointia tarkastuksen kohteena olevan tilikauden alussa eikä ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden alkusaldoista.
- Sillä, ettei vaihto-omaisuuden alkusaldoista ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on katsottu mahdollisesti olevan yhteisön taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen kannalta olennaisia mutta ei laajalle ulottuvia vaikutuksia.⁹
- Taloudellinen asema vuoden lopussa on esitetty oikein.
- Kyseisissä olosuhteissa katsotaan asianmukaiseksi antaa varauman sisältävä lausunto taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista ja vakio-muotoinen lausunto taloudellisesta asemasta.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.

⁹ Jos mahdolliset vaikutukset ovat tilintarkastajan harkinnan mukaan olennaisia ja ulottuvat laajasti yhteisön taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, tilintarkastaja jättäisi antamatta lausunnon taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista.

- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Vertailuluvut esitetään, ja edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen kauden tilinpäätöksen. Säädos tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta vertailulukujen osalta edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen, ja hän on päättänyt tehdä niin.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus¹⁰

Lausunnot

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenvedo merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Varauman sisältävä lausunto taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta laaja tuloslaskelma ja rahavirtalaskelma antavat oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta [tai *Yhtiön taloudellinen tulos ja rahavir-*

¹⁰ Alaotsikko ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädosien ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

rat on esitetty laajassa tuloslaskelmassa ja rahoituslaskelmassa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein] IFRS-standardien mukaisesti

Lausunto taloudellisesta asemasta

Lausuntonamme esitämme, että tase antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 (tai *se on esitetty taseessa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausuntojen perustelut, mukaan lukien taloudellista tulosta ja rahavirtoja koskevan varauman sisältävän lausunnon perustelut

Meidät valittiin Yhtiön tilintarkastajiksi 30.6.20X1, emmekä näin ollen havainnoineet fyysistä inventointia vuoden alussa. Emme ole pystyneet varmistumaan vaihto-omaisuuden määrästä 31.12.20X0 muilla tavoin. Koska vaihto-omaisuuden alkusaldot vaikuttavat taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, emme pystyneet selvittämään, olisiko laajan tuloslaskelman osoittamaa tilikauden tulosta ja rahavirtalaskelman osoittamaa liiketoimintojen nettorahavirtaa ollut tarpeellista muuttaa.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitteemme mukaan olemme hankkineet taloudellista asemaa koskevan vakiomuotoisen lausuntonne sekä taloudellista tulosta ja rahavirtoja koskevan varauman sisältävän lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muut seikat

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 päättyneeltä tilikaudelta on tilintarkastanut toinen tilintarkastaja, joka antoi kyseisestä tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon 31.3.20X1.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 1.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ¹¹

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

¹¹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 520

ANALYYTTISET TOIMENPITEET

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoitteet	3
Määritelmä	4
Vaatimukset	
Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet	5
Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet	6
Analyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen	7
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Analyttisten toimenpiteiden määritelmä	A1–A3
Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet	A4–A16
Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet	A17–A19
Analyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen	A20–A21

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään sitä, kun tilintarkastaja käyttää analyyttisiä toimenpiteitä aineistotarkastustoimenpiteinä (”analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet”). Standardissa käsitellään myös tilintarkastajan velvollisuutta suorittaa tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyyttisiä toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä tilinpäätöksestä. ISA 315:ssä (uudistettu)¹ käsitellään analyyttisten toimenpiteiden käyttämistä riskienarviointitoimenpiteinä. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat arvioituihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta; näihin tilintarkastustoimenpiteisiin voi kuulua analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä.²

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

3. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) hankkia relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä käyttäessään; ja
 - (b) suunnitella ja suorittaa tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyyttisiä toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa.

Määritelmä

4. ISA-standardeissa termillä ”analyyttiset toimenpiteet” tarkoitetaan taloudellisen informaation arviointeja, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai yhteyksiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

¹ ISA 315 (uudistettu) ”*Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 6(b)

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*, kappaleet 6 ja 18

Vaatimukset

Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet

5. Suunnitellessaan ja suorittaessaan analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä ISA 330:n³ mukaisesti aineistotarkastustoimenpiteinä joko sellaisenaan tai yhdessä yksittäisten tapahtumien tarkastamisen kanssa tilintarkastajan on (viittaus: kappaleet A4–A5)
 - (a) määritettävä, soveltuvatko määrätyt analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet tiettyihin kannanottoihin, ottaen huomioon arvioitujen olennaisen virheellisuuden riskit sekä kyseisiin kannanottoihin mahdollisesti kohdistettavat yksittäisten tapahtumien tarkastukset; (viittaus: kappaleet A6–A11)
 - (b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta tilintarkastaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytävissä olevan tiedon lähteen, vertailukelpoisuuden sekä luonteen ja relevanssin samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit; (viittaus: kappaleet A12–A14)
 - (c) muodostettava odotusarvot kirjatuista määristä tai suhdeluista ja arvioitava, onko odotusarvo riittävän tarkka sellaisen virheellisuuden tunnistamiseksi, joka yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä saattaa aiheuttaa sen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen; ja (viittaus: kappale A15)
 - (d) määritettävä kirjattujen ja odotettujen arvojen välisen eron määrä, joka on hyväksyttävissä ilman kappaleen 7 edellyttämää lisätutkintaa. (Viittaus: kappale A16)

Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet

6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyttisiä toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa. (Viittaus: kappaleet A17–A19)

Analyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen

7. Jos tämän standardin mukaisesti suoritettavat analyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista, tilintarkastajan on tutkittava tällaiset erot
 - (a) tekemällä tiedusteluja johdolle ja hankkimalla sellaista tarkoitukseen sopivaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia johdon antamien vastaus-ten kannalta; ja
 - (b) suorittamalla muita tilintarkastustoimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista. (Viittaus: kappaleet A20–A21)

³ ISA 330, kappale 18

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Analyyttisten toimenpiteiden määrittelmä (viittaus: kappale 4)

- A1. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu harkinta, joka kohdistuu yhteisön taloudellisen informaation vertailuihin esimerkiksi seuraavien kanssa:
- aiempien tilikausien vertailukelpoinen informaatio.
 - yhteisön ennakoituiden tulokset, kuten budjetit tai ennusteet tai tilintarkastajan muodostamat odotusarvot, kuten poistoja koskeva arvio.
 - toimialaa koskeva vastaava informaatio, kuten yhteisön myynnin ja myyntisaamisten välisen suhteen vertailu toimialan keskiarvoihin tai muiden kooltaan vertailukelpoisten saman toimialan yhteisöjen tietoihin.
- A2. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös harkintaa, joka koskee esimerkiksi
- taloudellisen informaation osien välisiä yhteyksiä, joiden odotetaan käytettävän yhteisön kokemukseen perustuvalla ennustettavissa olevalla tavalla, kuten bruttokateprosentit.
 - taloudellisen informaation ja relevantin muun kuin taloudellisen informaation välisiä yhteyksiä, kuten palkkamenojen suhdetta henkilöstön määrään.
- A3. Analyyttisiä toimenpiteitä suoritettaessa voidaan käyttää useita erilaisia menetelmiä. Nämä menetelmät vaihtelevat yksinkertaisista vertailuista monimutkaisiin analyysihin, joissa käytetään kehittyneitä tilastollisia menetelmiä. Analyyttisiä toimenpiteitä voidaan soveltaa konsernitilinpäätökseen, konsernin osiin sekä tiedon yksittäisiin osiin.

Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 5)

- A4. Aineistotarkastustoimenpiteet, joita tilintarkastaja suorittaa kannanottotasolla, voivat olla yksittäisten tapahtumien tarkastamista, analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä tai näiden yhdistelmiä. Päätös siitä, mitä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, mukaan lukien se, käytetäänkö analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä, perustuu tilintarkastajan harkintaan siitä, kuinka tehokkaasti ja taloudellisesti käytettävissä olevat tilintarkastustoimenpiteet alentavat tilintarkastusriskin kannanottotasolla hyväksyttävän alhaiselle tasolle.
- A5. Tilintarkastaja voi tiedustella johdolta analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden soveltamiseen tarvittavien tietojen saatavuutta ja luotettavuutta sekä tällaisten yhteisön itsensä mahdollisesti suorittamien analyttisten toimenpiteiden tuloksia. Johdon tuottaman analyttisen tiedon käyttäminen voi olla tehokasta edellyttäen, että tilintarkastaja on vakuuttunut siitä, että tämä tieto on tuotettu asianmukaisesti.

Tiettyjen analyttisten toimenpiteiden soveltuminen määrättyihin kannanottoihin
(viittaus: kappale 5(a))

- A6. Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet soveltuvat yleensä paremmin liike-tapahtumiin, joita on lukumääräisesti paljon ja jotka käyttäytyvät ajan kuluessa ennustettavissa olevalla tavalla. Suunniteltujen analyttisten toimenpiteiden soveltaminen perustuu odotukseen siitä, että tietojen välillä on yhteyksiä ja nämä yhteydet säilyvät muuttumattomina, ellei ole tiedossa päinvastaiseen viittaavia olosuhteita. Tietyn analyttisen toimenpiteen soveltuvuus riippuu kuitenkin siitä, kuinka tehokas se tilintarkastajan arvion mukaan on sellaisen virheellisyyden havaitsemisessa, joka yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä saattaa johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- A7. Joissakin tapauksissa jopa yksinkertainen ennustava malli voi olla tehokas analyttinen toimenpide. Esimerkiksi silloin, kun yhteisöllä on tiedossa oleva määrä kiinteäpalkkaista henkilöstöä koko tilikauden ajan, tilintarkastajan voi olla mahdollista tämän tiedon pohjalta hyvinkin tarkasti arvioida tilikauden palkkamenojen kokonaismäärä, jolloin hän saa tilintarkastusevidenssiä merkittävästä tilinpäätöserästä ja yksittäisten palkkatapahtumien tarkastuksen tarve pienenee. Yleisesti tunnettuja kaupan alalla käytettäviä suhdelukuja (kuten erityyppisten vähittäiskaupan yksikköjen kateprosentteja) voidaan usein tehokkaasti hyödyntää kirjatujen määrien kohtuullisuutta tukevana evidenssinä suoritettaessa analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä.
- A8. Erityyppiset analyttiset toimenpiteet tuottavat eritasoisen varmuuden. Analyttiset toimenpiteet, joissa esimerkiksi ennustetaan useampia huoneistoja käsittävän rakennuksen kokonaisvuokratuottoja ottamalla huomioon yksikkövuokrat, huoneistojen lukumäärä ja vajaakäyttöaste, voivat tuottaa vakuuttavaa evidenssiä ja tehdä tarpeettomaksi hankkia muuta varmennusta yksittäisten tapahtumien tarkastuksen avulla edellyttäen, että osatekijöistä varmistutaan asianmukaisesti. Sitä vastoin bruttokateprosenttien laskeminen ja vertaaminen voi tuottaa liikevaihtoluvun vahvistamiskeinona vähemmän vakuuttavaa evidenssiä mutta voi antaa hyödyllistä vahvistusta yhdessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden kanssa käytettynä.
- A9. Tiettyjen analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden soveltuvuuden määrittämiseen vaikuttavat kyseisen kannanoton luonne ja tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskistä. Esimerkiksi jos myyntitilausten käsittelyä koskevat kontrollit ovat puutteellisia, tilintarkastaja voi turvautua saamia koskevia kannanottoja tarkastaessaan enemmän yksittäisten tapahtumien tarkastukseen kuin analyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin.
- A10. Tietty analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet voidaan katsoa soveltuviksi myös silloin, kun samaan kannanottoon kohdistetaan yksittäisten tapahtumien tarkastusta. Esimerkiksi hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä myyntisaamissaldojen arvostusta koskevasta kannanotosta tilintarkastaja voi soveltaa analyttisiä toimenpiteitä asiakas kohtaisten myyntisaamissaldojen ikäjakaumaan sen lisäksi, että hän kohdistaa yksittäisten tapahtumien tarkastusta myöhemmin saatuihin maksuihin selvittääkseen, missä määrin saamisista tullaan saamaan maksu.

Eryteisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A11. Yksittäisten tilinpäätöserien väliset yhteydet, jotka perinteisesti otetaan huomioon liiketoimintaa harjoittavien yhteisöjen tilintarkastuksessa, eivät mahdollisesti ole aina relevantteja valtionhallinnon yksikköjen tai muiden liiketoimintaa harjoittamattomien julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksessa; useissa julkisen sektorin yhteisöissä esimerkiksi tulojen ja menojen välillä saattaa olla vain vähän välitöntä yhteyttä. Lisäksi koska omaisuuserien hankintamenoja ei mahdollisesti aktivoida, esimerkiksi vaihto- ja käyttöomaisuudesta aiheutuneiden menojen ja kyseisistä omaisuuseristä tilinpäätöksessä esitettävien rahamäärien välillä ei ehkä ole mitään yhteyttä. Julkisella sektorilla ei ehkä myöskään ole käytettävissä toimialakohtaisia tietoja tai tilastoja vertailutarkoituksia varten. Jotkin muut yhteydet, kuten kilometrikohtaisten kustannusten vaihtelut tienrakennuksessa tai hankittujen ajoneuvojen lukumäärä verrattuna käytöstä poistettujen ajoneuvojen lukumäärään, saattavat kuitenkin olla relevantteja.

Tiedon luotettavuus (viittaus: kappale 5(b))

- A12. Tiedon lähde ja luonne vaikuttavat sen luotettavuuteen, ja luotettavuus riippuu tiedon hankkimishetkellä vallinneista olosuhteista. Näin ollen seuraavat seikat ovat relevantteja ratkaistaessa, onko tieto luotettavaa analyyttisten toimenpiteiden suunnittelua varten:
- (a) saatavissa olevan tiedon lähde; tieto voi esimerkiksi olla luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä;⁴
 - (b) saatavissa olevan tiedon vertailukelpoisuus; esimerkiksi yleistä toimialakohtaista tietoa voi olla tarpeellista täydentää, jotta se olisi vertailukelpoista erityislaatuisia tuotteita valmistavan ja myyvän yhteisön tietojen kanssa;
 - (c) saatavilla olevan tiedon luonne ja relevanssi; esimerkiksi se, onko budjetit laadittu ennemminkin odotettavissa olevina tuloksina kuin tavoitteina, jotka pyritään saavuttamaan; ja
 - (d) tiedon tuottamista koskevat kontrollit, jotka on suunniteltu varmistamaan tiedon täydellisyys, oikeellisuus ja pätevyys; esimerkkejä näistä ovat budjettien laatimista, tarkastelua ja ylläpitoa koskevat kontrollit.
- A13. Tilintarkastaja voi harkita testaavansa niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, jotka koskevat yhteisössä sen tiedon tuottamista, jota tilintarkastaja käyttää suorittaessaan analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, jos tällaisia kontrolleja on. Kun tällaiset kontrollit ovat tehokkaita, tilintarkastajalla on yleensä suurempi varmuus informaation luotettavuudesta ja siten analyyttisten toimenpiteiden tuloksista. Muuta kuin taloudellista informaatiota koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta voidaan usein testata muun kontrolleja koskevan testauksen yhteydessä. Esimerkiksi järjestäessään myyntilasku-

⁴ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale A31

jen käsittelyä koskevia kontroleja yhteisö sisällyttää niihin myös myyntimäärien kirjaamista koskevia kontroleja. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi testata myyntimääriä koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta samalla kun hän testaa myyntilaskujen käsittelyä koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi harkita, kohdistettaisiinko informaatioon tilintarkastukseen kuuluvaa testausta. ISA 500 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta sovellettavaksi päätöksenteossa, joka koskee analyyttisissä aineistotarkastustoimenpiteissä käytettävään tietoon kohdistettavia tilintarkastustoimenpiteitä.⁵

- A14. Kappaleissa A12(a)–A12(d) käsitellyt seikat ovat relevantteja riippumatta siitä, kohdistaaiko tilintarkastaja analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä yhteisön tilikauden lopun tilinpäätökseen vai suorittaako hän toimenpiteet tilikauden aikana ja suunnittelee kohdistavansa analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden jäljellä olevaan osaan. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilikauden aikana suoritettavista aineistotarkastustoimenpiteistä.⁶

Sen arvioiminen, onko odotusarvo tarpeeksi tarkka (viittaus: kappale 5(c))

- A15. Seikkoihin, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan arvioidessa, onko mahdollista muodostaa odotusarvo riittävän tarkasti sellaisen virheellisyuden tunnistamiseksi, joka muihin virheellisyyksiin yhdistettynä voi johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, kuuluvat

- miten tarkasti analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden odotettavissa olevat tulokset pystytään ennustamaan; tilintarkastaja voi esimerkiksi odottaa suurempaa yhdenmukaisuutta verratessaan toisiinsa eri tilikausien bruttokatteita kuin verratessaan harkinnanvaraisia kuluja, kuten tutkimus- tai mainoskuluja.
- missä määrin tietoa pystytään erittelemään; analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet voivat esimerkiksi olla tehokkaampia sovellettuina toiminnon yksittäisiä osia koskevaan taloudelliseen informaatioon tai monialaisen yhteisön osien tilinpäätöksiin kuin sovellettuina koko yhteisön tilinpäätökseen.
- sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen informaation saatavuus; tilintarkastaja voi esimerkiksi harkita, onko taloudellista informaatiota, kuten budjetteja tai ennusteita, tai muuta kuin taloudellista informaatiota, kuten valmistettujen tai myytyjen yksikköjen lukumäärä, saatavilla analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten; jos informaatiota on saatavilla, tilintarkastaja voi myös harkita informaation luotettavuutta edellä kappaleissa A12–A13 käsitellyllä tavalla.

⁵ ISA 500, kappale 10

⁶ ISA 330 kappaleet 22–23

Kirjattujen määrien ja odotusarvojen välisen eron hyväksyttävissä oleva määrä
(viittaus: kappale 5(d))

- A16. Tilintarkastajan päätökseen siitä, kuinka suuri ero odotusarvoon nähden voidaan hyväksyä ilman lisätutkintaa, vaikuttavat olennaisuus⁷ sekä yhdenmukaisuus hallittavan varmuustason kanssa ottaen huomioon se mahdollisuus, että virheellisyys voi yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. ISA 330 edellyttää, että tilintarkastaja hankkii sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä korkeammaksi hän arvioi riskin.⁸ Näin ollen arvioidun riskin kasvaessa ilman tutkimista hyväksyttävissä olevaksi katsottava ero pienenee, jotta saavutettaisiin vakuuttavan evidenssin tavoiteltu taso.⁹

Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyyttiset toimenpiteet

(viittaus: kappale 6)

- A17. Kappaleen 6 mukaisesti suunniteltujen ja suoritettujen analyyttisten toimenpiteiden tuloksista tehtyjen johtopäätösten on tarkoitus antaa vahvistusta johtopäätöksille, jotka on tehty tilinpäätöksen yksittäisiin osiin tai eriin kohdistuvan tilintarkastuksen aikana. Tämä auttaa tilintarkastajaa tekemään kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.
- A18. Tällaisten analyyttisten toimenpiteiden tuloksena saatetaan tunnistaa olennaisen virheellisuuden riski, jota ei aiemmin ole havaittu. ISA 315 (uudistettu) edellyttää, että tilintarkastaja tällaisissa olosuhteissa tarkistaa olennaisen virheellisuuden riskiä koskevaa arviotaan ja muuttaa muita suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti.¹⁰
- A19. Kappaleen 6 mukaisesti suoritettut analyyttiset toimenpiteet voivat olla samankaltaisia kuin toimenpiteet, joita käytettäisiin riskienarviointitoimenpiteinä.

Analyyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen (viittaus: kappale 7)

- A20. Johdon antamien vastausten kannalta relevanttia tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia arvioimalla näitä vastauksia ottaen huomioon tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhdessä tilintarkastusta suoritettaessa hankitun muun tilintarkastusevidenssin kanssa.
- A21. Tarve suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä voi syntyä esimerkiksi silloin, kun johto ei pysty antamaan selvitystä tai kun katsotaan, ettei selvitys yhdessä johdon antaman vastauksen kannalta relevantin hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa ole riittävä.

⁷ ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa, kappale A13

⁸ ISA 330, kappale 7(b)

⁹ ISA 330, kappale A19

¹⁰ ISA 315 (uudistettu), kappale 31

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 530

OTANTA TILINTARKASTUKSESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta	6–8
Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen	9–11
Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt	12–13
Virheellisyyksien projisoiminen	14
Otannan tulosten arvioiminen	15
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Määritelmät	A1–A3
Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta	A4–A13
Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen	A14–A16
Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt	A17
Virheellisyyksien projisoiminen	A18–A20
Otannan tulosten arvioiminen	A21–A23
Liite 1: Osittaminen ja arvoilla painotettu valinta	
Liite 2: Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa	
Liite 3: Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa	
Liite 4: Otoksen valintamenetelmät	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tätä kansainvälistä tilintarkastusstandardia (ISA) sovelletaan, kun tilintarkastaja on päättänyt käyttää otantaa tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan. Standardissa käsitellään tilastollisen ja ei-tilastollisen otannan käyttöä otoksen suunnittelussa ja valinnassa, kontrollien testauksessa ja yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa sekä otoksesta saatujen tulosten arvioinnissa.
2. Tämä standardi täydentää standardia ISA 500,¹ jossa käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta hänen olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 500 sisältää ohjeistusta keinoista, joita tilintarkastajalla on käytettävissään tarkastettavien yksikköjen valinnassa, ja otanta on yksi näistä keinoista.

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Kun tilintarkastaja käyttää otantaa tilintarkastuksessa, hänen tavoitteenaan on hankkia kohtuullinen perusta johtopäätösten tekemiselle perusjoukosta, josta otos on valittu.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Otanta tilintarkastuksessa (otanta) – Tilintarkastustoimenpiteiden kohdistaminen vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi, jotta tilintarkastaja saa kohtuullisen perustan koko perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.
 - (b) Perusjoukko – Koko se tietojoukko, josta otos valitaan ja josta tilintarkastaja haluaa tehdä johtopäätöksiä.
 - (c) Otantariski – Riski siitä, että johtopäätös, jonka tilintarkastaja tekee otoksen perusteella, poikkeaa johtopäätöksestä, joka tehtäisiin, jos sama tilintarkastustoimenpide kohdistettaisiin koko perusjoukkoon. Otantariski voi johtaa kahdentyyppisiin virheellisiin johtopäätöksiin:
 - (i) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat tehokkaampia kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, ettei olennaista virheellisyyttä

¹ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

ole, kun sellainen tosiasia esiintyy. Tilintarkastaja on ensisijaisesti huolestunut tämän tyyppisistä virheellisistä johtopäätöksistä, koska ne vaikuttavat tilintarkastuksen tehokkuuteen ja johtavat todennäköisesti epäasianmukaiseen tilintarkastuslausuntoon.

- (ii) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat vähemmän tehokkaita kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa, että esiintyy olennainen virheellisyys, kun sellaista ei tosiasiaa ole. Tämän tyyppinen virheellinen johtopäätös vaikuttaa tilintarkastuksen taloudellisuuteen, koska siitä yleensä aiheutuisi lisätyötä alkuperäisten johtopäätösten virheellisyyden toteamiseksi.
- (d) Otannasta johtumaton riski – Riski siitä, että tilintarkastaja tekee virheellisen johtopäätöksen jostakin otantariskiin liittymättömästä syystä. (Viittaus: kappale A1)
- (e) Poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama – Virheellisyys tai poikkeama, joka todistettavasti ei edusta perusjoukon virheellisyyksiä tai poikkeamia.
- (f) Otantayksikkö – Yksittäiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu. (Viittaus: kappale A2)
- (g) Tilastollinen otanta – Otannassa käytettävä lähestymistapa, jolla on seuraavat ominaispiirteet:
 - (i) otoksen yksikköjen satunnainen valinta; ja
 - (ii) todennäköisyysteorian käyttäminen otoksen tulosten arvioimisessa, otantariskin määrittäminen mukaan lukien.

Otannassa käytettävän lähestymistavan, jolla ei ole ominaispiirteitä (i) ja (ii), katsotaan olevan ei-tilastollinen otanta.
- (h) Osittaminen – Prosessi, jossa perusjoukko jaetaan alajoukkoihin, joista kukin koostuu ominaispiirteiltään (usein rahamääräinen arvo) samankaltaisista otantayksiköistä.
 - (i) Hyväksyttävissä oleva virheellisyys – Tilintarkastajan määrittämä rahamääräinen arvo, johon nähden tilintarkastaja pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei perusjoukkoon sisältyvä todellinen virheellisyys ylitä hänen määrittämänsä rahamääräistä arvoa. (Viittaus: kappale A3)
 - (j) Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus – Noudatettavaksi määräytyistä sisäisen valvonnan menettelytavoista tapahtuvien poikkeamien osuus, jonka tilintarkastaja asettaa ja jonka suhteen hän pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei poikkeamien todellinen osuus perusjoukossa ylitä hänen asettamaansa poikkeamien osuutta.

Vaatimukset

Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta

6. Tilintarkastajan on otettava otosta suunnitellessaan huomioon tilintarkastustoimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan. (Viittaus: kappaleet A4–A9)
7. Tilintarkastajan on määritettävä riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. (Viittaus: kappaleet A10–A11)
8. Tilintarkastajan on valittava otokseen yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi. (Viittaus: kappaleet A12–A13)

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen

9. Tilintarkastajan on kohdistettava tarkoitukseen nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet jokaiseen valittuun yksikköön.
10. Jos tilintarkastustoimenpide ei ole sovellettavissa valittuun yksikköön, tilintarkastajan on kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön. (Viittaus: kappale A14)
11. Jos tilintarkastaja ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tai sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, hänen on käsiteltävä kyseistä yksikköä kontrollien testauksessa poikkeamana kontrollista, joka on määrätty suoritettavaksi, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa virheellisytenä. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt

12. Tilintarkastajan on selvittävä tunnistettujen poikkeamien tai virheellisyyksien luonne ja syyt sekä arvioida niiden mahdollinen vaikutus tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen ja tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin. (Viittaus: kappale A17)
13. Niissä äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa, joissa tilintarkastaja katsoo otoksesta löydetyn virheellisyyden tai poikkeaman olevan poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama, tilintarkastajan on hankittava korkealla tasolla oleva varmuus siitä, ettei tällainen virheellisyys tai poikkeama edusta perusjoukkoa. Tilintarkastajan on hankittava tämän tasoinen varmuus suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä hankiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei kyseinen virheellisyys tai poikkeama vaikuta perusjoukon muuhun osaan.

Virheellisyyksien projisoiminen

14. Kun kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastaminen, tilintarkastajan on projisoitava otoksesta löydetyt virheellisyydet perusjoukkoon. (viittaus: kappaleet A18–A20)

Otannon tulosten arvioiminen

15. Tilintarkastajan on arvioitava

- (a) otokseen perustuvat tulokset; ja (viittaus: kappaleet A21–A22)
- (b) se, onko otannan käyttäminen antanut kohtuullisen perustan tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille. (Viittaus: kappale A23)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Määritelmät

Otannasta johtumaton riski (viittaus: kappale 5(d))

- A1. Esimerkkejä otannasta johtumattomasta riskistä ovat tarkoitukseen soveltumattomien tilintarkastustoimenpiteiden käyttäminen taikka tilintarkastusevidenssin virheellinen tulkinta ja virheellisyyden tai poikkeaman jääminen huomaamatta.

Otantayksikkö (viittaus: kappale 5(f))

- A2. Otantayksiköt voisivat olla fyysisiä yksiköjä (esimerkiksi tilillepanotositteissa luetellut sekut, panot tiliotteella, myyntilaskut tai asiakaskohtaiset myyntisaamis-saldot) taikka rahamääräisiä yksiköjä.

Hyväksyttävissä oleva virheellisyys (viittaus: kappale 5(i))

- A3. Otosta suunnitellessaan tilintarkastaja määrittää hyväksyttävissä olevan virheellisuuden vastatakseen riskiin siitä, että yksittäin tarkasteltuina epäolennaiset virheellisuudet voivat yhdessä johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen, ja jättääkseen varaa mahdollisia havaitsemattomia virheellisyyksiä varten. Hyväksyttävissä oleva virheellisyys on ISA 320:ssä² määritellyn tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden soveltamista tiettyyn otantatoimenpiteeseen. Hyväksyttävissä oleva virheellisyys voi olla sama tai pienempi rahamäärä kuin tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.

Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta

Otoksen suunnittelu (viittaus: kappale 6)

- A4. Otanta antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden hankkia ja arvioida valittujen yksikköjen joitakin ominaispiirteitä koskevaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen perusjoukosta, josta otos on valittu, tai saadakseen apua tällaisen johtopäätöksen tekemiseen. Otannassa voidaan käyttää joko ei-tilastollista tai tilastollista lähestymistapaa.
- A5. Otosta suunniteltaessa tilintarkastajan huomioon ottamiin seikkoihin kuuluu se nimenomainen päämäärä, joka olisi saavutettava, sekä se tilintarkastustoimenpiteiden yhdistelmä, jolla kyseinen päämäärä todennäköisesti parhaiten saavutetaan. Tavoiteltavan tilintarkastusevidenssin luonteen ja kyseiseen tilintarkastus-

² ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappale 9

evidenssiin mahdollisesti liittyvien poikkeamien tai virheellisyyksien tai muiden ominaispiirteiden huomioon ottamisesta on tilintarkastajalle apua määriteltäessä, mikä on poikkeama tai virheellisyys ja mitä perusjoukkoa otannassa käytetään. Täyttääkseen otantaa suorittaessaan ISA 500:n kappaleen 10 mukaisen vaatimuksen tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä siitä, että perusjoukko, josta otos valitaan, on täydellinen.

- A6. Siihen, että tilintarkastaja ottaa kappaleen 6 edellyttämällä tavalla huomioon tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksen, kuuluu selkeä käsitys siitä, mikä on poikkeama tai virheellisyys, niin että kaikki ja vain ne tapaukset, jotka ovat relevantteja kyseisen tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksen kannalta, otetaan mukaan poikkeamia arvioitaessa tai virheellisyyksiä projisoitaessa. Esimerkiksi myyntisaamisten olemassaoloa koskevassa yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa asiakkaan ennen vahvistuspäivää suorittamien mutta tilintarkastusasiakkaan kyseisen päivän jälkeen vastaanottamien maksujen ei katsota olevan virheellisyyksiä. Myöskään saamisen kirjaaminen väärälle asiakastilille ei vaikuta myyntisaamisten kokonaissaldoon. Siksi sitä ei ehkä ole asianmukaista pitää virheellisyytenä arvioitaessa tästä nimenomaisesta tilintarkastustoimenpiteestä otoksen perusteella saatuja tuloksia, vaikka sillä saattaa olla tärkeä vaikutus tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten väärinkäytöksen riskin tai epävarmoja saamia koskevan vähennyserän riittävyuden arviointiin.
- A7. Harkitessaan perusjoukon ominaispiirteitä kontrolleja testatessaan tilintarkastaja arvioi oletetun poikkeamien osuuden sen käsityksen perusteella, jonka hän on muodostanut relevanteista kontrolleista, tai perusjoukon muutamien yksikköjen tutkimisen perusteella. Tämä arviointi tehdään otoksen suunnittelua ja otoskoon määrittämistä varten. Esimerkiksi jos oletettu poikkeamien osuus on niin suuri, ettei se ole hyväksyttävissä, tilintarkastaja päättää yleensä olla testaamatta kontrolleja. Vastaavasti tilintarkastaja arvioi yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa perusjoukkoon sisältyvän oletetun virheellisyyden. Jos oletettu virheellisyys on suuri, yksittäisten tapahtumien tarkastus voi olla asianmukaista toteuttaa tutkimalla 100 % perusjoukosta tai käyttämällä suurta otoskokoja.
- A8. Harkitessaan sen perusjoukon ominaispiirteitä, josta otos valitaan, tilintarkastaja voi todeta, että on asianmukaista käyttää osittamista tai arvoilla painotettua valintaa. Osittamista ja arvoilla painotettua valintaa käsitellään lähemmin liitteessä 1.
- A9. Päätös siitä, käytetäänkö otannassa tilastollista vai ei-tilastollista lähestymistapaa, perustuu tilintarkastajan harkintaan; otoskoko ei kuitenkaan ole pätevä kriteeri tilastollisen ja ei-tilastollisen lähestymistavan erottamiseen.

Otoskoko (viittaus: kappale 7)

- A10. Otantariskin taso, jonka tilintarkastaja on valmis hyväksymään, vaikuttaa tarvittavaan otoskokoan. Mitä pienemmän riskin tilintarkastaja on valmis hyväksymään, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
- A11. Otoskoko voidaan määrittää tilastotieteellistä kaavaa käyttäen tai ammatilliseen harkintaan perustuen. Liitteissä 2 ja 3 esitetään, millaisia vaikutuksia erilaisilla te-

kijöillä tyypillisesti on otoskoon määrittämiseen. Samankaltaisissa olosuhteissa eri tekijöiden, kuten liitteissä 2 ja 3 mainittujen, vaikutus otoskokoon on samankaltainen riippumatta siitä, valitaanko tilastollinen vai ei-tilastollinen lähestymistapa.

Tarkastettavien yksikköjen valinta (viittaus: kappale 8)

- A12. Tilastollisessa otannassa otokseen tulevat yksiköt valitaan siten, että jokaisella otantayksiköllä on tiedossa oleva todennäköisyys tulla valituksi. Ei-tilastollisessa otannassa otokseen tulevien yksikköjen valinnassa käytetään harkintaa. Koska otannan tarkoituksena on antaa tilintarkastajalle kohtuullinen perusta johtopäätösten tekemiselle perusjoukosta, josta otos on valittu, on tärkeää, että tilintarkastaja vinoutuman välttämiseksi valitsee edustavan otoksen poimimalla otokseen yksikköjä, joilla on perusjoukolle tyypillisiä ominaisuuksia.
- A13. Tärkeimmät otosten valintamenetelmät ovat satunnaisvalinta, systemaattinen valinta ja umpimähkäinen valinta. Näitä menetelmiä käsitellään liitteessä 4.

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappaleet 10–11)

- A14. Esimerkki siitä, milloin toimenpide on tarpeellista kohdistaa korvaavaan yksikköön, on, että maksujen hyväksymistä koskevaa evidenssiä tarkastettaessa valitaan mitätöity sekki. Jos tilintarkastaja toteaa sekin olevan asianmukaisesti mitätöity niin, ettei kyse ole poikkeamasta, tarkastetaan asianmukaisella tavalla valittu korvaava yksikkö.
- A15. Esimerkki siitä, milloin tilintarkastaja ei pysty kohdistamaan suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä valittuun yksikköön, on, että kyseistä yksikköä koskeva dokumentaatio on kadonnut.
- A16. Esimerkki sopivasta vaihtoehtoisesta toimenpiteestä voisi olla, että kun positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön ei ole saatu vastausta, tutkitaan myöhemmin saatuja maksuja ja evidenssiä niiden lähteestä ja eristä, jotka niillä on tarkoitus suorittaa.

Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt (viittaus: kappale 12)

- A17. Tunnistettuja poikkeamia ja virheellisyyksiä analysoidessaan tilintarkastaja saattaa havaita, että useilla niistä on jokin yhteinen piirre, esimerkiksi liiketapahtuman laji, toimipaikka, tuotelinja tai ajanjakso. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi päättää yksilöidä kaikki ne perusjoukon yksiköt, joilla on tämä yhteinen piirre, ja kohdistaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin yksikköihin. Lisäksi tällaiset poikkeamat tai virheellisyydet saattavat olla tarkoituksellisia, ja ne voivat viitata mahdolliseen väärinkäyttöön.

Virheellisyyksien projisoiminen (viittaus: kappale 14)

- A18. Tilintarkastajan täytyy projisoida virheet perusjoukkoon saadakseen yleisellä tasolla käsityksen virheellisyyden suuruusluokasta, mutta tämä projisointi ei välttämättä riitä kirjattavan summan määrittämiseen.
- A19. Silloin kun virheellisyyden on todettu olevan poikkeuksellinen, se voidaan jättää ulkopuolelle projisoitaessa virheellisyyksiä perusjoukkoon. Tällaisen virheel-

lisyden vaikutus pitää kuitenkin ottaa huomioon muiden kuin poikkeuksellisten virheellisyyskysymysten projisoinnin tuloksen lisäksi, jos virheellisyttä ei korjata.

- A20. Kontrolleja testattaessa poikkeamien erityinen projisointi ei ole tarpeen, koska poikkeamien osuus otoksessa on samalla projisoitu poikkeamien osuus koko perusjoukossa. ISA 330³ sisältää ohjeistusta tilanteisiin, joissa havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa.

Otannan tulosten arvioiminen (viittaus: kappale 15)

- A21. Kontrolleja testattaessa odottamattoman suuri poikkeamien osuus otoksessa voi johtaa arvioidun olennaisen virheellisuuden riskin kasvamiseen, paitsi jos saadaan lisää alkuperäisen arvion oikeaksi osoittavaa tilintarkastusevidenssiä. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa odottamattoman suuri virheellisuuden rahamäärä otoksessa voi saada tilintarkastajan epäilemään, että jokin liiketapahtumien laji tai tilin saldo on olennaisesti virheellinen, ellei saada lisää tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei olennaista virheellisyttä esiinny.
- A22. Jos kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastus, tilintarkastajan paras arvio perusjoukossa olevasta virheellisyydestä on projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisuuden kanssa. Silloin kun projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisuuden kanssa ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisuuden, otos ei anna kohtuullista perustaa tarkastettavaa perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille. Mitä lähempänä projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna poikkeuksellisen virheellisuuden kanssa on hyväksyttävissä olevaa virheellisyttä, sitä todennäköisemmin perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys saattaa ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisuuden. Myös jos projisoitu virheellisyys on suurempi kuin tilintarkastajan otoskoko määrittäessään käyttämät virheellisysoletukset, tilintarkastaja voi päätellä, että on olemassa ei hyväksyttävissä oleva otantariski siitä, että perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisuuden. Muiden tilintarkastustoimenpiteiden tulosten huomioon ottaminen auttaa tilintarkastajaa arvioimaan riskiä siitä, että perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisuuden, ja riski saattaa pienentyä, jos saadaan lisää tilintarkastusevidenssiä.
- A23. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei otanta ole antanut kohtuullista perustaa tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille, hän voi
- pyytää johtoa tutkimaan tunnistettuja virheellisyyksiä ja selvittämään muiden virheellisyyksien mahdollisuutta sekä tekemään mahdolliset tarvittavat oikaisut; tai
 - rätätälöidä näiden muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta siten, että parhaiten saavutetaan tarvittava varmuus. Esimerkiksi kontrolleja testattaessa tilintarkastaja voisi kasvattaa otoskokoja, testata jonkin toisen kontrollin tai muuttaa asiaan liittyviä aineistotarkastustoimenpiteitä.

³ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*, kappale 17

Liite 1

(Viittaus: kappale A8)

Osittaminen ja arvoilla painotettu valinta

Harkitessaan sen perusjoukon ominaispiirteitä, josta otos valitaan, tilintarkastaja voi todeta, että on asianmukaista käyttää osittamista tai arvoilla painotettua valintaa. Tässä liitteessä on tilintarkastajalle ohjeistusta osittamisen ja arvoilla painotetun otannan käytöstä.

Osittaminen

1. Tilintarkastuksen taloudellisuus voi parantua, jos tilintarkastaja osittaa perusjoukon jakamalla sen erillisiin osajoukkoihin, joilla on jokin yksilöivä ominaispiirre. Osittamisen tavoitteena on pienentää kunkin osajoukon yksikköjen välistä vaihtelua ja täten mahdollistaa otoskoon pienentäminen ilman, että otantariski kasvaa.
2. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa perusjoukko ositetaan usein rahamääräisten arvojen perusteella. Tämä mahdollistaa sen, että enemmän tilintarkastustyötä kohdistetaan arvoltaan suurempiin yksikköihin, koska tällaisiin yksikköihin voi sisältyä suurin virheellisuuden mahdollisuus, kun on kysymys erien esittämisestä todellista suurempina. Perusjoukko voidaan vastaavasti osittaa sellaisen yksittäisen ominaispiirteen perusteella, joka antaa viitteitä suuremmasta virheellisuuden riskistä, esimerkiksi tarkastettaessa epävarmoja saamia koskevaa vähennyserää voidaan saldot osittaa iän mukaan.
3. Osajoukosta valitun otoksen yksikköihin sovellettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset voidaan projisoida vain kyseiseen osajoukkoon kuuluviin yksikköihin. Tehdäkseen johtopäätöksen koko perusjoukosta tilintarkastajan on tarpeellista ottaa huomioon koko perusjoukon kaikkiin muihin osajoukkoihin liittyvä olennaisen virheellisuuden riski. Esimerkiksi 20 % perusjoukon yksiköistä voi muodostaa 90 % tilin saldosta. Tilintarkastaja voi päättää tutkia näistä yksiköistä valittavan otoksen. Tilintarkastaja arvioi tästä otoksesta saadut tulokset ja tekee johtopäätöksen, joka koskee 90 %:a arvosta, erillään lopuista 10 %:sta (joista voidaan valita toinen otos tai joista voidaan hankkia tilintarkastusevidenssiä muulla keinoin, tai jonka voidaan katsoa olevan epäolennainen).
4. Jos liiketapahtumien laji tai tilin saldo on ositettu, virheellisyys projisoidaan erikseen kuhunkin osaan. Kuhunkin osaan projisoidut virheellisydet yhdistetään arvioitaessa virheellisyyksien mahdollista vaikutusta koko liiketapahtumien lajiin tai tilin saldoon.

Arvoilla painotettu valinta

5. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa voi olla taloudellista määrittää otantayksiköiksi yksittäiset rahamääräiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu. Kun tilintarkastaja on valinnut tietyt rahamääräiset yksiköt perusjoukosta, esimerkiksi myyntisaamisten saldosta, hän voi tutkia tietyt yksiköt, esimerkiksi yksittäiset saldot, jotka sisältävät kyseisiä rahamääräisiä yksiköjä. Yksi hyöty tästä tavasta määrittellä otantayksikkö on, että tilintarkastustyötä suunnataan arvoltaan suurempiin yksikköihin, koska niillä on suurempi mahdollisuus tulla valituiksi ja tämä voi johtaa pienempään otoskokoon. Tätä lähestymistapaa voidaan käyttää yhdessä systemaattisen otantamenetelmän (kuvataan liitteessä 4) kanssa, ja se on taloudellisin, kun otokseen valitaan yksiköt satunnaisvalintaa käyttäen.

Liite 2

(Viittaus: kappale A11)

Esimerkkejä otoskoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa

Seuraavat ovat tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon määrittäessään otoskoko kontrolleja testattaessa. Käytettäessä näitä tekijöitä, jotka pitää ottaa huomioon yhdessä, oletetaan, ettei tilintarkastaja muuta kontrollien testauksen luonnetta tai ajoitusta tai muutoin muuta lähestymistapaansa arvioituihin riskeihin vastaaviin aineistotarkastustoimenpiteisiin nähden.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS KOKOON	
1. Relevantit kontrollit otetaan tilintarkastajan riskienarvioinnissa huomioon aiempaa laajemmin.	Kasvattava	Mitä suuremman varmuuden tilintarkastaja aikoo hankkia kontrollien toiminnan tehokkuudesta, sitä pienempi on tilintarkastajan arvioima olennaisen virheellisyyden riski ja sitä suurempi otoskoko tarvitaan. Silloin kun tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskistä kannanottotasolla perustuu odotukseen kontrollien tehokkaasta toiminnasta, tilintarkastajan täytyy testata kontrolleja. Jos muut seikat pysyvät muuttumattomina, niin mitä enemmän tilintarkastaja luottaa riskienarvioinnissaan kontrollien tehokkaaseen toimintaan, sitä enemmän hän testaa kontrolleja (ja näin ollen otoskoko kasvaa).
2. Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus kasvaa.	Pienentävä	Mitä pienempi hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS- KOKOON	
3. Oletettu poikkeamien osuus tarkastettavassa perusjoukossa kasvaa.	Kasvattava	Mitä suurempi oletettu poikkeamien osuus, sitä suurempi otoskoko tarvitaan, jotta tilintarkastaja pystyy tekemään kohtuullisen arvion todellisesta poikkeamien osuudesta. Tekijöitä, jotka ovat relevantteja tilintarkastajalle oletettua poikkeamien osuutta harkittaessa, ovat esimerkiksi tilintarkastajan käsitys liiketoiminnasta (erityisesti riskienarviointitoimenpiteet, jotka suoritetaan sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamiseksi), muutokset henkilöstössä tai sisäisessä valvonnassa, aiemmilla tilikausilla suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden tulokset. Jos kontrolleista tapahtuvien poikkeamien oletetut osuudet on suuria, arvioidun olennaisen virheellisyyden riskin pienentämiselle on perusteita vain vähän tai ei lainkaan.
4. Tilintarkastaja haluaa suuremman varmuuden siitä, ettei todellinen poikkeamien osuus perusjoukossa ylitä hyväksyttävissä olevaa poikkeamien osuutta.	Kasvattava	Mitä suuremman varmuuden tilintarkastaja haluaa siitä, että otoksesta saatavat tulokset tosiasiallisesti osoittavat perusjoukossa olevien poikkeamien todellista osuutta, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
5. Perusjoukon otantayksikköjen lukumäärä kasvaa.	Vähäinen vaikutus	Suurissa perusjoukoissa perusjoukon todellisella suuruudella on vähän tai ei lainkaan vaikutusta otoskokoan. Pienissä perusjoukoissa otanta ei kuitenkaan välttämättä ole tehokkain mahdollinen tapa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Liite 3

(Viittaus: kappale A11)

Esimerkkejä otoskoon vaikuttavista tekijöistä yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa

Seuraavat ovat tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon määrittäessään otoskokoa yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa. Käytettäessä näitä tekijöitä, jotka pitää ottaa huomioon yhdessä, oletetaan, ettei tilintarkastaja muuta lähestymistapaansa kontrollien testauksen suhteen tai muutoin muuta arvioituihin riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOSKOKOON	
1. Tilintarkastajan arvioima olennaisen virheellisuuden riski kasvaa.	Kasvattava	Mitä suuremmaksi tilintarkastaja arvioi olennaisen virheellisuuden riskin, sitä suurempi otoskoko tarvitaan. Tilintarkastajan arvioimaan olennaisen virheellisuuden riskiin vaikuttavat toimintariski ja kontrolliriski. Esimerkiksi jos tilintarkastaja ei testaa kontroleja, hänen arvioimaansa olennaisen virheellisuuden riskiä ei ole mahdollista pienentää perustuen sisäisten kontrollien tehokkaaseen toimintaan tietyn kannanoton suhteen. Siksi tilintarkastaja tarvitsee pienen havaitsemisriskin pystyäkseen pienentämään tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle, ja hän turvautuu enemmän aineistotarkastustoimenpiteisiin. Mitä enemmän tilintarkastusevidenssiä hankitaan yksittäisiä tapahtumia tarkastamalla (ts. mitä pienempi havaitsemisriski), sitä suurempi otoskoko tarvitaan.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS- KOKOON	
2. Muita samaan kannanottoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä käytetään enemmän.	Pienentävä	Mitä enemmän tilintarkastaja turvautuu muihin aineistotarkastustoimenpiteisiin (yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen tai analyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin) tiettyä perusjoukkoa koskevan havaitsemisriskin pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, sitä vähemmän varmuutta tilintarkastajan tarvitsee saada otannasta, ja sitä pienempi otoskoko voi näin ollen olla.
3. Tilintarkastaja haluaa suuremman varmuuden siitä, ettei perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylitä hyväksyttävissä olevaa virheellisyyttä.	Kasvattava	Mitä suuremman varmuuden tilintarkastaja haluaa siitä, että otoksesta saatavat tulokset todella osoittavat perusjoukossa olevan todellisen virheellisyyden määrää, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
4. Hyväksyttävissä oleva virheellisyys kasvaa.	Pienentävä	Mitä pienempi hyväksyttävissä oleva virheellisyys, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
5. Virheellisyyden määrä, jonka tilintarkastaja odottaa löytävänsä perusjoukosta, kasvaa.	Kasvattava	Mitä suuremman virheellisyyden tilintarkastaja odottaa löytävänsä perusjoukosta, sitä suurempi otoskoko tarvitaan, jotta pystytään tekemään kohtuullinen arvio perusjoukossa olevan todellisen virheellisyyden määrästä. Tilintarkastajan harkitessa oletettua virheellisyyttä, relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi se, missä määrin yksikköjen arvot määritetään subjektiivisesti, riskienarviointitoimenpiteiden tulokset, kontrollien testausten tulokset, aiemmilla tilikausilla suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä muiden aineistotarkastustoimenpiteiden tulokset.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS- KOKOON	
6. Perusjoukon osittaminen, kun tämä on asianmukaista.	Pienentävä	Silloin kun perusjoukkoon sisältyvien yksikköjen rahamääräisen koon vaihteluväli (variabiliteetti) on suuri, perusjoukon osittaminen voi olla hyödyllistä. Kun perusjoukko on mahdollista osittaa asianmukaisella tavalla, eri osista valittavien otosten yhteenlaskettu koko on pienempi kuin mitä tarvittaisiin tietyllä otantariskin tasolla, jos koko perusjoukosta olisi valittu yksi otos.
7. Perusjoukon otantayksikköjen lukumäärä	Vähäinen vaikutus	Suurissa perusjoukoissa perusjoukon todellisella suuruudella on vähän tai ei lainkaan vaikutusta otoskokoon. Pienissä perusjoukoissa otanta ei näin ollen useinkaan ole tehokkain mahdollinen tapa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Rahamääräisiin yksikköihin perustuvaa otantaa käytettäessä perusjoukon rahamääräisen arvon kasvaminen johtaa kuitenkin otoskoon suurenemiseen, paitsi milloin tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden (tai, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla määritetyn olennaisuustason tai -tasojen) suhteellinen kasvu kumoaa sen).

Liite 4

(Viittaus: kappale A13)

Otoksen valintamenetelmät

Otoksen valintaan on käytettävissä useita eri menetelmiä. Tärkeimmät menetelmät ovat seuraavat:

- (a) Satunnaisvalinta (sovelletaan käyttämällä satunnaislukugeneraattoreita, esimerkiksi satunnaislukutaulukoita).
- (b) Systemaattinen valinta, jossa perusjoukon otantayksiköiden lukumäärä jaetaan otoskoolla, jolloin saadaan otantaväli, esimerkiksi 50, ja sen jälkeen kun on määritetty aloituskohta ensimmäisten 50:n joukosta, valitaan joka 50:s otantayksikkö. Vaikka aloituskohta voidaan määrittää umpimähkäisesti, otanta on todennäköisemmin aidosti satunnainen, jos aloituskohta määritetään käyttämällä tietokoneen satunnaislukugeneraattoria tai satunnaislukutaulukkoja. Systemaattista valintaa käytettäessä tilintarkastajan täytyy todeta, etteivät perusjoukon otantayksiköt ole järjestyneet siten, että otantaväli vastaa tiettyä kaavaa perusjoukossa.
- (c) Rahamääräisiin yksikköihin perustuva otanta on yksi arvoilla painotetun valinnan (kuvataan liitteessä 1) tyyppi, jossa otoskoko, valinta ja tulosten arviointi johtavat rahamääräiseen johtopäätökseen.
- (d) Umpimähkäinen valinta (pistokoe), jossa tilintarkastaja valitsee otoksen ilman järjestelmällistä menetelmää. Vaikka mitään järjestelmällistä menetelmää ei käytetä, tilintarkastaja kuitenkin välttää tietoista vinoutumaa tai ennustettavuutta (esimerkiksi vaikeasti jäljitettävissä olevien yksikköjen välttämistä tai sivun ensimmäisten tai viimeisten vientien toistuvaa valitsemista tai välttämistä) ja pyrkii näin varmistamaan sen, että kaikilla perusjoukon yksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi. Umpimähkäinen otanta ei ole asianmukainen tilastollista otantaa käytettäessä.
- (e) Blokkivalinta tarkoittaa peräkkäisistä yksiköistä muodostuvan jakson tai jaksojen valintaa perusjoukosta. Yleensä tilintarkastuksessa tapahtuvassa otannassa ei voida soveltaa blokkivalintaa, koska useimmat perusjoukot rakentuvat niin, että peräkkäisillä yksiköillä voidaan odottaa olevan toisiinsa nähden samankaltaisia ja muualla perusjoukossa oleviin yksikköihin nähden erilaisia ominaispiirteitä. Vaikka blokkina valittujen yksikköjen tarkastaminen voi joissakin olosuhteissa olla asianmukainen tilintarkastustoimenpide, se on harvoin asianmukainen otantamenetelmä, kun tilintarkastaja aikoo tehdä otoksen perusteella päteviä päätelmiä koko perusjoukosta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 540

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN – MUKAAN LUKIEN KÄYPÄÄ ARVOA KOSKEVAT KIRJANPIDOLLISET ARVIOT – JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN TARKASTAMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Kirjanpidollisten arvioiden luonne.....	2–4
Voimaantulo	5
Tavoite	6
Määritelmät	7
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	8–9
Olellaisen virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen	10–11
Toimenpiteet arvioituihin olellaisen virheellisyysriskien vastaamiseksi ..	12–14
Muut aineistotarkastustoimenpiteet merkittäviin riskeihin vastaamiseksi ..	15–17
Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen ja virheellisyyksien määrittäminen.....	18
Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.....	19–20
Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta	21
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	22
Dokumentointi	23
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kirjanpidollisten arvioiden luonne.....	A1–A11
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A12–A44
Olellaisen virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen	A45–A51

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN – MUKAAN LUKIEN KÄYPÄÄ ARVOA KOSKEVAT
KIRJANPIDOLLISET ARVIOT – JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	A52–A101
Muut aineistotarkastustoimenpiteet merkittäviin riskeihin vastaamiseksi	A102–A115
Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen ja virheellisyyksien määrittäminen	A116–A119
Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.....	A120–A123
Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta	A124–A125
Kirjalliset vahvistusilmoitukset.....	A126–A127
Dokumentointi.....	A128
Liite: Käyvän arvon määrittäminen ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot erilaisten tilinpäätösnormistojen mukaan	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 540 Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla on tilintarkastuksessa koskien kirjanpidollisia arvioita, mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Erityisesti standardissa käsitellään laajemmin sitä, miten standardeja ISA 315 (uudistettu)¹ ja ISA 330² ja muita relevantteja ISA-standardeja sovelletaan kirjanpidollisten arvioiden yhteydessä. Standardi sisältää myös vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden virheellisyyttä ja viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.

Kirjanpidollisten arvioiden luonne

2. Jotkin tilinpäätöksen erät eivät ole määritettävissä tarkasti, vaan ne pystytään vain arvioimaan. Tässä standardissa tällaisista tilinpäätöksen eristä käytetään nimitystä kirjanpidollinen arvio. Sen tiedon luonne ja luotettavuus, joka johdolla on käytettävissään tukena kirjanpidollisia arvioita tehtäessä, vaihtelee suuresti, mikä näin ollen vaikuttaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän arviointiepävarmuuden asteeseen. Arviointiepävarmuuden aste vaikuttaa puolestaan kirjanpidollisten arvioiden olennaisen virheellisyyden riskeihin, mukaan lukien niiden alttius johdon tahalliseen tai tahattomalle tarkoitushakuisuudelle. (Viittaus: kappaleet A1–A11)
3. Kirjanpidollisten arvioiden määrittämisen tavoite voi vaihdella sovellettavan tilinpäätösnormiston ja raportoitavan tilinpäätöserän mukaan. Toisten kirjanpidollisten arvioiden määrittämisen tavoitteena on ennustaa yhden tai useamman kyseisen kirjanpidollisen arvion tarpeelliseksi tekevän liiketoimen, tapahtuman tai olosuhteen toteuma. Toisten kirjanpidollisten arvioiden, monet käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot mukaan luettuina, määrittämisen tavoite on erilainen, ja arvio ilmaistaan nykyisen liiketapahtuman tai tilinpäätöserän arvona, joka perustuu arvostuspäivänä vallitseviin olosuhteisiin, kuten tietyn tyyppisen omaisuuserän tai velan arvioituu markkinahintaan. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi esimerkiksi edellyttää, että käyvän arvon määrittäminen perustuu pikemminkin oletettuun hypoteettiseen, asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten (joita joskus nimitetään ”markkinaosapuoliksi” tai vastaaviksi) väliseen liiketoimeen tilinpäätöspäivänä kuin jonakin aiempana tai tulevana ajankohtana toteutuvaan liiketoimeen.³
4. Ero kirjanpidollisen arvion toteuman ja alun perin kirjatun tai tilinpäätöksessä esitetyn määrän välillä ei välttämättä tarkoita, että tilinpäätös olisi virheellinen. Tämä koskee erityisesti käypää arvoa koskevia kirjanpidollisia arvioita, sillä tilinpäätöstä varten tehdyn arvioinnin tekemispäivän jälkeiset tapahtumat ja olosuhteet vaikuttavat poikkeuksetta todettavaan toteumaan.

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

³ Erilaisissa tilinpäätösnormistoissa voi olla erilaisia käyvän arvon määritelmiä.

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

6. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko
- (a) kirjanpidolliset arviot, mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, kohtuullisia, olivatpa ne tilinpäätöksen merkittyyä tai liitetiedoissa esitettyjä, ja
 - (b) niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riittäviä, sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

Määritelmät

7. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Kirjanpidollinen arvio – Rahamäärää koskeva arvio tarkan määrittämiskeinon puuttuessa. Termiä käytetään käypään arvoon perustuvasta määmästä, kun siihen liittyy arviointiepävarmuutta, sekä muista arviointia edellyttävistä määmistä. Silloin kun tässä standardissa käsitellään vain sellaisia kirjanpidollisia arvioita, jotka koskevat käypään arvoon perustuvaa arvostamista, käytetään termiä ”käypää arvoa koskeva kirjanpidollinen arvio”.
 - (b) Tilintarkastajan arvioima luku tai vaihteluväli – Tilintarkastusevidenssistä johdettu määrä tai vaihteluväli, jota käytetään johdon arvioiman luvun arviointiin.
 - (c) Arviointiepävarmuus – Kirjanpidollisen arvion ja siitä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttius niiden määrittämiseen luonnostaan liittyvälle epätarkkuudelle.
 - (d) Johdon tarkoitushakuisuus – Johto ei ole informaatiota tuottaessaan neutraali.
 - (e) Johdon arvioima luku – Luku, jonka johto on valinnut kirjattavaksi tai esitettäväksi kirjanpidollisena arviona tilinpäätöksessä.
 - (f) Kirjanpidollisen arvion toteuma – Todellinen rahamäärä, joka syntyy kirjanpidollisen arvion kohteena olevien liiketoimien, tapahtumien tai olosuhteiden toteutuessa.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

8. Kun tilintarkastaja suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä muodostaakseen käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä

sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta ISA 315:n (uudistettu)⁴ edellyttämällä tavalla, hänen on muodostettava käsitys seuraavista asioista saadakseen perustan kirjanpidollisista arvioista johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle: (viittaus: kappale A12)

- (a) Mitkä ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. (Viittaus: kappaleet A13–A15)
 - (b) Kuinka johto tunnistaa ne liiketoimet, tapahtumat ja olosuhteet, joista voi aiheutua tarve merkitä tilinpäätökseen kirjanpidollisia arvioita tai esittää tilinpäätöksessä niitä koskevia tietoja. Tätä käsitystä muodostaessaan tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta, onko olosuhteissa tapahtunut muutoksia, jotka saattavat antaa aiheutta uusien kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen tai aiemmin tehtyjen arvioiden tarkistamiseen. (Viittaus: kappaleet A16–A21)
 - (c) Kuinka johto tekee kirjanpidolliset arviot; tilintarkastajan tulee myös muodostaa käsitys tiedosta, johon arviot perustuvat, kuten (viittaus: kappaleet A22–A23)
 - (i) kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävästä menetelmästä, johon soveltuviissa tapauksissa sisältyy käytettävä malli; (viittaus: kappaleet A24–A26)
 - (ii) relevanteista kontrolleista; (viittaus: kappaleet A27–A28)
 - (iii) siitä, onko johto käyttänyt erityisasiantuntijaa; (viittaus: kappaleet A29–A30)
 - (iv) kirjanpidollisten arvioiden perustana olevista oletuksista; (viittaus: kappaleet A31–A36)
 - (v) siitä, onko kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytetyissä menetelmissä tapahtunut tai olisiko niissä pitänyt tapahtua muutoksia edelliseen tilikauteen verrattuna, ja jos näin on, syy tähän; ja (viittaus: kappale A37)
 - (vi) siitä, onko johto arvioinut arviointiepävarmuuden vaikutuksen, ja jos on, niin kuinka se on tehty. (Viittaus: kappale A38)
9. Tilintarkastajan on käytävä läpi edellisen tilikauden tilinpäätökseen sisältyneiden kirjanpidollisten arvioiden toteumat ja soveltuviissa tapauksissa niistä tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten tehdyt uudet arviot. Tämän läpikäynnin luonnetta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastaja ottaa huomioon kyseisten kirjanpidollisten arvioiden luonteen sekä sen, onko läpikäynnin tuloksena saatava tieto relevanttia tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioinnin kannalta. Läpikäynnin tarkoituksena ei kuitenkaan ole kyseenalais-

⁴ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 5–6 ja 11–12

taa aiemmilla tilikausilla tehtyjä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka perustuvat tuolloin käytettävissä olleeseen tietoon. (Viittaus: kappaleet A39–A44)

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

10. Tunnistaessaan ja arvioidessaan olellaisen virheellisuuden riskejä ISA 315:n (uudistettu)⁵ edellyttämällä tavalla tilintarkastajan on arvioitava kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden aste. (Viittaus: kappaleet A45–A46)
11. Tilintarkastajan on ratkaistava, aiheutuuko joistakin sellaisista kirjanpidollisista arvioista, joihin liittyvän arviointiepävarmuuden on todettu olevan suuri, hänen harkintansa mukaan merkittäviä riskejä. (Viittaus: kappaleet A47–A51)

Toimenpiteet arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi

12. Tilintarkastajan on arvioitujen olellaisen virheellisuuden riskien perusteella ratkaistava, (viittaus: kappale A52)
 - (a) onko johto asianmukaisesti noudattanut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia, jotka koskevat kyseistä kirjanpidollista arviota; ja (viittaus: kappaleet A53–A56)
 - (b) ovatko kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävät menetelmät asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti, ja ovatko kirjanpidollisiin arvioihin tai niiden tekemiseen käytettävään menetelmään edelliseen tilikauteen verrattuna tehdyt muutokset asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa. (Viittaus: kappaleet A57–A58)
13. Vastatessaan arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin ISA 330:n⁶ edellyttämällä tavalla tilintarkastajan on tehtävä kyseisen kirjanpidollisen arvion luonne huomioon ottaen yksi tai useampia seuraavista: (viittaus: kappaleet A59–A61)
 - (a) selvitettävä, saadaanko tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuneista tapahtumista kirjanpidollista arviota koskevaa tilintarkastusevidenssiä. (viittaus: kappaleet A62–A67)
 - (b) tarkastettava tapa, jolla johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, ja tieto, johon se perustuu; tätä tehdessään tilintarkastajan on arvioitava, (viittaus: kappaleet A68–A70)
 - (i) onko käytetty arvostusmenetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen; ja (viittaus: kappaleet A71–A76)
 - (ii) ovatko johdon käyttämät oletukset kohtuullisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisiin määrittämistavoitteisiin nähden. (viittaus: kappaleet A77–A83)

⁵ ISA 315 (uudistettu), kappale 25

⁶ ISA 330, kappale 5

- (c) testattava niiden kontrollien toiminnan tehokkuus, jotka koskevat sitä, miten johto on tehnyt kirjanpidolliset arviot, sekä suoritettava asianmukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä. (viittaus: kappaleet A84– A86)
 - (d) arvioitava luku tai vaihteluväli johdon arvioiman luvun arvioimista varten; tätä varten. (viittaus: kappaleet A87–A91)
 - (i) jos tilintarkastaja käyttää oletuksia tai menetelmiä, jotka poikkeavat johdon käyttämistä, tilintarkastajan on muodostettava riittävä käsitys johdon käyttämistä oletuksista tai menetelmistä pystyäkseen varmistumaan siitä, että tilintarkastajan arvioimissa luvuissa tai vaihteluväleissä on otettu huomioon relevantit muuttujat, ja pystyäkseen arvioimaan mahdollisia merkittäviä poikkeamia johdon arvioimasta luvusta. (viittaus: kappale A92)
 - (ii) jos tilintarkastaja toteaa, että on asianmukaista käyttää vaihteluväliä, hänen on kavennettava vaihteluväliä saatavilla olevan tilintarkastusevidenssin perusteella, kunnes kaikkien vaihteluvälille osuvien toteumien katsotaan olevan kohtuullisia. (Viittaus: kappaleet A93–A95)
14. Ratkaistessaan kappaleessa 12 mainittuja seikkoja tai vastatessaan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kappaleen 13 mukaisesti tilintarkastajan on harkittava, tarvitaanko kirjanpidollisten arvioiden yhtä tai useampaa osa-aluetta koskevia erityistaitoja tai -osaamista, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A96–A101)

Muut aineistotarkastustoimenpiteet merkittäviin riskeihin vastaamiseksi

Arviointiepävarmuus

15. Kun kyseessä ovat merkittäviä riskejä aiheuttavat kirjanpidolliset arviot, tilintarkastajan on ISA 330:n⁷ vaatimusten täyttämiseksi suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden lisäksi arvioitava seuraavia seikkoja: (viittaus: kappale A102)
- (a) kuinka johto on arvioinut vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia, ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto on muutoin ottanut huomioon arviointiepävarmuuden kirjanpidollista arviota tehdessään; (viittaus: kappaleet A103–A106)
 - (b) ovatko johdon käyttämät merkittävät oletukset kohtuullisia; (viittaus: kappaleet A107–A109)
 - (c) silloin kun se on johdon käyttämien merkittävien oletusten kohtuullisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta relevanttia, johdon aikomus toimia tietyllä tavalla ja sen kyky tehdä niin. (Viittaus: kappale A110)

⁷ ISA 330, kappale 18

16. Jos johto ei tilintarkastajan harkinnan mukaan ole riittävästi ottanut huomioon arviointiepävarmuuden vaikutuksia merkittäviä riskejä aiheuttaviin kirjanpidollisiin arvioihin, tilintarkastajan on, jos hän katsoo sen tarpeelliseksi, määritettävä vaihteluväli kirjanpidollisen arvion kohtuullisuuden arvioimista varten. (Viittaus: kappaleet A111–A112).

Kirjaus- ja arvostuskriteerit

17. Kun kyseessä ovat merkittäviä riskejä aiheuttavat kirjanpidolliset arviot, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko
 - (a) johdon päätös kirjanpidollisten arvioiden merkitsemisestä tilinpäätöksen tai niiden jättämisestä merkitsemättä tilinpäätökseen, ja (viittaus: kappaleet A113–A114)
 - (b) kirjanpidollisille arvioille valittu arvostusperusta, (viittaus: kappale A115)sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisia.

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen ja virheellisyyksien määrittäminen

18. Tilintarkastajan on arvioitava tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko tilinpäätökseen sisältyvät kirjanpidolliset arviot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä. (Viittaus: kappaleet A116–A119)

Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

19. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko tilinpäätöksessä esitettävät kirjanpidollisia arvioita koskevat tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisia. (Viittaus: kappaleet A120–A121)
20. Kun kyseessä ovat merkittäviä riskejä aiheuttavat kirjanpidolliset arviot, tilintarkastajan on myös arvioitava niihin liittyvästä arviointiepävarmuudesta tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen riittävyys sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A122–A123)

Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta

21. Tilintarkastajan on käytävä läpi harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset, jotka johto on tehnyt kirjanpidollisia arvioita tehdessään, tunnistaakseen, esiintyykö viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet eivät sinänsä ole virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. (Viittaus: kappaleet A124–A125)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

22. Tilintarkastajan on hankittava johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, katsovatko nämä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettyjen merkittävien oletusten olevan kohtuullisia. (Viittaus: kappaleet A126–127)

Dokumentointi

23. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon⁸
- (a) peruste johtopäätöksille, jotka tilintarkastaja on tehnyt merkittäviä riskejä aiheuttavien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuudesta; ja
 - (b) viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, jos sellaisia on. (Viittaus: kappale A128)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kirjanpidollisten arvioiden luonne (viittaus: kappale 2)

- A1. Liiketoimintaan luonnostaan liittyvien epävarmuustekijöiden vuoksi jotkin tilinpäätöserät pystytään vain arvioimaan. Lisäksi omaisuuserän, velan tai oman pääoman erän erityiset ominaisuudet taikka tilinpäätösnormiston määräämä arvostusperuste tai -menetelmä voi aiheuttaa tarpeen arvioida jokin tilinpäätöksen erä. Jotkin tilinpäätösnormistot määräävät tarkasti, mitä arvostusmenetelmiä on käytettävä ja mitä tietoja tilinpäätöksessä on esitettävä, kun taas toisten tilinpäätösnormistojen vaatimukset ovat vähemmän yksityiskohtaisia. Tämän standardin liitteessä käsitellään erilaisten tilinpäätösnormistojen mukaisia käyvän arvon määrittäviä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.
- A2. Joihinkin kirjanpidollisiin arvioihin liittyy suhteellisen vähän arviointiepävarmuutta, ja niistä aiheutuvat olennaisten virheellisyyksien riskit voivat olla pienemmät, esimerkiksi
- kirjanpidolliset arviot yhteisöissä, joiden harjoittama liiketoiminta ei ole monimutkaista.
 - kirjanpidolliset arviot, joita tehdään ja päivitetään usein, koska ne liittyvät rutiinomaisiin liiketapahtumiin.

⁸ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

- kirjanpidolliset arviot, jotka johdetaan helposti saatavilla olevasta tiedosta, kuten julkistetuista korkotiedoista tai pörssissä kaupankäynnin kohteena olevien arvopapereiden hinnoista; tällaisesta tiedosta voidaan käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden yhteydessä käyttää luonnehdintaa ”todettavissa oleva”.
 - käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, joille sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan määrätty määrittämismenetelmä on yksinkertainen ja helposti sovellettavissa käypään arvoon arvostamista edellyttävään omaisuuserään tai velkaan.
 - käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, kun kirjanpidollisen arvion määrittämiseen käytettävä malli on tunnettu tai yleisesti hyväksytty, edellyttäen, että mallissa käytettävät oletukset tai syöttötiedot ovat todettavissa.
- A3. Joihinkin kirjanpidollisiin arvioihin saattaa kuitenkin liittyä suhteellisen paljon arviointiepävarmuutta, erityisesti niiden perustuessa merkittäviin oletuksiin, esimerkiksi
- oikeudenkäynnin lopputulosta koskevat kirjanpidolliset arviot.
 - sellaisten johdannaisinstrumenttien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, jotka eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena.
 - käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, joiden tekemiseen käytetään yhteisön itsensä kehittämää pitkälle erikoistunutta mallia taikka oletuksia tai syöttötietoja, joita ei ole mahdollista todeta markkinoilla.
- A4. Arviointiepävarmuuden aste vaihtelee sen mukaan, minkä luonteisesta kirjanpidollisesta arvosta on kyse, miten pitkälti arvion tekemiseen on käytettävissä yleisesti hyväksytty menetelmä tai malli, ja kuinka subjektiivisia oletuksia kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytetään. Joskus kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus voi olla niin suuri, että sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaimiskriteerit eivät täyty eikä kirjanpidollista arviota ole mahdollista tehdä.
- A5. Kaikki tilinpäätöksen erät, jotka on arvostettava käypään arvoon, eivät sisällä arviointiepävarmuutta. Tällaisia voivat olla esimerkiksi jotkin tilinpäätöksen erät, joille on olemassa toimivat ja avoimet markkinat, joilla tuotetaan helposti saatavissa olevaa ja luotettavaa tietoa todellisissa kaupoissa toteutuvista hinnoista, jolloin parasta tilintarkastusevidenssiä käyvästä arvosta yleensä ovat julkaistut hintanoteeraukset. Arviointiin voi kuitenkin liittyä epävarmuutta, vaikka arvostusmenetelmä ja arvostuksessa käytettävä tieto olisivat hyvin määriteltyjä. Esimerkiksi toimivilla ja avoimilla markkinoilla noteerattujen arvopapereiden arvostusta voidaan joutua tarkistamaan, jos omistus on markkinoihin verrattuna merkittävä tai jos sen markkinakelpoisuudelle on rajoituksia. Arviointiepävarmuuteen voivat lisäksi vaikuttaa kyseisenä ajankohtana vallitsevat yleiset taloudelliset olosuhteet, esimerkiksi tiettyjen markkinoiden epälikvidiys.
- A6. Muita esimerkkejä tilanteista, joissa voidaan edellyttää kirjanpidollisia arvioita – muita kuin käypää arvoa koskevia – ovat

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN – MUKAAN LUKIEN KÄYPÄÄ ARVOA KOSKEVAT
KIRJANPIDOLLISET ARVIOT – JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN

- epävarmoja saamia koskevat vähennyserät.
- vaihto-omaisuuden epäkuranttius.
- takuuvelvoitteet.
- poistomenetelmä tai omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika.
- sijoituksen kirjanpitoarvoa vastaan kirjattava varaus, kun sijoituksen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen on epävarmaa.
- pitkäaikaisten sopimusten lopputulos.
- oikeudenkäynteihin liittyvistä korvauksista ja tuomioista johtuvat menot.

A7. Muita esimerkkejä tilanteista, joissa voidaan vaatia käypää arvoa koskevia kirjanpidollisia arvioita, ovat

- monimutkaiset rahoitusinstrumentit, joilla ei käydä kauppaa toimivilla ja avoimilla markkinoilla.
- osakeperusteiset maksut.
- myytävänä olevat kiinteistöt tai laitteet.
- tietyt liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut varat tai velat, liikearvo ja aineettomat hyödykkeet mukaan luettuina.
- liiketapahtumat, joihin kuuluu varojen tai velkojen vaihtamista toisistaan riippumattomien osapuolten välillä ilman rahavastiketta, esimerkiksi eri liiketoiminta-alueilla toimivien tehtaiden vaihtaminen toisiinsa ilman että käytetään rahaa.

A8. Arviointiin kuuluu harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka tehdään tilinpäätöstä laadittaessa käytettävissä olevan tiedon pohjalta. Monissa kirjanpidollisissa arvioissa näihin sisältyy oletuksia seikoista, jotka ovat arviointiajankohtana epävarmoja. Tilintarkastaja ei ole velvollinen ennustamaan tulevia olosuhteita, liiketoimia tai tapahtumia, jotka, jos ne olisivat olleet tiedossa tilintarkastuksen ajankohtana, olisivat saattaneet vaikuttaa merkittävästi johdon toimenpiteisiin tai sen käyttämiin oletuksiin.

Johdon tarkoitushakuisuus

A9. Tilinpäätösnormistoissa edellytetään usein neutraaliutta, ts. että suhtautuminen ei ole tarkoitushakuista. Kirjanpidolliset arviot ovat kuitenkin epätarkkoja, ja johdon käyttämä harkinta voi vaikuttaa niihin. Tällaiseen harkintaan voi liittyä johdon tahatonta tai tahallista tarkoitushakuisuutta (joka johtuu esimerkiksi halusta saavuttaa toivottu tulos). Kirjanpidollisen arvion alttius johdon tarkoitushakuisuudelle on sitä suurempi, mitä enemmän arvion tekemiseen liittyy subjektiivisuutta. Subjektiivisille päätöksille, joita kirjanpidollisia arvioita tehtäessä usein edellytetään, kuuluu luonnostaan johdon tahatonta tarkoitushakuisuutta sekä johdon tahallisen tarkoitushakuisuuden mahdollisuus. Jatkuviissa tilintarkastustoimeksiantoissa aiempien kausien tilintarkastuksissa havaitut viitteet mahdollisesta johdon

tarkoitushakuisuudesta vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tilintarkastajan suunnittelutoimenpiteisiin sekä riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteisiin.

- A10. Johdon tarkoitushakuisuus saattaa olla tilitasolla vaikeasti havaittavissa. Se saatetaan tunnistaa vain, kun useampia tai kaikkia kirjanpidollisia arvioita tarkastellaan yhdessä tai kun havainnointi kattaa useita tilikausia. Vaikka subjektiivisiin päätöksiin liittyy luonnostaan jonkinlaista johdon tarkoitushakuisuutta, johdon tarkoituksena ei tällaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja tehdessään välttämättä ole johtaa tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan. Jos tarkoituksena kuitenkin on harhaanjohtaminen, johdon tarkoitushakuisuus on luonteeltaan vilpillistä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A11. Julkisen sektorin yhteisöillä voi olla omistuksessaan merkittäviä erityislaatuisia omaisuuseriä, joiden osalta ei ole olemassa helposti käytettävissä olevia ja luotettavia tietolähteitä käypään arvoon tai muihin tarkasteluhetken arvoihin taikka näiden yhdistelmään perustuvaa arvostusta varten. Erityislaatuiset omaisuuserät eivät useinkaan kerrytä rahavirtoja eikä niille ole toimivia markkinoita. Käypään arvoon arvostaminen edellyttää tämän vuoksi yleensä arviointia ja saattaa olla monimutkaista, ja joissakin harvoissa tapauksissa se ei ehkä ole lainkaan mahdollista.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet (viittaus: kappale 8)

- A12. Tämän standardin kappaleen 8 edellyttämät riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet auttavat tilintarkastajaa ennakoimaan, minkä luonteisia ja minkä tyyppisiä kirjanpidollisia arvioita yhteisöllä mahdollisesti on. Tilintarkastajan ensisijaisen huomion kohteena on se, onko muodostettu käsitys riittävä kirjanpidollisiin arvoihin liittyvien olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelemiseksi.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia koskevan käsityksen muodostaminen (viittaus: kappale 8(a))

- A13. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia koskevan käsityksen muodostaminen auttaa tilintarkastajaa selvittämään esimerkiksi:
- määrätäänkö normistossa tiettyjä ehtoja kirjanpidollisten arvioiden merkitsemiselle tilinpäätökseen⁹ tai tiettyjä menetelmiä niiden määrittämistä varten.
 - sisältyykö siihen tiettyjä ehtoja, joiden täytyessä käypään arvoon arvostamista vaaditaan tai se sallitaan, esimerkiksi viittaamalla johdon aikomuksiin toimia tietyllä tavalla jonkin omaisuuserän tai velan suhteen.

⁹ Useimpien tilinpäätösnormistojen mukaan taseeseen tai tuloslaskelmaan on sisällytettävä erät, jotka täyttävät normiston mukaiset kirjaamisedellytykset. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen tai liitetietojen lisääminen tilinpäätökseen ei riitä korjaamaan tällaisten erien, kirjanpidolliset arviot mukaan luettuina, kirjaamatta jättämistä.

- mainitaanko siinä, mitä tietoja tilinpäätöksessä on esitettävä tai saadaan esittää.

Muodostamalla tämän käsityksen tilintarkastaja saa myös perustan johdon kanssa käytävälle keskustelulle siitä, kuinka johto on soveltanut kirjanpidollista arviota koskevia vaatimuksia, sekä perustan sen toteamiselle, onko vaatimuksia sovellettu asianmukaisesti.

- A14. Tilinpäätösnormistoihin saattaa sisältyä arvioitavien lukujen määrittämisestä koskevaa ohjeistusta johdolle, kun on olemassa erilaisia vaihtoehtoja. Joidenkin tilinpäätösnormistojen mukaan on esimerkiksi valittava se lukuarvio, joka kuvastaa johdon harkinnan mukaan todennäköisintä toteumaa.¹⁰ Toiset normistot voivat edellyttää todennäköisyydellä painotettujen diskontattujen odotusarvojen käyttämistä. Johto saattaa joissakin tapauksissa pystyä arvioimaan luvun suoraan. Toisissa tapauksissa johto saattaa pystyä tekemään luotettavan arvion vasta harkittuaan vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia, joiden pohjalta se pystyy määrittämään lukuarvion.
- A15. Tilinpäätösnormistot saattavat edellyttää, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja merkittävistä oletuksista, joille kirjanpidollinen arvio on erityisen herkkä. Lisäksi jotkin tilinpäätösnormistot eivät salli kirjanpidollisen arvion merkitsemistä tilinpäätöksen, jos arviointiepävarmuus on suuri, mutta siitä voidaan vaatia esitettäväksi tiettyjä liitetietoja.

Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka johto tunnistaa tarpeen tehdä kirjanpidollisia arvioita (viittaus: kappale 8(b))

- A16. Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto ratkaisee, aiheutuuko jostakin liiketoimesta, tapahtumasta tai olosuhteesta tarve tehdä kirjanpidollinen arvio, ja että kaikki tarvittavat kirjanpidolliset arviot on kirjattu, arvostettu ja esitetty tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- A17. Johto tunnistaa liiketoimet, tapahtumat ja olosuhteet, joista aiheutuu tarve tehdä kirjanpidollisia arvioita, todennäköisesti perustuen
- tietämykseensä yhteisön liiketoiminnasta ja toimialasta;
 - tietämykseensä siitä, miten tilikaudella on toteutettu liiketoimintastrategioita;
 - soveltuviissa tapauksissa sille kertyneeseen kokemukseen yhteisön tilinpäätöksen laatimisesta aiemmilla tilikausilla.

Tällöin tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen siitä, kuinka johto tunnistaa kirjanpidollisten arvioiden tarpeen, pääasiallisesti tiedustelemalla asiaa johdolta. Muissa tapauksissa, kun johdon käyttämä prosessi on määrämuotoisempi, esimerkiksi kun johdolla on erityinen riskienhallintatoiminto, tilintarkastaja voi kohdistaa riskienarviointitoimenpiteitä niihin johdon käyttämiin menetelmiin ja

¹⁰ Tällä tavoin määritetyistä lukuarvioista käytetään eri tilinpäätösnormistoissa erilaisia nimityksiä.

menettelytapoihin, joiden avulla se käy säännöllisesti läpi kirjanpidollisia arvioita aiheuttavat olosuhteet sekä tarvittaessa tekee kirjanpidollisista arvioista uudet arviot. Tilintarkastajan on usein tärkeää ottaa huomioon kirjanpidollisten arvioiden täydellisyys, erityisesti kun kyseessä ovat velkoja koskevat kirjanpidolliset arviot.

- A18. Käsitys, jonka tilintarkastaja on riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan muodostanut yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, yhdessä muun tilintarkastusta suoritettaessa hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa, auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olosuhteet tai olosuhteiden muutokset, joista saattaa aiheutua tarve tehdä kirjanpidollinen arvio.
- A19. Olosuhteiden muutoksia koskevat tiedustelut johdolle saattavat sisältää tiedusteluja esimerkiksi siitä
- onko yhteisöllä uudentyyppisiä liiketapahtumia, joista voi aiheutua kirjanpidollisia arvioita.
 - ovatko kirjanpidollisia arvioita aiheuttavien liiketapahtumien ehdot muuttuneet.
 - ovatko kirjanpidollisia arvioita koskevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet muuttuneet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisissa vaatimuksissa tapahtuneista muutoksista johtuen tai muutoin.
 - onko tapahtunut sääntelyyn liittyviä tai muita johdon määräysvallan ulkopuolella olevia muutoksia, jotka saattavat edellyttää, että johto tarkistaa tai tekee uusia kirjanpidollisia arvioita.
 - onko tullut esiin uusia olosuhteita tai tapahtumia, joista voi aiheutua tarve tehdä uusia kirjanpidollisia arvioita tai tarkistaa olemassa olevia arvioita.
- A20. Tilintarkastaja saattaa tilintarkastusta suorittaessaan tunnistaa liiketapahtumia, tapahtumia ja olosuhteita, joista aiheutuu tarve tehdä kirjanpidollisia arvioita mutta joita johto ei ole tunnistanut. ISA 315:ssä (uudistettu) käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisuuden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, mihin kuuluu sen ratkaiseminen, onko sisäisessä valvonnassa yhteisön riskienarviointiprosessia koskeva merkittävä puutteellisuus.¹¹

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A21. Tämän käsityksen muodostaminen on pienissä yhteisöissä yleensä vähemmän mutkikasta koska niiden liiketoiminnot ovat usein vähäisiä eivätkä liiketapahtumat ole kovin monimutkaisia. Usein myös yksi henkilö, esimerkiksi omistajajohdaja, tunnistaa tapaukset, joissa on tarpeellista tehdä kirjanpidollinen arvio, ja tilintarkastaja voi kohdistaa tiedustelut tämän mukaisesti.

¹¹ ISA 315 (uudistettu), kappale 16

Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka johto tekee kirjanpidolliset arviot
(viittaus: kappale 8(c))

- A22. Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää myös, että johto luo taloudellisen raportoinnin prosessit, riittävä sisäinen valvonta mukaan lukien, kirjanpidollisten arvioiden tekemistä varten. Tällaisia prosesseja ovat esimerkiksi seuraavat:
- asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitseminen ja arviointiprosessin määrittäminen, mihin kuuluvat asianmukaiset arviointi- tai arvostusmenetelmät sekä soveltuviissa tapauksissa mallit.
 - kirjanpidollisiin arvioihin vaikuttavien relevanttien tietojen ja oletusten muodostaminen tai tunnistaminen.
 - kirjanpidollisia arvioita aiheuttavien olosuhteiden säännöllinen tarkastelu ja tarvittaessa kirjanpidollisten arvioiden uudelleenarviointi.
- A23. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto tekee kirjanpidolliset arviot, ovat esimerkiksi seuraavat:
- minkä tyyppisiin tileihin tai liiketapahtumiin kirjanpidolliset arviot liittyvät (esimerkiksi aiheutuvatko kirjanpidolliset arviot rutiininomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta vai aiheutuvatko ne kertaluonteisista tai epätavanomaisista liiketapahtumista).
 - onko johto käyttänyt tiettyjen kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen yleisesti hyväksytyjä arvostusmenetelmiä ja jos on, niin kuinka niitä on käytetty.
 - onko kirjanpidollisia arvioita tehty tilikauden aikana käytettävissä olevan tiedon perusteella, ja jos on, niin onko johto ottanut huomioon kyseisen ajankohdan ja tilikauden lopun välillä toteutuvien tapahtumien, liiketoimien ja olosuhteiden muutosten vaikutuksen, ja jos on niin kuinka ne on otettu huomioon.

Arvostusmenetelmä, mallien käyttö mukaan lukien (viittaus: kappale 8(c)(i))

- A24. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa saatetaan joissakin tapauksissa määrätä jonkin kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävä arvostusmenetelmä, esimerkiksi tietty malli käypää arvoa koskevan kirjanpidollisen arvion määrittämiseen. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei kuitenkaan useissa tapauksissa määrätä arvostusmenetelmää, tai siinä saatetaan mainita vaihtoehtoisia arvostusmenetelmiä.
- A25. Silloin kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei määrätä kyseisissä olosuhteissa käytettäväksi tiettyä menetelmää, tilintarkastaja voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia seikkoja muodostaessaan käsitystä kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytetystä menetelmästä tai soveltuviissa tapauksissa mallista:
- kuinka johto on tiettyä menetelmää valitessaan ottanut huomioon arvioinnin kohteena olevan omaisuuserän tai velan luonteen.

- toimiiko yhteisö tietyllä liiketoiminta-alueella tai toimialalla taikka tietys-
sä ympäristössä, jossa tietentyypisten kirjanpidollisten arvioiden tekemi-
seen on olemassa yleisesti käytettäviä menetelmiä.

A26. Olennaisten virheellisyyden riskit voivat olla suuremmat esimerkiksi tapauksissa, joissa johto on sisäisesti kehittänyt kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävän mallin tai soveltaa tietyllä toimialalla tai tietyissä ympäristössä yleisesti käytettävästä menetelmästä poikkeavaa menetelmää.

Relevantit kontrollit (viittaus: kappale 8(c)(ii))

A27. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä relevanteista kontrolleista, ovat esimerkiksi kirjanpidollisia arvioita tekevien henkilöiden kokemus ja pätevyys sekä kontrollit, jotka koskevat

- sitä, kuinka johto toteaa kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävän tiedon täydellisyyden, relevanttiuden ja oikeellisuuden.
- kirjanpidollisten arvioiden sekä niitä tehtäessä käytettyjen oletusten ja syöttötietojen läpikäyntiä ja hyväksymistä, joka tapahtuu johdon asianmukaisella tasolla ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimissä.
- työtehtävien eriyttämistä yhteisön kyseisiin liiketoimiin sitouttavien henkilöiden ja toisaalta kirjanpidollisten arvioiden tekemisestä vastaavien henkilöiden välillä, mihin kuuluu se, onko yhteisön ja sen tuotteiden tai palvelujen luonne otettu asianmukaisesti huomioon tehtäviä osoitettaessa (esimerkiksi jos kyseessä on suuri rahoituslaitos, työtehtävien asianmukaiseen eriyttämiseen voi kuulua riippumaton toiminto, joka vastaa yhteisön rahoitustuotteiden käyppiin arvoihin perustuvien hintojen arvioimisesta ja validoinnista ja jossa työskentelevien henkilöiden palkkaus ei ole sidottu tällaisiin tuotteisiin).

A28. Olosuhteista riippuen myös muut kontrollit voivat olla relevantteja kirjanpidollisten arvioiden tekemisen kannalta. Esimerkiksi jos yhteisö käyttää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen tiettyjä malleja, johto voi kehittää erityisiä periaatteita ja menettelytapoja tällaisten mallien ympärille. Relevantteihin kontrolleihin voi kuulua esimerkiksi seuraavia seikkoja koskevia kontrolleja:

- tietyn mallin suunnittelu ja kehittäminen tai valitseminen tiettyyn tarkoitukseen.
- mallin käyttäminen.
- mallin oikeellisuuden ylläpito ja säännöllinen validointi.

Johdon käyttämät erityisasiantuntijat (viittaus: kappale 8(c)(iii))

A29. Johdolla voi olla tai yhteisön palvelukseen voidaan ottaa henkilöitä, joilla on vaadittavien lukuarvioiden tekemiseen tarvittava kokemus ja pätevyys. Joissakin tapauksissa johto voi kuitenkin joutua käyttämään näiden arvioiden tekemiseen erityisasiantuntijaa. Tämä tarve voi syntyä esimerkiksi seuraavista syistä:

- arviointia vaativan seikan erityinen luonne, esimerkiksi mineraali- tai hii-
livityvarannon arvostaminen kaivannaisteollisuudessa.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten asiaa koskevien vaatimusten
täyttämiseksi vaadittavien mallien tekninen luonne, kuten tietyissä käyvän
arvon määrittämissä saattaa olla.
- kirjanpidollista arviota edellyttävän olosuhteen, liiketapahtuman tai ta-
pahtuman epätavallinen tai harvinainen luonne.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A30. Kirjanpidollisia arvioita edellyttävät olosuhteet ovat pienissä yhteisöissä usein sellaiset, että omistajajohtaja pystyy tekemään tarvittavan lukuarvion. Joissakin tapauksissa tarvitaan kuitenkin erityisasiantuntijaa. Omistajajohtajan kanssa tilin-
tarkastusprosessin alkuvaiheessa käytävä keskustelu mahdollisten kirjanpidollisten arvioiden luonteesta, vaadittavien kirjanpidollisten arvioiden täydellisyydestä sekä arviointiprosessin asianmukaisuudesta voi auttaa omistajajohtajaa ratkaise-
maan, onko tarpeen käyttää erityisasiantuntijaa.

Oletukset (viittaus: kappale 8(c)(iv))

A31. Oletukset ovat erottamaton osa kirjanpidollisia arvioita. Seikkoja, joita tilin-
tarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä kirjanpidollisten arvioiden taustalla olevista oletuksista, ovat esimerkiksi seuraavat:

- oletusten luonne, mukaan lukien se, mitkä oletuksista ovat todennäköises-
ti merkittäviä oletuksia.
- kuinka johto arvioi, ovatko oletukset relevantteja ja täydellisiä (ts. että
kaikki relevantit muuttujat on otettu huomioon).
- soveltuviissa tapauksissa se, kuinka johto toteaa, että käytettävät oletukset
ovat toisiinsa nähden yhdenmukaisia.
- liittyvätkö oletukset johdon määräysvallassa oleviin seikkoihin (esimer-
kiksi oletukset omaisuuserän taloudelliseen vaikutusaikaan mahdollisesti
vaikuttavista huolto-ohjelmista) ja kuinka ne sopivat yhteisön liiketoimin-
tasuunnitelmaan ja ulkoiseen ympäristöön, vai liittyvätkö ne seikkoihin,
jotka eivät ole johdon määräysvallassa (esimerkiksi oletukset, jotka kos-
kevat korkokantoja, kuolevuutta, mahdollisia lainsäädäntötoimia tai mää-
räyksiä sekä vastaisten rahavirtojen ajoittumista).
- millaista ja miten laajaa dokumentaatiota oletusten tukena mahdollises-
ti on.

Erityisasiantuntija saattaa tehdä tai tunnistaa oletuksia auttaakseen johtoa kirjan-
pidollisten arvioiden tekemisessä. Kun johto käyttää tällaisia oletuksia, niistä tu-
lee johdon oletuksia.

A32. Oletuksista saatetaan joissakin tapauksissa käyttää nimitystä syöttötiedot, esimer-
kiksi kun johto käyttää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen malleja, joskin ter-

miä syöttötiedot voidaan käyttää myös tarkoittamaan tietoa, johon tiettyjä oletuksia sovelletaan.

- A33. Johdolla saattaa olla oletusten tukena erityyppistä sisäisistä ja ulkoisista lähteistä peräisin olevaa informaatiota, jonka relevanttius ja luotettavuus vaihtelevat. Joissakin tapauksissa oletus voidaan luotettavalla tavalla perustaa sovellettavissa olevaan informaatioon, joka on peräisin joko ulkoisista lähteistä (esimerkiksi julkaistettu korko tai muu tilastotieto) tai sisäisistä lähteistä (esimerkiksi aiempia kausia koskeva tieto tai tieto yhteisön aiemmin kokemista olosuhteista). Toisissa tapauksissa oletus voi olla subjektiivisempi, esimerkiksi kun yhteisöllä ei ole aiempaa kokemusta tai ulkoisia lähteitä, joista tietoa voitaisiin saada.
- A34. Kun on kyse käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista, oletukset kuvastavat sitä – tai ovat yhdenmukaiset sen kanssa – mitä asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat, toisistaan riippumattomat osapuolet (joista joskus käytetään nimitystä ”markkinaosapuolet” tai muuta vastaavaa nimitystä) käyttäisivät käyvän arvon määrittämiseen ostaessaan tai myydessään omaisuuserän tai suorittaessaan velan. Yksittäiset oletukset vaihtelevat myös sen mukaan, millaiset ovat arvostettavana olevan omaisuuserän tai velan ominaispiirteet, mitä arvostusmenetelmää käytetään (esimerkiksi käytetäänkö markkinoihin vai tuottoihin perustuvaa lähestymistapaa) ja mitkä ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset.
- A35. Käypää arvoa koskevia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävät oletukset tai syöttötiedot vaihtelevat lähteensä ja perusteidensa suhteen seuraavasti:
- (a) oletukset tai syöttötiedot, jotka kuvastavat sitä, mitä markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun, ja jotka perustuvat raportoivasta yhteisöstä riippumattomista lähteistä saatavaan markkinatietoon (käytetään joskus nimitystä ”todettavissa olevat syöttötiedot” tai muuta vastaavaa nimitystä).
 - (b) oletukset tai syöttötiedot, jotka kuvastavat yhteisön omia harkintaan perustuvia ratkaisuja siitä, mitä oletuksia markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun, ja jotka perustuvat parhaaseen kyseisissä olosuhteissa saatavissa olevaan tietoon (käytetään joskus nimitystä ”ei todettavissa olevat syöttötiedot” tai muuta vastaavaa nimitystä).

Käytännössä (a):n ja (b):n ero ei kuitenkaan ole aina ilmeinen. Johto voi myös joutua valitsemaan useiden, eri markkinaosapuolten käyttämien oletusten välillä.

- A36. Subjektiivisuuden aste, esimerkiksi onko jokin oletus tai syöttötieto todettavissa, vaikuttaa arviointiepävarmuuden asteeseen ja sen vuoksi tilintarkastajan arvioon tietyn kirjanpidollisen arvion olennaisen virheellisyuden riskeistä.

Muutokset kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävissä menetelmissä (viittaus: kappale 8(c)(v))

- A37. Kun tilintarkastaja arvioi johdon tapaa tehdä kirjanpidollisia arvioita, hänellä täytyy olla käsitys siitä, onko edelliseen tilikauteen verrattuna tapahtunut tai olisiko pitänyt tapahtua muutoksia kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävissä

menetelmissä. Tiettyä arviointimenetelmää saattaa olla tarpeellista muuttaa yhteisöön vaikuttavista ympäristön tai olosuhteiden muutoksista tai sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista johtuen. Jos johto on muuttanut jonkin kirjanpidollisen arvion tekemiseen käyttämäänsä menetelmää, sen on tärkeää pystyä osoittamaan, että uusi menetelmä soveltuu paremmin tarkoitukseen tai että menetelmän muuttaminen johtuu edellä tarkoitetuista muutoksista. Jos johto esimerkiksi muuttaa kirjanpidollisen arvion perustetta siirtymällä markkinahintoihin perustuvasta lähestymistavasta mallin käyttöön, tilintarkastaja kysyy, ovatko johdon oletukset markkinoista kohtuullisia taloudellisiin olosuhteisiin nähden.

Arviointiepävarmuus (viittaus: kappale 8(c)(vi))

A38. Seikkoihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä siitä, onko johto ottanut huomioon – ja jos on niin kuinka – arviointiepävarmuuden vaikutuksen, kuuluvat esimerkiksi,

- onko johto ottanut huomioon vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia esimerkiksi suorittamalla herkkyyshanalyysin määrittääkseen oletusten muutosten vaikutuksen kirjanpidolliseen arvioon, ja jos on, niin kuinka tämä on tehty.
- kuinka johto määrittää kirjanpidollisen arvion silloin, kun analyysi osoittaa vaihtoehtoisia toteumia olevan useita.
- seuraako johto aiemmilla tilikausilla tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumaa ja onko johto toiminut tämän seurantamenettelyn tulosten edellyttämällä tavalla.

Aiempien tilikausien kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti (viittaus: kappale 9)

A39. Kirjanpidollisen arvion toteuma poikkeaa usein edellisen tilikauden tilinpäätökseen merkitystä kirjanpidollisesta arviosta. Kun tilintarkastaja suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä tällaisiin eroihin johtaneiden syiden tunnistamiseksi ja ymmärtämiseksi, hän voi saada

- tietoa johdon edellisellä tilikaudella käyttämän arviointiprosessin tehokkuudesta, minkä perusteella tilintarkastaja voi tehdä päätelmiä johdon silloin käytettävän prosessin tehokkuudesta.
- tilintarkastusevidenssiä, joka on tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella relevanttia aiempien tilikausien kirjanpidollisten arvioiden uudelleenarvioinnin kannalta.
- tilintarkastusevidenssiä seikoista, joista on mahdollisesti esitettävä tietoja tilinpäätöksessä, kuten arviointiepävarmuudesta.

A40. Aiempien tilikausien kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti voi myös auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella olosuhteita tai tilanteita, jotka lisäävät kirjanpidollisten arvioiden alttiutta mahdolliselle johdon tarkoitushakuisuudelle tai viittaavat sellaiseen. Tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys auttaa tällaisten olosuhteiden tai tilanteiden tunnistamisessa ja tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevassa päätöksenteossa.

- A41. Myös ISA 240¹² edellyttää merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien johdon tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja oletusten jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Tämä läpikäynti on osa tilintarkastajalle asetetuista vaatimuksista, joiden mukaan hänen on – vastatakseen riskeihin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja – suunniteltava ja toteutettava kirjanpidollisten arvioiden läpikäyntitoimenpiteitä sellaisten vinoutumien varalta, joista saattaisi aiheutua väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski. Käytännössä tilintarkastaja voi suorittaa riskienarviointitoimenpiteenä toteutettavan, tämän standardin mukaisen aiempien tilikausien kirjanpidollisten arvioiden läpikäynnin ISA 240:n edellyttämän läpikäynnin yhteydessä.
- A42. Tilintarkastaja voi todeta, että on tarpeellista käydä yksityiskohtaisemmin läpi niitä kirjanpidollisia arvioita, joihin on edellisen tilikauden tilintarkastuksen aikana todettu liittyvän paljon arviointiepävarmuutta, tai niitä kirjanpidollisia arvioita, jotka ovat muuttuneet merkittävästi edelliseen tilikauteen verrattuna. Toisaalta tilintarkastaja voi todeta, että kun kyseessä ovat rutiinomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta johtuvat kirjanpidolliset arviot, läpikäynniksi riittävät riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analytyttiset toimenpiteet.
- A43. Kun kyseessä ovat käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot ja muut arvostuspäivänä vallitseviin olosuhteisiin perustuvat kirjanpidolliset arviot, edellisen tilikauden tilinpäätökseen merkitty käypä arvo ja tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tapahtunut toteuma tai uudelleenarvioitu määrä saattavat poiketa toisistaan paljon. Tämä johtuu siitä, että tällaisia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä määrittämisen tavoite liittyy yhtenä ajankohtana tehtäviin havaintoihin arvosta, joka voi muuttua merkittävästi ja nopeasti yhteisön toimintaympäristön muuttuessa. Sen vuoksi tilintarkastaja voi keskittyä läpikäynnissään sellaisen informaation hankkimiseen, joka olisi relevanttia olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. Joissakin tapauksissa esimerkiksi käsityksen muodostaminen markkinaosapuolten oletusten muutoksista, jotka ovat vaikuttaneet jonkin edellisellä tilikaudella tehdyn käypää arvoa koskevan kirjanpidollisen arvion toteumaan, ei todennäköisesti anna tilintarkastusta varten relevanttia informaatiota. Jos näin on, tilintarkastaja voi suunnata aiemmillä tilikausilla tehtyjen käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden toteumaa koskevaa arviointiaan käsityksen muodostamiseen johdon aiemmin käyttämän arviointiprosessin tehokkuudesta, ts. johdon aiemmin tekemien arvioiden onnistuneisuudesta, jonka perusteella tilintarkastaja voi arvioida johdon sillä hetkellä käyttämän prosessin tehokkuutta.
- A44. Ero kirjanpidollisen arvion toteuman ja edellisen tilikauden tilinpäätökseen merkityn määrän välillä ei välttämättä tarkoita, että edellisen tilikauden tilinpäätös olisi virheellinen. Asia voi kuitenkin olla näin, esimerkiksi jos ero johtuu tiedosta, joka on ollut johdon käytettävissä edellisen tilikauden tilinpäätöksen valmistuessa tai joka olisi voinut kohtuudella odottaa hankitun ja otetun huomioon kyseistä

¹² ISA 240 *Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 33(b)
(ii)

tilinpäätöstä laadittaessa. Monet tilinpäätösnormistot sisältävät ohjeistusta siitä, miten erotetaan toisistaan ne kirjanpidollisten arvioiden muutokset, jotka ovat virheellisyyksiä, ja ne, jotka eivät ole virheellisyyksiä, sekä vaadittavasta kirjanpito-käsittelystä.

Olellaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Arviointiepävarmuus (viittaus: kappale 10)

A45. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden asteeseen voivat vaikuttaa sellaiset tekijät kuin

- se, missä määrin kirjanpidollinen arvio riippuu harkinnasta.
- kirjanpidollisen arvion herkyys oletusten muutoksille.
- arviointiepävarmuutta mahdollisesti vähentävien yleisesti hyväksytyjen arvostustekniikkojen olemassaolo (joskin syöttötietoina käytettävien oletusten subjektiivisuus voi silti aiheuttaa arviointiepävarmuutta).
- ennustejakson pituus ja aiemmista tapahtumista johdettavan tiedon relevanttius vastaisia tapahtumia ennustettaessa.
- luotettavan tiedon saatavuus ulkoisista lähteistä.
- se, missä määrin kirjanpidollinen arvio perustuu todettavissa oleviin tai ei todettavissa oleviin syöttötietoihin.

Kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden aste voi vaikuttaa siihen, miten altis arvio on vinoutumalle.

A46. Seikkoihin, joita tilintarkastaja ottaa huomioon olellaisen virheellisyyden riskejä arvioidessaan, voivat kuulua myös

- kirjanpidollisen arvion todellinen tai odotettu suuruus.
- kirjanpidollisena arviona kirjattava määrä (ts. johdon arvioima luku) suhteessa määrään, jonka tilintarkastaja odottaa kirjattavan.
- onko johto käyttänyt erityisasiantuntijaa kirjanpidollisen arvion tekemiseen.
- edellisen tilikauden kirjanpidollisten arvioiden läpikäynnin tulos.

Suuri arviointiepävarmuus ja merkittävät riskit (viittaus: kappale 11)

A47. Esimerkkejä kirjanpidollisista arvioista, joissa arviointiepävarmuus voi olla suuri, ovat seuraavat:

- kirjanpidolliset arviot, jotka ovat hyvin riippuvaisia harkinnasta, esimerkiksi harkintaan perustuvat ratkaisut käynnissä olevan oikeudenkäynnin lopputuloksesta tai usean vuoden kuluttua tulevaisuudessa toteutuviin epävarmoihin tapahtumiin liittyvien vastaisten rahavirtojen määrästä ja ajoittumisesta.

- kirjanpidolliset arviot, joita koskevissa laskelmissa ei ole käytetty yleisesti hyväksytyjä arvostusmenetelmiä.
- kirjanpidolliset arviot, joiden osalta tilintarkastajan suorittama edellisen tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti osoittaa alkuperäisen kirjanpidollisen arvion poikkeavan huomattavasti todellisesta toteumasta.
- käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, joiden tekemiseen käytetään pitkälle erikoistunutta yhteisön itsensä kehittämää mallia tai joiden syöttötiedot eivät ole todettavissa.

- A48. Epäolennaiselta vaikuttava kirjanpidollinen arvio saattaa siihen liittyvän arviointiepävarmuuden vuoksi mahdollisesti johtaa olennaiseen virheellisyyteen, ts. kirjanpidollisena arviona tilinpäätökseen merkityn tai liitetietona esitetyn luvun suuruus ei välttämättä ole viite sen arviointiin liittyvästä arviointiepävarmuudesta.
- A49. Joissakin olosuhteissa arviointiepävarmuus on niin suuri, ettei kohtuullista kirjanpidollista arviota ole mahdollista tehdä. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa sen vuoksi estää erän merkitsemisen tilinpäätökseen tai sen arvostamisen käypään arvoon. Merkittävät riskit eivät tällöin liity vain siihen, pitäisikö kirjanpidollinen arvio kirjata tai pitäisikö se arvostaa käypään arvoon, vaan myös tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyteen. Kun kyseessä ovat tällaiset kirjanpidolliset arviot, sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa edellyttää, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja kyseisistä kirjanpidollisista arvioista sekä niihin liittyvästä suuresta arviointiepävarmuudesta (katso kappaleet A120–A123).
- A50. Jos tilintarkastaja toteaa, että kirjanpidollisesta arviosta aiheutuu merkittävä riski, hänen täytyy muodostaa käsitys yhteisön kontrolleista, kontrollitoiminnot mukaan luettuina.¹³
- A51. Joskus kirjanpidollisen arvion arviointiepävarmuus voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa. ISA 570 (uudistettu)¹⁴ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tällaisia olosuhteita varten.

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

(viittaus: kappale 12)

- A52. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan kirjanpidollisiin arvioihin liittyviin olennaisen virheellisyyden riskeihin sekä tilinpäätöstasolla että kannanottotasolla.¹⁵ Kappaleiden A53–A115 pääpaino on yksittäisissä, vain kannanottotasolla suoritettavissa toimenpiteissä.

¹³ ISA 315 (uudistettu), kappale 29

¹⁴ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

¹⁵ ISA 330, kappaleet 5–6

Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten noudattaminen (viittaus: kappale 12(a))

- A53. Monissa tilinpäätösnormistoissa määrätään tiettyjä ehtoja kirjanpidollisten arvioiden merkitsemiselle tilinpäätökseen ja täsmennetään niiden tekemiseen käytettävät menetelmät sekä vaadittavat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. Tällaiset vaatimukset voivat olla monimutkaisia ja edellyttää harkinnan käyttöä. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka voivat olla alttiita väärin soveltamiselle tai erilaisille tulkinnoille, saattavat riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa muodostetun käsityksen perusteella nousta tilintarkastajan keskeisen huomion kohteeksi.
- A54. Sen toteaminen, onko johto noudattanut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia asianmukaisesti, perustuu osittain tilintarkastajan käsitykseen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Esimerkiksi joidenkin erien, kuten liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen aineettomien hyödykkeiden, käyvän arvon määrittämiseen voi kuulua erityisiä huomioon otettavia seikkoja, joihin vaikuttaa yhteisön ja sen toimintojen luonne.
- A55. Joissakin tilanteissa muut tilintarkastustoimenpiteet, kuten omaisuuserän senhetkisen kunnan tarkastaminen, voivat olla tarpeellisia sen toteamiseksi, onko johto noudattanut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia asianmukaisesti.
- A56. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten noudattaminen edellyttää, että johto ottaa huomioon yhteisöön vaikuttavat toimintaympäristön tai olosuhteiden muutokset. Esimerkiksi toimivien markkinoiden syntyminen tietyille omaisuuserien tai velkojen luokalle saattaa viitata siihen, ettei tällaisen omaisuuserän tai velan käyvän arvon arviointiin enää ole asianmukaista käyttää diskontattuja rahavirtoja.

Menetelmien johdonmukaisuus ja muutosten perusteet (viittaus: kappale 12(b))

- A57. Tilintarkastajan on tärkeää ottaa huomioon kirjanpidollisessa arviossa tai sen tekemiseen käytetyssä menetelmässä edelliseen tilikauteen verrattuna tapahtunut muutos, koska muutoksen, joka ei perustu olosuhteiden muutokseen tai uuteen tietoon, katsotaan olevan mielivaltainen. Kirjanpidollisten arvioiden mielivaltaiset muutokset johtavat eri tilikausien tilinpäätösten epäyhdenmukaisuuteen, ja ne saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen virheellisyyden tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.
- A58. Johto pystyy usein osoittamaan hyvän syyn kirjanpidollisen arvion tai sen tekemiseen käytettävän menetelmän muuttamiselle kahden tilikauden välillä olosuhteiden muutoksen perusteella. Harkinnanvaraisia asioita ovat, mikä on hyvä syy ja onko riittävästi tukea johdon väitteelle, että olosuhteissa on tapahtunut muutos, joka antaa aihetta kirjanpidollisen arvion tai sen tekemiseen käytettävän menetelmän muuttamiseen.

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi
(viittaus: kappale 13)

- A59. Tilintarkastajan päätökseen siitä, mihin kappaleessa 13 tarkoitettuihin toimenpiteisiin – yksittäin tai yhdistelmänä – hän ryhtyy olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin

- kirjanpidollisen arvion luonne, mukaan lukien se, aiheutuuko arvio rutiininomaisista vai ei-rutiininomaisista liiketapahtumista.
 - se, odotetaanko toimenpite(id)en tuottavan tilintarkastajalle tehokkaasti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
 - arvioitu olennaisen virheellisyyden riski, mukaan lukien se, onko arvioitu riski merkittävä riski.
- A60. Esimerkiksi arvioitaessa epävarmoja saamia koskevan vähennyserän kohtuullisuutta saattaa tehokas toimenpide olla se, että tilintarkastaja käy läpi tilinpäätöspäivän jälkeisiä maksusuorituksia muihin toimenpiteisiin yhdistettynä. Jos kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus on suuri – esimerkiksi kun kyseessä on kirjanpidollinen arvio, joka perustuu yhteisön itsensä kehittämään, ei todettavissa olevia syöttötietoja käyttävään malliin – tarvitaan mahdollisesti useampia kappaleessa 13 tarkoitettuja toimenpiteitä yhdessä, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- A61. Kappaleissa A62–A95 on lisää ohjeistusta, jossa selostetaan, missä olosuhteissa kukin toimenpide voi olla asianmukainen.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvat tapahtumat
(viittaus: kappale 13(a))

- A62. Sen selvittäminen, saadaanko tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista kirjanpidollista arviota koskevaa tilintarkastusevidenssiä, saattaa olla asianmukainen toimenpide silloin, kun tällaisten tapahtumien odotetaan
- toteutuvan; ja
 - tuottavan tilintarkastusevidenssiä, joka vahvistaa kirjanpidollista arviota tai on sen kanssa ristiriidassa.
- A63. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista saatetaan joskus saada tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kirjanpidollisesta arviosta. Esimerkiksi lopetetun tuotteen kokonaisuuden myyminen pian tilikauden päättymisen jälkeen saattaa tuottaa tilintarkastusevidenssiä sen nettorealisointiarvoa koskevasta arviosta. Tällöin ei ehkä ole tarpeen kohdistaa kirjanpidolliseen arvioon muita tilintarkastustoimenpiteitä edellyttäen, että kyseisistä tapahtumista hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- A64. Joistakin kirjanpidollisista arvioista on epätodennäköistä saada tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvien tapahtumien perusteella. Esimerkiksi joihinkin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät olosuhteet tai tapahtumat syntyvät vasta pitkän ajan kuluessa. Käypää arvoa koskevan kirjanpidollisen arvion määrittämisen tavoitteesta johtuen on myös mahdollista, ettei tilikauden päättymisen jälkeinen tieto kuvasta tilinpäätöspäivän olosuhteita eikä se sen vuoksi ole relevanttia käypää arvoa koskevan kirjanpidollisen arvion määrittämisen kannalta. Kappaleessa 13 mainitaan muita toimenpi-

teitä, joihin tilintarkastaja voi ryhtyä olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.

- A65. Joissakin tapauksissa kirjanpidollisen arvion kanssa ristiriidassa olevat tapahtumat voivat viitata siihen, etteivät johdon kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käyttämät prosessit ole tehokkaita tai että johto on tarkoitushakuinen kirjanpidollisia arvioita tehdessään.
- A66. Vaikka tilintarkastaja päättäisi olla valitsematta tätä lähestymistapaa tiettyjen kirjanpidollisten arvioiden suhteen, hänen täytyy noudattaa ISA 560:tä.¹⁶ Tilintarkastajan täytyy suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai tietojen esittämistä, on tunnistettu¹⁷ ja otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.¹⁸ Koska monien kirjanpidollisten arvioiden – muiden kuin käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden – määrittäminen riippuu tulevien olosuhteiden, liiketoimien tai tapahtumien toteumasta, tilintarkastajan suorittama ISA 560:n mukainen työ on erityisen relevanttia.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A67. Silloin kun tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välinen ajanjakso on pitkäkö, tämän ajanjakson tapahtumien läpikäynti voi olla tilintarkastajalle tehokas toimenpide, kun kyseessä ovat muut kuin käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot. Näin voi olla erityisesti joissakin omistajajohtoisissa yhteisöissä, erityisesti kun johdolla ei ole kirjanpidollisia arvioita koskevia määrämuotoisia kontrollimenettelyjä.

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion
(viittaus: kappale 13(b))

- A68. Tavan, jolla johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, sekä arvion perustana olevan tiedon tarkastaminen saattaa olla asianmukainen toimenpide, kun kyseessä on käypää arvoa koskeva kirjanpidollinen arvio, joka tuotetaan todettavissa olevia ja ei todettavissa olevia syöttötietoja käyttävän mallin avulla. Se voi olla asianmukaista myös, kun esimerkiksi
- kirjanpidollinen arvio johdetaan yhteisön kirjanpitojärjestelmässä tapahtuvasta tietojen rutiininomaisesta käsittelystä.
 - edellisellä tilikaudella tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti antaa viitteitä siitä, että johdon sillä hetkellä käyttämä prosessi on todennäköisesti tehokas.

¹⁶ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*

¹⁷ ISA 560, kappale 6

¹⁸ ISA 560, kappale 8

- kirjanpidollinen arvio perustuu suureen joukkoon luonteeltaan samanlaisia eriä, jotka eivät yksittäin ole merkittäviä.
- A69. Sen tarkastamiseen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, voi sisältyä esimerkiksi
- sen tarkastaminen, missä määrin kirjanpidollisen arvion pohjana oleva tieto on oikeaa, täydellistä ja relevanttia ja onko kirjanpidollinen arvio määritetty asianmukaisella tavalla tällaista tietoa ja johdon oletuksia käyttäen.
 - ulkoisen tiedon tai informaation – johdon kirjanpidollisen arvioiden tekemisessä apuna käyttämiltä ulkopuolisilta erityisasiantuntijoilta saatu tieto tai informaatio mukaan luettuna – lähteen, relevanttiuden ja luotettavuuden arvioiminen.
 - kirjanpidollisen arvion uudelleenlaskenta sekä kirjanpidollista arviota koskevan tiedon läpikäynti sisäisen yhdenmukaisuuden varmistamiseksi.
 - johdon käyttämien läpikäynti- ja hyväksyntäprosessien arvioiminen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A70. Kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi on pienissä yhteisöissä todennäköisesti vähemmän määrämuotoinen kuin suurissa yhteisöissä. Pienissä yhteisöissä, joissa johto osallistuu toimintaan aktiivisesti, ei välttämättä ole laajoja kuvauksia laskentamenettelyistä, pitkälle kehittyneitä kirjanpitoaineistoa tai kirjallisia toimintaperiaatteita. Vaikka yhteisöllä ei olisi määrämuotoisia ja vaikiintuneita prosesseja, tämä ei tarkoita, etteikö johto pystyisi antamaan perustaa, jonka pohjalta tilintarkastaja voi tarkastaa kirjanpidollisen arvion.

Arvostusmenetelmän arvioiminen (viittaus: kappale 13(b)(i))

- A71. Silloin kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei määrätä arvostusmenetelmää, käytettävän menetelmän, mahdollinen sovellettava malli mukaan luettuna, asianmukaisuus kyseisissä olosuhteissa on ammatilliseen harkintaan perustuva asia.
- A72. Tätä tarkoitusta varten tilintarkastaja voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- onko johdolla järkevä perustelu valitsemalleen menetelmälle.
 - onko johto arvioinut sovellettavaan tilinpäätösnormistoon mahdollisesti sisältyviä kriteerejä riittävästi ja asianmukaisesti soveltanut niitä valitun menetelmän tueksi.
 - onko menetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, kun otetaan huomioon arvioitavana olevan omaisuuserän tai velan luonne ja sovellettavan tilinpäätösnormiston kirjanpidollisia arvioita koskevat vaatimukset.
 - onko menetelmä asianmukainen suhteessa liiketoimintaan, toimialaan ja ympäristöön, jossa yhteisö toimii.

A73. Joissakin tapauksissa johto on saattanut todeta, että eri menetelmät tuottavat merkittävästi toisistaan poikkeavia arvioita. Tällöin käsityksen muodostaminen siitä, kuinka yhteisö on selvittänyt syyt näihin eroihin, voi auttaa tilintarkastajaa arvioimaan valitun menetelmän asianmukaisuutta.

Mallien käytön arvioiminen

A74. Joissakin tapauksissa, erityisesti käypiä arvoja koskevia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä, johto saattaa käyttää mallia. Se, onko käytettävä malli kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, saattaa riippua erilaisista tekijöistä, kuten yhteisön ja sen toimintaympäristön – toimiala mukaan luettuna – luonteesta sekä arvostettavana olevasta yksittäisestä omaisuuserästä tai velasta.

A75. Se, missä määrin seuraavat seikat ovat relevantteja, riippuu olosuhteista, kuten siitä, onko malli kaupallisesti saatavilla tietyllä sektorilla tai toimialalla käytettävähän vai onko se yhteisön itsensä kehittämä malli. Joskus yhteisö voi käyttää mallin kehittämiseen ja testaamiseen erityisasiantuntijaa.

A76. Tilintarkastaja voi olosuhteista riippuen ottaa mallia testatessaan huomioon myös esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- validoidaanko malli ennen käyttöä ja tarkistetaanko säännöllisesti, että se edelleen soveltuu aiotuun käyttötarkoitukseen. Yhteisön käyttämään validointiprosessiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
 - mallin teoreettinen perusteltavuus ja matemaattinen oikeellisuus, mallin parametrien asianmukaisuus mukaan luettuna.
 - mallin syöttötietojen yhdenmukaisuus ja täydellisyys markkinoilla vallitseviin käytäntöihin verrattuina.
 - mallin tuottama tulos verrattuna toteutuneisiin liiketapahtumiin.
- onko olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet ja menettelytavat.
- kalibroidaanko malli ja testataanko sen validius säännöllisesti, erityisesti syöttötietojen ollessa subjektiivisia.
- oikaistaanko mallin tuottamaa tulosta – myös tapauksissa, joissa on kyse käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista – ja kuvastavatko tällaiset oikaisut oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät vastaavallisissa olosuhteissa.
- onko malli riittävällä tavalla dokumentoitu, mihin kuuluvat mallin aiotut soveltamiskohteet ja sitä koskevat rajoitukset samoin kuin keskeiset parametrit, vaadittavat syöttötiedot ja tehtyjen validointianalyysien tulokset.

Johdon käyttämät oletukset (viittaus: kappale 13(b)(ii))

- A77. Tilintarkastaja arvioi johdon käyttämiä oletuksia vain sen tiedon perusteella, joka hänellä on käytettävissään tilintarkastuksen aikana. Johdon oletuksia koskevat tilintarkastustoimenpiteet suoritetaan yhteisön tilintarkastuksen yhteydessä, eikä niiden tarkoituksena ole antaa lausuntoa oletuksista itsestään.
- A78. Seikkoihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon arvioidessaan johdon käyttämien oletusten kohtuullisuutta, kuuluvat esimerkiksi:
- vaikuttavatko yksittäiset oletukset kohtuullisilta.
 - riippuvatko oletukset toisistaan ja ovatko ne keskenään yhdenmukaisia.
 - vaikuttavatko oletukset kohtuullisilta, kun niitä tarkastellaan kokonaisuutena tai yhdessä muiden oletusten – joko kyseistä kirjanpidollista arviota koskevien tai muita kirjanpidollisia arvioita koskevien oletusten – kanssa.
 - kun kyseessä ovat käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot, kuvastavatko oletukset asianmukaisella tavalla todettavissa olevia markkinoilla käytettäviä oletuksia.
- A79. Kirjanpidollisten arvioiden perustana olevat oletukset saattavat kuvastaa johdon odotuksia tietyjen tavoitteiden ja strategioiden toteumasta. Tällöin tilintarkastaja voi suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä arvioidakseen tällaisten oletusten kohtuullisuutta esimerkiksi harkitsemalla, ovatko oletukset yhdenmukaisia
- yleisen taloudellisen ympäristön ja yhteisön taloudellisten olosuhteiden kanssa.
 - yhteisön suunnitelmien kanssa.
 - aiemmilla tilikausilla tehtyjen oletusten kanssa, jos tämä on relevanttia.
 - yhteisön kokemuksen tai sen aiemmin kokemien olosuhteiden kanssa siltä osin kuin tämän menneitä kausia koskevan tiedon voidaan katsoa kuvaavan tulevia olosuhteita tai tapahtumia.
 - johdon käyttämien muiden tilinpäätöstä koskevien oletusten kanssa.
- A80. Käytettyjen oletusten kohtuullisuus voi riippua johdon aikomuksesta ja kyvystä toimia tietyllä tavalla. Usein johto dokumentoi tietyjen omaisuuserien ja velkojen kannalta relevantit suunnitelmat ja aikomukset, ja tilinpäätösnormisto saattaa edellyttää, että näin tehdään. Vaikka se, miten paljon tilintarkastusevidenssiä hankitaan johdon aikomuksesta ja kyvystä, on ammatilliseen harkintaan perustuva asia, tilintarkastajan toimenpiteisiin voivat kuulua seuraavat:
- sen läpikäynti, kuinka johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset.
 - kirjallisten suunnitelmien ja muun dokumentaation läpikäynti, joka soveltuvissa tapauksissa kattaa virallisesti hyväksytyt budjetit, valtuutukset tai pöytäkirjat.

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN – MUKAAN LUKIEN KÄYPÄÄ ARVOA KOSKEVAT
KIRJANPIDOLLISET ARVIOT – JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN

- johdolle tehtävät tiedustelut syistä, joiden vuoksi se on toiminut tietyllä tavalla.
- tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välisten tapahtumien läpikäynti.
- sen arvioiminen, pystyykö yhteisö toimimaan tietyllä tavalla, kun otetaan huomioon yhteisön taloudelliset olosuhteet, mukaan lukien sen olemassa olevien sitoumusten vaikutukset.

Tietyt tilinpäätösnormistot eivät ehkä kuitenkaan salli johdon aikomusten tai suunnitelmien huomioon ottamista kirjanpidollisia arvioita tehtäessä. Tämä koskee usein käypää arvoa koskevia kirjanpidollisia arvioita, koska niiden määrittämiselle asetettu tavoite edellyttää, että oletukset kuvastavat markkinaosapuolten käyttämiä oletuksia.

A81. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon arvioidessaan käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden taustalla olevien johdon käyttämien oletusten kohtuullisuutta, voivat olla esimerkiksi

- relevanteissa tapauksissa, onko johto sisällyttänyt oletuksiin markkina-kohtaisia syöttötietoja, ja jos on, niin millä tavalla.
- ovatko oletukset yhdenmukaisia todettavissa olevien markkinaolosuhteiden ja käypään arvoon arvostettavana olevan omaisuuserän tai velan ominaispiirteiden kanssa.
- ovatko markkinaosapuolten oletuksia koskevien tietojen lähteet relevantteja ja luotettavia, ja kuinka johto on valinnut käyttämänsä oletukset silloin, kun on olemassa useita erilaisia markkinaosapuolten oletuksia.
- asiaankuuluvissa tapauksissa, onko johto ottanut huomioon vertailukelpoisissa liiketapahtumissa, omaisuuserissä tai veloissa käytetyt oletukset tai niitä koskevan tiedon, ja jos on, niin millä tavalla.

A82. Käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot voivat myös sisältää sekä todettavissa olevia että ei todettavissa olevia syöttötietoja. Silloin kun käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot perustuvat ei todettavissa oleviin syöttötietoihin, tilintarkastaja saattaa ottaa huomioon esimerkiksi sen, mitä johto esittää tueksi seuraaville:

- markkinaosapuolten kirjanpidollisen arvion kannalta relevanttien ominaispiirteiden tunnistaminen.
- muutokset, joita se on tehnyt omiin oletuksiinsa ottaakseen huomioon näkemyksensä oletuksista, joita markkinaosapuolet käyttäisivät.
- onko se käyttänyt parasta kyseisissä olosuhteissa saatavissa olevaa tietoa.
- soveltuvissa tapauksissa, kuinka sen oletuksissa otetaan huomioon vertailukelpoiset liiketapahtumat, omaisuuserät tai velat.

Jos käytetään ei todettavissa olevia syöttötietoja, tilintarkastajan on todennäköisemmin tarpeellista yhdistää oletusten arvioiminen muihin arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettaviin toimenpiteisiin, jotka mainitaan kappaleessa 13, jotta hän saisi hankituksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, esimerkiksi tutkia dokumentaatiota, joka tukee johdon asianmukaisilla tasoilla ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimityksessä tapahtunutta kirjanpidollisen arvion läpikäyntiä ja hyväksymistä.

- A83. Kirjanpidollista arviota tukevien oletusten kohtuullisuutta arvioidessaan tilintarkastaja saattaa tunnistaa yhden tai useampia merkittäviä oletuksia. Jos näin tapahtuu, tämä voi viitata siihen, että kirjanpidolliseen arvioon liittyy paljon arviointiepävarmuutta ja se voi sen vuoksi aiheuttaa merkittävän riskin. Kappaleissa A102–A115 kuvataan muita merkittäviin riskeihin vastaamiseksi suoritettavia toimenpiteitä.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen (viittaus: kappale 13(c))

- A84. Niiden kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen, jotka koskevat sitä, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, saattaa olla asianmukainen toimenpide silloin, kun johdon käyttämä prosessi on hyvin suunniteltu, käyttöön otettu ja ylläpidetty, esimerkiksi

- on olemassa kontrolleja, joiden mukaan kirjanpidolliset arviot läpikäydään ja hyväksytään johdon asianmukaisilla tasoilla ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimityksessä.
- kirjanpidollinen arvio johdetaan yhteisön kirjanpitojärjestelmässä tapahtuvasta tietojen rutiininomaisesta käsittelystä.

- A85. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamista edellytetään, kun

- (a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanotto-tasolla perustuu oletukseen siitä, että prosessia koskevat kontrollit toimivat tehokkaasti; tai
- (b) yksin aineistotarkastustoimenpiteet eivät tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.¹⁹

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A86. Pienissä yhteisöissä voi olla kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävää prosessia koskevia kontrolleja, mutta niiden toiminnan määrämuotoisuus vaihtelee. Pienissä yhteisöissä voidaan myös todeta tiettyntyyppiset kontrollit tarpeettomiksi, koska johto osallistuu taloudellisen raportoinnin prosessiin aktiivisesti. Hyvin pienissä yhteisöissä ei kuitenkaan ehkä ole monta kontrollia, jotka tilintarkastaja voi tunnistaa. Tämän vuoksi tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ovat todennäköisesti luonteeltaan aineistotarkastusta, ja tilintarkastaja suorittaa yhden tai useampia kappaleessa 13 tarkoitetuista muista toimenpiteistä.

¹⁹ ISA 330, kappale 8

Luvun tai vaihteluvälin arvioiminen (viittaus: kappale 13(d))

- A87. Luvun tai vaihteluvälin arvioiminen johdon arvioiman luvun arvioimista varten saattaa olla asianmukainen toimenpide esimerkiksi silloin, kun
- kirjanpidollista arviota ei johdeta kirjanpitojärjestelmässä tapahtuvasta tietojen rutiininomaisesta käsittelystä.
 - edellisen tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti antaa viitteitä siitä, ettei prosessi, jota johdetaan käyttäen tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella, todennäköisesti ole tehokas.
 - yhteisön kontrollit, jotka sisältyvät johdon kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käyttämiin prosesseihin tai koskevat niitä, eivät ole hyvin suunniteltuja tai niitä ei ole otettu käyttöön asianmukaisesti.
 - tilikauden päättymisen ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat ovat ristiriidassa johdon arvioiman luvun kanssa.
 - tilintarkastajan saatavissa on vaihtoehtoisista lähteistä relevanttia tietoa, jota voidaan käyttää luvun tai vaihteluvälin arvioimiseen.
- A88. Vaikka yhteisön kontrollit olisivat hyvin suunniteltuja ja asianmukaisesti käytönotettuja, luvun tai vaihteluvälin arvioiminen voi olla tehokas tai taloudellinen toimenpide arvioituihin riskeihin vastaamiseksi. Muissa tilanteissa tilintarkastaja voi harkita tätä lähestymistapaa osana päätöstään siitä, tarvitaanko muita toimenpiteitä ja jos tarvitaan, minkä luonteisia ja miten laajoja ne ovat.
- A89. Lähestymistapa, jonka tilintarkastaja valitsee arvioidessaan joko luvun tai vaihteluvälin, voi vaihdella sen mukaan, mikä kyseisissä olosuhteissa katsotaan tehokkaimmaksi. Tilintarkastaja voi esimerkiksi tehdä ensin alustavan lukuarvion ja sitten arvioida sen herkkyyttä oletuksen muutoksille varmistuakseen vaihteluvälistä, jonka sisällä hän arvioi johdon arvioimaa lukua. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi arvioida ensin vaihteluvälin tarkoituksenaan määrittää lukuarvio, jos se on mahdollista.
- A90. Tilintarkastajan kyky arvioida luku – vaihteluvälin vastakohtana – riippuu useista tekijöistä, kuten käytettävästä mallista, saatavissa olevan tiedon luonteesta ja laajuudesta sekä kirjanpidolliseen arvioon sisältyvästä arviointiepävarmuudesta. Päätökseen siitä, arvioidaanko luku vai vaihteluväli, voi vaikuttaa myös sovellettava tilinpäätösnormisto, jossa voidaan määrätä käytettävästä lukuarviosta, kun on ensin harkittu vaihtoehtoisia toteumia ja oletuksia, tai jossa voidaan määrätä tietyistä arvostusmenetelmästä (esimerkiksi todennäköisyydellä painotetun diskontatun odotusarvon käyttämisestä).
- A91. Tilintarkastaja voi arvioida luvun tai vaihteluvälin useilla eri tavoilla, esimerkiksi:
- käyttämällä mallia, esimerkiksi mallia, joka on kaupallisesti saatavilla tietyllä sektorilla tai toimialalla käytettäväksi, taikka yhteisön itsensä tai tilintarkastajan kehittämää mallia.

- kehittämällä johdon huomioon ottamia vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia pidemmälle, esimerkiksi tekemällä erilaisia oletuksia.
- ottamalla palvelukseen tai toimeksiantosuhteeseen erityistä asiantunteumusta omaava henkilö kehittämään tai käyttämään mallia tai tekemään relevantteja oletuksia.
- tukeutumalla muihin vertailukelpoisiin olosuhteisiin, liiketapahtumiin tai tapahtumiin tai relevanteissa tapauksissa vertailukelpoisten omaisuuserien tai velkojen markkinoihin.

Käsityksen saaminen johdon käyttämistä oletuksista tai menetelmästä (viittaus: kappale 13(d)(i))

A92. Kun tilintarkastaja arvioi luvun tai vaihteluvälin ja käyttää oletuksia tai menetelmää, joka poikkeaa johdon käyttämistä, kappale 13(d)(i) edellyttää, että tilintarkastaja muodostaa riittävän käsityksen oletuksista tai menetelmästä, joita johto on käyttänyt kirjanpidollisen arvion tekemiseen. Tämä käsitys antaa tilintarkastajalle tietoa, joka saattaa olla relevanttia asianmukaisen luvun tai vaihteluvälin arvioimiseksi. Lisäksi se auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään ja arvioimaan mahdollisia merkittäviä eroja johdon arvioimaan lukuun nähden. Ero voi syntyä esimerkiksi siksi, että tilintarkastaja on käyttänyt erilaisia mutta johdon käyttämiin oletuksiin verrattuna yhtä valideja oletuksia. Tämä voi paljastaa, että kirjanpidollinen arvio on erittäin herkkä tietyille oletuksille ja että siihen sen vuoksi liittyy paljon arviointiepävarmuutta, mikä viittaa siihen, että kirjanpidollinen arvio saattaa olla merkittävä riski. Ero voi myös johtua johdon tekemästä todellisesta virheestä. Olosuhteista riippuen tilintarkastaja saattaa todeta, että johtopäätöksiä tehtäessä on avuksi, että johdon kanssa keskustellaan käytettyjen oletusten perusteesta ja niiden validiudesta sekä mahdollisesta erosta lähestymistavassa, joka on valittu kirjanpidollista arviota tehtäessä.

Vaihteluvälin kaventaminen (viittaus: kappale 13(d)(ii))

A93. Kun tilintarkastaja toteaa, että johdon arvioiman luvun kohtuullisuuden arviointiin on asianmukaista käyttää vaihteluväliä (tilintarkastajan arvioima vaihteluväli), kappale 13(d)(ii) edellyttää, että kyseinen vaihteluväli kattaa enemminkin kaikki ”kohtuulliset toteumat” kuin kaikki mahdolliset toteumat. Vaihteluväli ei voi kattaa kaikkia mahdollisia toteumia, jos sen on tarkoitus olla hyödyllinen, koska tällainen vaihteluväli olisi liian laaja ollakseen tehokas tilintarkastuksen tarkoituksiin. Tilintarkastajan arvioima vaihteluväli on hyödyllinen ja tehokas, kun se on riittävän kapea, jotta tilintarkastaja pystyy toteamaan, onko kirjanpidollinen arvio virheellinen.

A94. Yleensä vaihteluväli, jota on kavennettu niin, että se on enintään yhtä suuri kuin tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, riittää johdon arvioiman luvun kohtuullisuuden arviointia varten. Erityisesti tietyillä toimialoilla ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista kaventaa vaihteluväliä tällaista lukua pienemmäksi. Tämä ei välttämättä estä kirjanpidollisen arvion kirjaamista. Se saattaa kuitenkin viitata siihen, että kirjanpidolliseen arviointiin liittyy paljon arviointiepävarmuutta, että tästä

aiheutuu merkittävä riski. Kappaleissa A102–A115 kuvataan muita toimenpiteitä merkittäviin riskeihin vastaamiseksi.

- A95. Vaihteluvälin kaventaminen sellaiseksi, että kaikkien vaihteluvälillä olevien toistemien katsotaan olevan kohtuullisia, voidaan toteuttaa
- (a) poistamalla vaihteluvälistä ne vaihteluvälin ääripäihin sijoittuvat toistemmat, joiden toteutuminen on tilintarkastajan harkinnan mukaan epätodennäköistä; ja
 - (b) jatkamalla vaihteluvälin kaventamista käytettävissä olevan tilintarkastusevidenssin perusteella, kunnes tilintarkastaja toteaa, että kaikkien vaihteluvälillä olevien toistemien voidaan katsoa olevan kohtuullisia. Joissakin harvoissa tapauksissa tilintarkastaja voi pystyä kaventamaan vaihteluväliä, kunnes tilintarkastusevidenssi viittaa lukuarvioon.

Erityistaitojen tai -osaamisen tarpeellisuuden arvioiminen (viittaus: kappale 14)

- A96. Tilintarkastajan täytyy tilintarkastusta suunnitellessaan varmistua siitä, minkä tyyppisiä resursseja tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen tarvitaan, milloin niitä tarvitaan ja miten paljon niitä tarvitaan.²⁰ Tähän voi tarpeen mukaan kuulua erityistaitoja tai -osaamista omaavien henkilöiden osallistumista. Lisäksi ISA 220 edellyttää toimeksiannosta vastuullisen henkilön varmistuvan siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämällä ulkopuolisilla erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi.²¹ Kirjanpidollisten arvioiden tarkastamisen aikana tilintarkastaja voi oman kokemuksensa ja toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen todeta, että kirjanpidollisten arvioiden yhdellä tai useammalla osa-alueella on tarpeellista soveltaa erityistaitoja tai -osaamista.
- A97. Seikkoja, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan siitä, tarvitaanko erityistaitoja tai -osaamista, ovat esimerkiksi seuraavat:
- omaisuuserän, velan tai oman pääoman erän luonne tietyssä liiketoiminnassa tai tietyllä toimialalla (esimerkiksi mineraalivarannot, maatalouteen liittyvät omaisuuserät, monimutkaiset rahoitusinstrumentit).
 - suuri arviointiepävarmuuden aste.
 - monimutkaisten laskelmien tai erityiseen tarkoitukseen kehitettyjen mallien käyttäminen esimerkiksi arvioitaessa käypiä arvoja, kun seurattavissa olevia markkinoita ei ole.
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston kirjanpidollisia arvioita koskevien vaatimusten monimutkaisuus, mukaan lukien se, tiedetäänkö joidenkin osa-alueiden olevan alttiita erilaisille tulkinnoille tai onko käytäntö epäyhdenmukaista tai vasta kehitymässä.

²⁰ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale 8(e)

²¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*, kappale 14

- toimenpiteet, joihin tilintarkastaja aikoo ryhtyä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi.
- A98. Useimmat kirjanpidolliset arviot eivät todennäköisesti edellytä erityistaitoja tai -osaamista, vaikka niihin liittyisi arviointiepävarmuutta. On esimerkiksi epätoimennäköistä, että tilintarkastaja tarvitsisi erityistaitoja tai -osaamista epävarmoja saamia koskevan vähennyserän arvioimiseen.
- A99. Tilintarkastajalla ei ehkä kuitenkaan ole vaadittavia erityistaitoja tai -osaamista silloin, kun asia ei kuulu kirjanpidon tai tilintarkastuksen alueelle, ja hän saattaa tarvita niitä käyttämältään erityisasiantuntijalta. ISA 620²² sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta sen ratkaisemisesta, onko tilintarkastajan tarpeellista ottaa palvelukseen tai toimeksiantosuhteeseen erityisasiantuntija, sekä tilintarkastajan velvollisuuksista erityisasiantuntijan työtä käytettäessä.
- A100. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja saattaa myös todeta, että on tarpeellista hankkia tiettyjä kirjanpidon tai tilintarkastuksen yksittäisiä alueita koskevia erityistaitoja tai -osaamista. Henkilöt, joilla on tällaisia taitoja tai osaamista, voivat olla tilintarkastusyhteisön palveluksessa tai sen ulkopuolisessa organisaatiossa. Silloin kun tällaiset henkilöt suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä toimeksiannossa, he ovat osa toimeksiantotiimiä ja tällöin heihin sovelletaan ISA 220:n vaatimuksia.
- A101. Riippuen kokemuksesta ja käsityksestä, joka tilintarkastajalla on työskentelemisestä erityisasiantuntijan tai tällaisten muiden erityistaitojen tai -osaamista omaavien henkilöiden kanssa, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi keskustella kyseisten henkilöiden kanssa sellaisista seikoista kuin sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista varmistuakseen siitä, että heidän työnsä on relevanttia tilintarkastuksen tarkoituksiin.

Muut aineistotarkastustoimenpiteet merkittäviin riskeihin vastaamiseksi

(viittaus: kappale 15)

- A102. Tilintarkastajan tarkastaessa merkittäviä riskejä aiheuttavia kirjanpidollisia arvioita on muiden aineistotarkastustoimenpiteiden pääpaino sen arvioimisessa,
- (a) kuinka johto on arvioinut kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden vaikutuksen ja minkälainen vaikutus tällaisella epävarmuudella saattaa olla siihen, onko kirjanpidollinen arvio asianmukaista merkitä tilinpäätökseen; ja
 - (b) ovatko asiaa koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riittävät.

²² ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

Arviointiepävarmuus

Miten johto arvioi arviointiepävarmuutta (viittaus: kappale 15(a))

- A103. Johto saattaa olosuhteista riippuen arvioida erilaisia oletuksia tai kirjanpidollisten arvioiden erilaisia toteumia usealla eri menetelmällä. Yksi mahdollisista johdon käyttämistä menetelmistä on herkkyyksianalyysin tekeminen. Tähän voi kuulua sen määrittäminen, miten kirjanpidollisen arvion rahamäärä vaihtelee erilaisia oletuksia käytettäessä. Myös käypään arvoon perustuvissa kirjanpidollisissa arvioissa voi olla vaihtelua, koska eri markkinaosapuolet käyttävät erilaisia oletuksia. Herkkyyksianalyysi voisi johtaa useampaan toteumaskenaarioon – joita joskus luonnehditaan johdon määrittämien toteumien vaihteluväliksi – kuten ”pessimistisiin” ja ”optimistisiin” skenaarioihin.
- A104. Herkkyyksianalyysi voi osoittaa, ettei kirjanpidollinen arvio ole herkkä tiettyjen oletusten muutoksille. Vaihtoehtoisesti se voi osoittaa kirjanpidollisen arvion olevan herkkä yhdelle tai useammalle oletukselle, joihin tilintarkastaja sitten keskittää huomionsa.
- A105. Tällä ei tarkoiteta, että yksi tietty tapa käsitellä arviointiepävarmuutta (esimerkiksi herkkyyksianalyysi) olisi sopivampi kuin jokin muu tai että johdon pitäisi arvioida vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia laajan dokumentaation tukeman yksityiskohtaisen prosessin avulla. Tärkeää on enemminkin se, onko johto arvioinut, kuinka arviointiepävarmuus voi vaikuttaa kirjanpidolliseen arvioon, ei se nimenomainen tapa, jolla tämä on tehty. Jos siis johto ei ole ottanut huomioon vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista keskustella johdon kanssa siitä, kuinka tämä on käsitelty arviointiepävarmuuden vaikutuksia kirjanpidolliseen arvioon, ja pyytää tukea tälle.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A106. Pienissä yhteisöissä saatetaan käyttää yksinkertaisia keinoja arviointiepävarmuuden arvioimiseen. Sen lisäksi, että tilintarkastaja käy läpi saatavissa olevaa dokumentaatiota, hän voi hankkia johdolle osoitettavien tiedustelujen avulla muuta tilintarkastusevidenssiä siitä, kuinka johto on arvioinut vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia. Johdolla ei ehkä myöskään ole erityistä asiantuntemusta vaihtoehtoisien toteumien arvioimiseen tai kirjanpidolliseen arvioon liittyvään arviointiepävarmuuden käsittelemiseen muulla tavoin. Tällöin tilintarkastaja saattaa selittää johdolle prosessia tai erilaisia tähän käytettävissä olevia menetelmiä sekä asian dokumentointia. Tämä ei kuitenkaan muuta johdon vastuuta tilinpäätöksen laatimisesta.

Merkittävät oletukset (viittaus: kappale 15(b))

- A107. Kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän oletuksen voidaan todeta olevan merkittävä, jos kohtuullinen muutos oletuksessa vaikuttaisi olennaisesti kirjanpidollisen arvion määrään.
- A108. Tukea johdon tietämyksestä johdettaville merkittävälle oletuksille voidaan mahdollisesti saada jatkuvista prosesseista, joita johto käyttää strategiseen analyysiin

ja riskienhallintaan. Hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja saattaa pystyä arvioimaan oletuksia johdolle tehtävillä tiedusteluilla ja sen kanssa käytävillä keskusteluilla yhdessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden kanssa, vaikka ei käytettäisi määrämuotoisia vakiintuneita prosesseja, mikä voi olla tilanne pienissä yhteisöissä.

A109. Seikkoja, joita tilintarkastaja ottaa huomioon arvioidessaan johdon tekemiä oletuksia, kuvataan kappaleissa A77–A83.

Johdon aikomus ja kyky (viittaus: kappale 15(c))

A110. Kappaleissa A13 ja A80 kuvataan seikkoja, joita tilintarkastaja ottaa huomioon johdon tekemisiin oletuksiin ja johdon aikomukseen ja kykyyn liittyen.

Vaihteluvälin arvioiminen (viittaus: kappale 16)

A111. Johto voi tilinpäätöstä laatiessaan olla vakuuttunut siitä, että se on käsitellyt merkittäviä riskejä aiheuttaviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän arviointiepävarmuuden vaikutuksia riittävästi. Joissakin olosuhteissa tilintarkastaja voi kuitenkin katsoa johdon ponnistelujen olevan riittämättömiä. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun tilintarkastajan käsityksen mukaan

- se, että tilintarkastaja arvioi, kuinka johto on käsitellyt arviointiepävarmuuden vaikutuksia, ei tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden astetta on tarpeellista selvittää edelleen, esimerkiksi kun tilintarkastaja on tietoinen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden toteumien laajasta vaihtelusta vastaavanlaisissa olosuhteissa.
- ei ole todennäköistä, että pystyttäisiin hankkimaan muuta tilintarkastusevidenssiä esimerkiksi käymällä läpi tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuneita tapahtumia.
- saattaa olla viitteitä johdon tarkoitushakuisuudesta kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

A112. Kappaleissa A87–A95 kuvataan tilintarkastajan huomioon ottamia seikkoja määritettäessä vaihteluväliä tätä tarkoitusta varten.

Kirjaus- ja arvostuskriteerit

Kirjanpidollisten arvioiden merkitseminen tilinpäätökseen (viittaus: kappale 17(a))

A113. Silloin kun johto on merkinnyt kirjanpidollisen arvion tilinpäätökseen, tilintarkastajan tekemän arvioinnin painopiste on siinä, onko kirjanpidollisen arvion määrittäminen riittävän luotettavaa täyttääkseen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjausedellytykset.

A114. Tilinpäätökseen merkitsemättömien kirjanpidollisten arvioiden osalta tilintarkastajan arvioinnin painopiste on siinä, ovatko sovellettavan tilinpäätösnormiston

mukaiset kirjaamisedellytykset tosiasiaissa täyttyneet. Silloinkin, kun kirjanpidollista arviota ei ole merkitty tilinpäätökseen ja tilintarkastaja toteaa tämän menettelyn asianmukaiseksi, tilinpäätöksessä saattaa olla tarpeellista esittää kyseisiä olosuhteita koskevia liitetietoja. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastaja saattaa myös todeta, että kirjanpidollinen arvio, johon on tunnistettu liittyvän paljon arviointiepävarmuutta, on tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, josta on viestittävä tilintarkastuskertomuksessa ISA 701:n²³ mukaisesti, tai hän saattaa katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen (ks. ISA 706 (uudistettu)²⁴ mukaisesti. Jos kyseinen seikka määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, tilintarkastaja ei ISA 706:n (uudistettu) mukaan saa sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painotettavaa kappaletta.²⁵

Kirjanpidollisten arvioiden määrittämisperuste (viittaus: kappale 17(b))

A115. Kun on kysymys käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista, joissakin tilinpäätösnormistoissa on lähtökohtana, että käypä arvo on luotettavasti määritettävissä edellytyksenä sille, että käypään arvoon arvostamista ja sitä koskevien tietojen esittämistä joko vaaditaan tai se sallitaan. Joissakin tapauksissa tästä olettamuksesta voidaan poiketa, esimerkiksi kun asianmukaista arvostusmenetelmää tai -perustetta ei ole. Tällöin tilintarkastajan tekemän arvioinnin painopiste on siinä, onko peruste, jolla johto poikkeaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesta käyvän arvon käyttöön liittyvästä olettamuksesta, asianmukainen.

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen ja virheellisyyksien määrittäminen (viittaus: kappale 18)

A116. Tilintarkastaja saattaa tehdä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että evidenssi viittaa johdon arvioimasta luvusta poikkeavaan kirjanpidolliseen arvioon. Silloin kun tilintarkastusevidenssi tukee lukuarviota, tilintarkastajan arvioiman luvun ja johdon arvioiman luvun välinen ero muodostaa virheellisyyden. Silloin kun tilintarkastaja on todennut, että hänen arvioimansa vaihteluvälin käyttäminen tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan arvioiman vaihteluvälin ulkopuolella oleva johdon arvioima luku ei saa tukea tilintarkastusevidenssistä. Tällaisissa tapauksissa virheellisyys on vähintään yhtä suuri kuin johdon arvioiman luvun ja tilintarkastajan arvioiman vaihteluvälin lähimmän pisteen välinen ero.

A117. Silloin kun johto on muuttanut kirjanpidollista arviota tai sen tekemiseen käytettävää menetelmää edelliseen tilikauteen verrattuna ja muutos perustuu subjektiiviseen arvioon siitä, että olosuhteet ovat muuttuneet, tilintarkastaja voi tehdä ti-

²³ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

²⁴ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

²⁵ ISA 706 (uudistettu), kappale 8(b)

lintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että kirjanpidollinen arvio on johdon tekemän mielivaltaisen muutoksen seurauksena virheellinen, tai hän voi katsoa sen olevan viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (katso kappaleet A124–A125).

A118. ISA 450²⁶ sisältää ohjeistusta virheellisyyksien erottelemisesta, jotta tilintarkastaja voisi arvioida korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen. Kun on kysymys kirjanpidollisista arvioista, väärinkäytöksestä tai virheestä johutuva virheellisyys voi aiheutua seuraavista:

- virheellisyydet, joista ei ole mitään epäilystä (tosiasioihin perustuvat virheellisyydet).
- erot, jotka johtuvat kirjanpidollisia arvioita koskevista johdon harkintaan perustuvista ratkaisuksista, joiden tilintarkastaja katsoo olevan kohtuuttomia, tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta tai soveltamisesta, joka tilintarkastajan näkemyksen mukaan ei ole asianmukainen (harkintaan liittyvät virheellisyydet).
- tilintarkastajan paras arvio perusjoukkoihin sisältyvistä virheellisyyksistä, mihin kuuluu tilintarkastuksessa käytetyssä otoksessa havaittujen virheellisyyksien projisointi koko niihin perusjoukkoihin, joista otokset oli valittu (projisoidut virheellisyydet).

Joissakin tapauksissa, joihin kuuluu kirjanpidollisia arvioita, virheellisyys saattaa syntyä näiden olosuhteiden yhdistelmänä, jolloin erillinen yksilöiminen voi olla vaikeaa tai mahdotonta.

A119. Tilinpäätöksessä liitetietoihin sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden ja niitä koskevien tietojen kohtuullisuuden arviointiin – riippumatta siitä, edellyttääkö sovellettava tilinpäätösnormisto niitä vai annetaanko tiedot vapaaehtoisesti – liittyy olennaisilta osin samantyyppisiä huomioon otettavia seikkoja kuin tilinpäätökseen merkittävä kirjanpidollista arviota tarkastettaessa.

Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti esitettävät tiedot (Viittaus: kappale 19)

A120. Sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiseen tilinpäätöksen esittämiseen kuuluu, että olennaisista seikoista esitetään riittävät tiedot. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi sallia kirjanpidollisia arvioita koskevien tietojen esittämisen tai edellyttää sitä, ja jotkin yhteisöt saattavat esittää lisäinformaatiota liitetiedoissa vapaaehtoisesti. Tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi:

- käytetyt oletukset.
- käytetty arviointimenetelmä, sovellettu malli mukaan luettuna.
- peruste arviointimenetelmän valinnalle.

²⁶ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

- arviointimenetelmässä edelliseen tilikauteen verrattuna tapahtuneiden muutosten vaikutus.
- arviointiepävarmuuden lähteet ja vaikutukset.

Tällaiset esitettävät tiedot ovat käyttäjille relevantteja käsityksen saamiseksi tilinpäätökseen merkityistä tai liitetiedoissa esitetyistä kirjanpidollisista arvioista, ja on tarpeellista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko esitettävät tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisia.

A121. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa joissakin tapauksissa edellyttää tiettyjen epävarmuutta koskevien tietojen esittämistä. Joissakin tilinpäätösnormistoissa määrätään esitettäväksi esimerkiksi:

- keskeiset oletukset ja muut arviointiepävarmuuden lähteet, joihin liittyy merkittävä riski varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen olennaisesta muuttumisesta; tällaisista vaatimuksista voidaan käyttää sellaisia nimityksiä kuin ”keskeiset arviointiepävarmuuden lähteet” tai ”kriittiset kirjanpidolliset arviot”.
- tiedot mahdollisten toteumien vaihteluvälistä ja tämän vaihteluvälin määrittämiseen käytetyistä oletuksista.
- tietoja käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden merkittävyydestä yhteisön taloudellisen aseman ja tuloksen kannalta.
- laadullisia tietoja, kuten altistumiset riskille ja miten ne syntyvät, riskin hallinnan tavoitteet, periaatteet ja menettelytavat sekä riskin määrittämiseen käytetyt menetelmät, samoin kuin näissä laadullisissa käsitteissä tapahtuneet muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna.
- määrällisiä tietoja, kuten se, missä määrin yhteisö on altistunut riskille sen tiedon perusteella, joka toimitetaan sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille, mukaan lukien luottoriski, maksuvalmiusriski ja markkinariski.

Merkittäviä riskejä aiheuttaviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä arviointiepävarmuus
(viittaus: kappale 20)

A122. Kun on kysymys merkittäviä riskejä sisältävistä kirjanpidollisista arvioista, ja vaikka tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia, tilintarkastaja saattaa todeta, että arviointiepävarmuudesta ei ole esitetty asiaan liittyviin olosuhteisiin ja tosiseikkoihin nähden riittävästi tietoja. Tilintarkastajan tekemä arviointi, joka koskee arviointiepävarmuudesta esitettävien tietojen riittävyttä, on sitä tärkeämpää mitä suurempi kirjanpidollisen arvion mahdollisten toteumien vaihteluväli on suhteessa olennaisuuteen (katso tätä koskeva kohta kappaleessa A94).

A123. Joskus tilintarkastaja saattaa katsoa asianmukaiseksi kannustaa johtoa kuvaamaan arviointiepävarmuuteen liittyviä olosuhteita liitetiedoissa tilinpäätöksessä.

ISA 705²⁷ sisältää ohjeistusta siitä, miten tilintarkastajan lausuntoon vaikuttaa se, että tilintarkastaja katsoo johdon tilinpäätöksessä esittämien arviointiepävarmuutta koskevien tietojen olevan riittämättömiä tai harhaanjohtavia.

Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (viittaus: kappale 21)

A124. Tilintarkastajan tietoon voi tilintarkastuksen aikana tulla johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja tai päätöksiä, jotka antavat viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. Tällaiset viitteet saattavat vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, ovatko hänen riskiarviointinsa ja siihen liittyvät toimenpiteet edelleen asianmukaisia, ja tilintarkastaja voi joutua harkitsemaan vaikutuksia tilintarkastukseen muilta osin. Ne saattavat myös vaikuttaa tilintarkastajan arviointiin siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaista virheellisyttä, kuten ISA 700:ssa (uudistettu)²⁸ todetaan.

A125. Viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, joka koskee kirjanpidollisia arvioita, ovat esimerkiksi:

- muutokset kirjanpidollisissa arvioissa tai sen tekemiseen käytettävässä menetelmässä silloin, kun johto on tehnyt subjektiivisen arvion siitä, että olosuhteissa on tapahtunut muutos.
- yhteisön omien oletuksen käyttäminen käypää arvoa koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin, kun ne eivät ole yhdenmukaisia markkinoilla käytettävien todettavissa olevien oletusten kanssa.
- sellaisten merkittävien oletusten valitseminen tai tuottaminen, jotka tuottavat johdon tavoitteiden kannalta edullisen lukuarvion.
- lukuarvion valinta, joka saattaa viitata optimistiseen tai pessimistiseen toimintamalliin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 22)

A126. Kirjallisia vahvistusilmoituksia käsitellään ISA 580:ssä²⁹. Tilinpäätökseen merkittyjä kirjanpidollisia arvioita tai niistä esitettäviä tietoja koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat arviointiepävarmuuden luonteesta, olennaisuudesta ja laajuudesta riippuen sisältää vahvistusilmoituksia

- johdon kirjanpidollisten arvioiden määrittämiseen käyttämien prosessien, niihin liittyvät oletukset ja mallit mukaan luettuina, asianmukaisuudesta sovellettavaan tilinpäätösnormistoon nähden, sekä prosessien soveltamisen johdonmukaisuudesta.

²⁷ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

²⁸ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

²⁹ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN – MUKAAN LUKIEN KÄYPÄÄ ARVOA KOSKEVAT
KIRJANPIDOLLISET ARVIOT – JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN

- siitä, että oletukset asianmukaisesti kuvastavat johdon aikomusta ja kykyä toimia tietyillä tavoilla yhteisön puolesta, kun tämä on kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kannalta relevanttia.
- siitä, että kirjanpidollisista arvioista esitettävät tiedot ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täydellisiä ja asianmukaisia.
- siitä, ettei mikään tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma edellytä tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden ja niitä koskevien tietojen muuttamista.

A127. Kirjalliset vahvistusilmoitukset niistä kirjanpidollisista arvioista, joita ei merkitä tilinpäätökseen ja joista ei esitetä tietoja tilinpäätöksessä, voivat sisältää vahvistusilmoituksia myös

- siitä, onko johto käyttänyt asianmukaista perustetta tehdessään ratkaisua siitä, että sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamisedellytykset tai kriteerit tietojen esittämiselle tilinpäätöksessä eivät täyty (katso kappale A114)
- kun kyseessä ovat kirjanpidolliset arviot, joita ei ole määritetty tai esitetty tilinpäätöksessä käypään arvoon, onko johto käyttänyt asianmukaista perustetta sivuuttaessaan yhteisön soveltamaan tilinpäätösnormistoon sisältyvän oletuksen käyvän arvon käyttämisestä (katso kappale A115).

Dokumentointi (viittaus: kappale 23)

A128. Tilintarkastuksen aikana tunnistettujen mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevien viitteiden dokumentoiminen auttaa tilintarkastajaa hänen tehdessään johtopäätöstä siitä, ovatko hänen tekemänsä riskienarviointi ja siihen perustuvat toimenpiteet edelleen asianmukaisia, sekä arvioidessaan, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä. Kappaleessa A125 esitetään esimerkkejä mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevista viitteistä.

Käypään arvoon perustuvat arvostukset ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot erilaisten tilinpäätösnormistojen mukaan

Tämän liitteen tarkoituksena on taustatietojen ja asiayhteyden antamiseksi käsitellä vain yleisesti käypään arvoon perustuvia arvostuksia ja niistä tilinpäätöksissä esitettäviä tietoja erilaisten tilinpäätösnormistojen mukaan.

1. Eri tilinpäätösnormistoissa vaaditaan tai sallitaan monia erilaisia käypään arvoon perustuvia arvostuksia ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Eroa on myös siinä, minkä tasoista ohjeistusta ne antavat omaisuuserien ja velkojen arvostamisperusteesta tai sitä koskevien tietojen esittämisestä. Joihinkin tilinpäätösnormistoihin sisältyy sitovaa ohjeistusta, toisiin yleistä ohjeistusta, ja joihinkin ei sisälly lainkaan ohjeistusta. Lisäksi on olemassa toimialakohtaisia käypään arvoon arvostamista ja tietojen esittämistä koskevia käytäntöjä.
2. Käyvän arvon määritelmät saattavat olla erilaisia eri tilinpäätösnormistoissa tai yksittäisessä normistossa erilaisia eri omaisuuserille, veloille tai esitettäville tiedoille. Esimerkiksi IAS 39:ssä¹ käypä arvo määritellään niin, että se on ”rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä”. Käyvän arvon käsitteessä oletuksena on yleensä pikemminkin senhetkinen liiketapahtuma kuin jonakin aiempänä tai tulevana ajankohtana toteutuva tapahtuma. Käyvän arvon määrittämisprosessissa etsitään siis arvioitua hintaa, johon liiketoimi toteutuisi. Erilaisissa tilinpäätösnormistoissa voidaan käyttää myös sellaisia nimityksiä kuin ”yhteisökohtainen arvo”, ”käyttöarvo” tai vastaavia termejä, mutta ne saattavat kuitenkin sisältyä tämän standardin mukaiseen käyvän arvon käsitteeseen.
3. Ajan kuluessa tapahtuvia käyvän arvon muutoksia saatetaan käsitellä eri tilinpäätösnormistoissa eri tavoin. Jokin tilinpäätösnormisto saattaa esimerkiksi edellyttää, että tiettyjen varojen ja velkojen käyvän arvon muutokset esitetään suoraan omassa pääomassa, kun jonkin toisen tilinpäätösnormiston mukaan tällaiset muutokset voivat vaikuttaa tulokseen. Joidenkin normistojen mukaan johdon aikomus toimia tietyllä tavalla jonkin omaisuuserän tai velan suhteen vaikuttaa käyvän arvon määrittämiseen tai päätökseen käyvän arvon soveltamisesta.
4. Erilaiset tilinpäätösnormistot saattavat edellyttää tilinpäätöksessä tiettyjä erityisiä käypään arvoon tapahtuvia arvostuksia ja niitä koskevien tietojen esittämistä ja määrätä niistä tai sallia ne erilaisissa määrin. Tilinpäätösnormistoissa saatetaan

¹ IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

- määrätä arvostusta, esittämistä ja esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia, jotka kohdistuvat tiettyyn tilinpäätökseen merkittyyntä informaatioon taikka liitetiedoissa tai lisätietona esitettävään informaatioon;
 - sallia tietyt käypä arvoja käyttäen tehtävät arvostukset yhteisön valinnan mukaan tai vain tiettyjen kriteerien täytyessä;
 - määrätä käypään arvoon perustuvaa arvostusta varten tietty menetelmä, esimerkiksi riippumattoman arvioinnin käyttäminen tai tietyt tavat käyttää diskontattuja rahavirtoja;
 - sallia käypään arvoon perustuva arvostus useita vaihtoehtoisia menetelmiä (tilinpäätösnormisto voi sisältää tai olla sisältämättä valintakriteerit); tai
 - olla antamatta käypään arvoon perustuvista arvostuksista tai niitä koskevista tiedoista mitään muuta ohjeistusta kuin että niiden käyttäminen on ilmeistä vakiintuneen tavan tai käytännön, esimerkiksi toimialan käytännön mukaan.
5. Joissakin tilinpäätösnormistoissa lähdetään siitä, että varojen tai velkojen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, edellytyksenä sille, että käypään arvoon arvostamista tai sitä koskevien tietojen esittämistä joko vaaditaan tai se sallitaan. Joskus tämä oletamus voidaan sivuuttaa, kun jollakin omaisuuserällä tai velalla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja muut menetelmät, joilla käypä arvo voitaisiin kohtuudella arvioida, selvästi eivät ole asianmukaisia tai toimivia. Joissakin tilinpäätösnormistoissa voidaan täsmentää käypien arvojen hierarkia, jossa erotellaan käyvän arvon määrittämiseen käytettävät syöttötiedot niin, että ne vaihtelevat selvästi ”todettavissa olevista syöttötiedoista”, jotka perustuvat noteerattuihin hintoihin ja toimiviin markkinoihin, ”ei todettavissa oleviin syöttötietoihin”, joihin sisältyy yhteisön omia harkintaan perustuvia ratkaisuja oletuksista, joita markkinaosapuolet käyttäisivät.
6. Joissakin tilinpäätösnormistoissa vaaditaan erityisten oikaisujen tai muutosten tekemistä arvoja koskevaan informaatioon tai muiden erityisten seikkojen huomiointiin ottamista, kun on kysymys tietystä omaisuuserästä tai velasta. Esimerkiksi sijoituskiinteistöjen kirjanpitoikäisyydessä saatetaan edellyttää arvioijalta saatavaan markkina-arvoon tehtäviä oikaisuja, kuten myynnin yhteydessä syntyviä sulke-
miskustannuksia koskevia taikka kiinteistön kuntoon ja sijaintiin sekä muihin seikkoihin perustuvia oikaisuja. Vastaavasti jos tietyn omaisuuserän markkinat eivät ole toimivat, julkaistuja hintanoteerauksia saatetaan joutua oikaisemaan tai muuttamaan sopivampaan käypään arvoon pääsemiseksi. Noteeratut markkinahinnat eivät välttämättä osoita käypää arvoa, jos markkinoilla on vain vähän toimintaa, jos markkinat eivät ole vielä vakiintuneet tai jos kauppaa käydään vain pienillä volyymeilla suhteessa olemassa oleviin kaupankäynnin kohteena oleviin yksikköihin. Näin ollen tällaisia markkinahintoja voidaan joutua oikaisemaan tai muuttamaan. Tällaisten oikaisujen tai muutosten tekemiseen voidaan tarvita muista lähteistä saatavaa markkinainformaatiota. Joissakin tapauksissa voi olla tarpeellista ottaa omaisuuserän tai velan käypää arvoa tai mahdollista arvon alen-
tumista määritettäessä huomioon myös asetettu vakuus (esimerkiksi kun vakuus koskee tietyn tyyppistä vieraan pääoman ehtoista sijoitusta).

7. Useimmissa tilinpäätösnormistoissa käypään arvoon perustuvan arvostuksen pohjana on oletus, että yhteisön toiminta jatkuu ilman aikomusta tai tarvetta lopettaa yhteisöä, supistaa sen toiminnan laajuutta olennaisesti tai ryhtyä liiketoimiin epäedullisin ehdoin. Tällaisessa tapauksissa käypä arvo ei siis olisi määrä, jonka yhteisö saisi tai suorittaisi pakkotilanteessa toteutuvassa kaupassa, pakkoselvitystilassa tai panttihuutokaupassa. Toisaalta yleiset taloudelliset olosuhteet tai tiettyjen toimialojen erityiset olosuhteet voivat aiheuttaa markkinoille epälikvidiyyttä ja edellyttää käypien arvojen perustamista alempiin hintoihin, mahdollisesti merkittävästi alempiin hintoihin. Yhteisön voi kuitenkin olla tarpeellista ottaa varojensa ja velkojensa käyviä arvoja määrittäessään huomioon senhetkinen taloudellinen tai toiminnallinen tilanteensa, jos sen soveltama tilinpäätösnormisto määrää tekemään niin tai sallii tehdä niin, ja tällaisessa normistossa voidaan täsmentää tai olla täsmentämättä, miten tämä toteutetaan. Esimerkiksi toimivan johdon suunnitelma omaisuuserän pikaisesta myymisestä tiettyjen liiketoiminnan tavoitteiden saavuttamiseksi voi olla relevantti kyseisen omaisuuserän käyvän arvon määrittämisen kannalta.

Käypään arvoon arvostamisen yleisyys

8. Käypään arvoon perustuva arvostaminen ja sitä koskevien tietojen esittäminen ovat yleistymässä tilinpäätösnormistoissa. Käyviä arvoja voi esiintyä tilinpäätöksessä ja ne voivat vaikuttaa tilinpäätöksessä esiintyviin määrityksiin useilla eri tavoilla, joista esimerkkinä on käyvän arvon määrittäminen seuraaville:
- tietyt varat tai velat, kuten markkinakelpoiset arvopaperit tai rahoitusinstrumenttiin perustuvan velvoitteen täyttämistä koskevat velat, jotka ruutiinomaisesti tai säännöllisesti arvostetaan markkina-arvoihin.
 - tietyt oman pääoman erät esimerkiksi, kun kyseessä on tiettyjen oman pääoman piirteitä omaavien rahoitusinstrumenttien, kuten liikkeeseenlasikijan osakkeiksi haltijan valinnan mukaan vaihdettavissa olevien joukko-velkakirjalainojen, kirjaaminen ja arvostaminen sekä niitä koskevien tietojen esittäminen.
 - tietyt liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut varat tai velat; esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä yritysostosta johtuvan liikearvon alkupeäinen määrittäminen perustuu yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja velkojen käypiin arvoihin ja annetun vastikkeen käypään arvoon.
 - tietyt varat ja velat, jotka oikaistaan käypään arvoon kertaluonteisesti. Joissakin tilinpäätösnormistoissa voidaan edellyttää käypiin arvoihin perustuvaa arvostamista omaisuuserään tai omaisuuseräryhmään tehtävän oikaisun kvantifioimiseksi osana omaisuuserän arvonalentumisen määrittämistä; esimerkkinä liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvon arvonalentumistestaus, joka perustuu määritellyn toimintayksikön tai raportoitavan yksikön käypään arvoon ja jonka arvo sitten jaetaan yhteisön tai yksikön omaisuuserä- ja velkaryhmille tarkoituksena johtaa laskennallinen liikearvo, jota verrataan kirjattuun liikearvoon.

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN – MUKAAN LUKIEN KÄYPÄÄ ARVOA KOSKEVAT
KIRJANPIDOLLISET ARVIOT – JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN

- yhteenlasketut varat ja velat; joissakin tapauksissa omaisuuserien tai velkojen luokan tai ryhmän arvostaminen edellyttää joidenkin tällaiseen luokkaan tai ryhmään kuuluvien yksittäisten varojen tai velkojen käypien arvojen yhdistämistä; esimerkiksi diversifoidun lainasalkun arvo saataan yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston mukaan määrittää joidenkin salkkuun sisältyvien lainaryhmien käyvän arvon perusteella.
- informaatio, joka esitetään tilinpäätöksessä liitetiedoissa tai lisätietona mutta jota ei merkitä tilinpäätökseen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 550

LÄHIPIIRI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne.....	2
Tilintarkastajan velvollisuudet.....	3–7
Voimaantulo	8
Tavoitteet	9
Määritelmät	10
Vaatimukset	
Riskienarvointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	11–17
Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	18–19
Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyden riskeihin vastaamiseksi	20–24
Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen	25
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	26
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	27
Dokumentointi	28
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastajan velvollisuudet	A1–A3
Lähipiirin määritelmä	A4–A7
Riskienarvointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A8–A28
Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A29–A30

Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi.....	A31–A45
Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen	A46–A47
Kirjalliset vahvistusilmoitukset.....	A48–A49
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A50

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 550 *Lähipiiri* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Eri-tyisesti standardissa käsitellään laajemmin sitä, miten ISA 315:tä (uudistettu)¹, 330:tä² ja 240:tä³ sovelletaan lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyden riskien yhteydessä.

Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne

2. Monet lähipiiriliiketoimet ovat osa tavanomaista liiketoimintaa. Tällaisissa olosuhteissa niihin ei ehkä sisälly suurempaa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskiä kuin lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa toteutuviin vastaavanlaisiin liiketoimiin. Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteesta voi kuitenkin joissakin olosuhteissa aiheutua suurempia tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä kuin lähipiiriin kuulumattomien kanssa toteutuvista liiketoimista. Esimerkiksi:
 - Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat toimia monenlaisten laajojen ja mutkikkaiden suhteiden ja rakenteiden välityksellä, jolloin lähipiiriliiketoimien monimutkaisuus lisääntyy vastaavasti.
 - Tietojärjestelmät saattavat olla tehottomia tunnistamaan tai kokoamaan yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisiä liiketoimia sekä saamia ja velkoja.
 - Lähipiiriliiketoimissa ei välttämättä noudateta tavanomaisia markkinaehtoja; esimerkiksi jotkin lähipiiriliiketoimet voivat olla vastikkeettomia.

Tilintarkastajan velvollisuudet

3. Koska toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet eivät ole toisistaan riippumattomia, monet tilinpäätösnormistot sisältävät erityisiä vaatimuksia lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien sekä saamisten ja velkojen kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpäätösten käyttäjät ymmärtäisivät niiden luonteen ja niiden todelliset tai mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää tällaisia vaatimuksia, tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä tunnistaakseen olennaisen virheellisyyden riskit, jotka johtuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita tai -liiketoimia taikka lähipiirisaamia tai -velkoja kirjanpidossa kyseisen normiston vaatimusten mukaan asianmukaisesti, sekä arvioidakseen näitä riskejä ja vastatakseen niihin.

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

³ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

4. Vaikka sovellettava tilinpäätösnormisto sisältäisi hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilintarkastajan on kuitenkin tarpeellista muodostaa riittävä käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista pystyäkseen toteamaan – sikäli kuin nämä suhteet ja liiketoimet vaikuttavat tilinpäätökseen – pitääkö paikkansa, että (viittaus: kappale A1)
- tilinpäätös on esitetty oikein (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto); tai (viittaus: kappale A2)
 - tilinpäätös ei ole harhaanjohtava (jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto). (Viittaus: kappale A3)
5. Yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskeva käsitys on relevantti myös tilintarkastajan arvioidessa ISA 240:n⁴ edellyttämällä tavalla sitä, esiintyykö yksi tai useampia väärinkäytöksen riskitekijöitä, koska väärinkäytös voi olla helpompi toteuttaa lähipiiriin kuuluvien osapuolten avulla.
6. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin tilinpäätökseen sisältyviä olennaisia virheellisyyksiä jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien⁵ noudattaen. Kun kyseessä on lähipiiri, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaisia virheellisyyksiä ovat tavanomaista suuremmat esimerkiksi seuraavista syistä:
- Johto ei välttämättä ole tietoinen kaikkien lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien olemassaolosta, erityisesti jos sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisällä lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia.
 - Lähipiirisuhteet voivat antaa johdolle suuremman mahdollisuuden epärehelliseen yhteistoimintaan, tekojen peittelyyn tai manipulointiin.
7. Siksi tässä yhteydessä on erityisen tärkeää, että tilintarkastus suunnitellaan ja suoritetaan noudattaen ammatillista skeptisyyttä, kuten ISA 200⁶ edellyttää, ottaen huomioon se mahdollisuus, että lähipiirisuhteita ja -liiketoimia on jätetty esittämättä. Tähän standardiin sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioimaan niitä sekä suunnittelemaan tilintarkastustoimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi.

Voimaantulo

8. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

⁴ ISA 240, kappale 25

⁵ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappaleet A53–A54

⁶ ISA 200, kappale 15

Tavoitteet

9. Tilintarkastajan tavoitteena on
- (a) riippumatta siitä, sisältyykö sovellettavaan tilinpäätösnormistoon lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, muodostaa riittävä käsitys lähipiirisuhteista ja -liiketoimista pystyäkseen:
 - (i) tunnistamaan mahdolliset lähipiirisuhteista ja -liiketoimista johtuvat väärinkäytöksen riskitekijät, jotka ovat relevantteja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta; ja
 - (ii) toteamaan hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella – sikäli kuin nämä suhteet ja liiketoimet vaikuttavat tilinpäätökseen – pitääkö paikkansa, että
 - a. tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto); tai
 - b. tilinpäätös ei ole harhaanjohtava (jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto); ja
 - (b) kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko lähipiirisuhteet ja -liiketoimet tunnistettu ja käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston mukaisesti.

Määritelmät

10. Seuraavia termejä käytetään tilintarkastusstandardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Toisistaan riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi – Liiketoimi, joka toteutuu ehdoilla, joita liiketoimeen halukkaat, toistensa lähipiiriin kuulumattomat, toisistaan riippumatta ja omaksi edukseen toimivat ostaja ja myyjä noudattaisivat.
 - (b) Lähipiiriin kuuluva osapuoli – Osapuoli, joka on joko (viittaus: kappaleet A4–A7)
 - (i) sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritelty lähipiiriin kuuluva; tai
 - (ii) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia,

- a. henkilö tai toinen yhteisö, joka käyttää raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti;
- b. toinen yhteisö, jossa raportoiva yhteisö käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti; tai
- c. toinen yhteisö, joka on raportoivan yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena, koska
 - i. niillä on samat määräysvaltaiset omistajat;
 - ii. niiden omistajat ovat toistensa läheisiä perheenjäseniä; tai
 - iii. niiden johdon avainhenkilöt ovat samoja.

Yhteisöjen, jotka ovat julkisen vallan (ts. kansallisen, alueellisen tai paikallisen hallituksen) määräysvallassa, ei kuitenkaan katsota kuuluvan toistensa lähipiiriin, paitsi jos niillä on merkittäviä liiketoimia toistensa kanssa tai ne käyttävät merkittävässä määrin yhteisiä resursseja.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

11. Osana riskienarviointitoimenpiteitä, joita ISA 315 (uudistettu) ja ISA 240 edellyttävät tilintarkastajan suorittavan tilintarkastuksen aikana⁷, tilintarkastajan on suoritettava kappaleissa 12–17 mainitut tilintarkastustoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet hankkiakseen lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen kannalta relevanttia tietoa. (Viittaus: kappale A8)

Käsityksen muodostaminen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista

12. ISA 315:n (uudistettu) ja ISA 240:n edellyttämän toimeksiantotiimissä käytävän keskustelun⁸ on sisällettävä erityinen tarkastelu tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle johtuen väärinkäytöksestä tai virheestä, joka voisi aiheutua yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. (Viittaus: kappaleet A9–A10)
13. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta,
 - (a) keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu sekä mitä muutoksia on tapahtunut edelliseen tilikauteen verrattuna; (viittaus: kappaleet A11–A14)

⁷ ISA 315 (uudistettu), kappale 5; ja ISA 240, kappale 17

⁸ ISA 315 (uudistettu), kappale 10; ja ISA 240, kappale 16

- (b) minkä luonteisia ovat yhteisön ja näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliset suhteet; ja
 - (c) onko yhteisöllä ollut näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa liiketoimia tilikauden aikana, ja jos on, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat olleet ja mikä on ollut niiden tarkoitus.
14. Tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja johdolle ja muille yhteisössä toimiville sekä suoritettava muita asianmukaisiksi katsomiaan riskienarviointitoimenpiteitä muodostaakseen käsityksen mahdollisista kontrolleista, joita johto on järjestänyt seuraavia tarkoituksia varten: (viittaus: kappaleet A15–A20)
- (a) lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistaminen ja kirjanpitokäsittely sekä niitä koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
 - (b) lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutettavia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset; ja (viittaus: kappale A21)
 - (c) tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset.

Pysyminen tarkkaavaisena lähipiiritiedon varalta asiakirjoja tai muuta aineistoa läpikäytäessä

15. Kun tilintarkastaja tilintarkastuksen aikana tarkastaa yksityiskohtaisesti aineistoa tai asiakirjoja, hänen on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai muun informaation varalta, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle. (Viittaus: kappaleet A22–A23)

Tilintarkastajan on erityisesti tarkastettava seuraavat kohteet yksityiskohtaisesti sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien varalta, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle:

- (a) osana tilintarkastajan toimenpiteitä pankeilta saadut vahvistukset ja juridiset vahvistukset;
 - (b) yhtiökokousten ja hallintoelinten kokousten pöytäkirjat; ja
 - (c) muut asiakirjat tai aineistot sen mukaan kuin tilintarkastaja katsoo yhteisön olosuhteissa tarpeelliseksi.
16. Jos tilintarkastaja kappaleen 15 edellyttämiä tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan tai muiden tilintarkastustoimenpiteiden avulla tunnistaa merkittäviä yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia liiketoimia, hänen on tiedusteltava johdolta, (viittaus: kappaleet A24–A25)
- (a) minkä luonteisia nämä liiketoimet ovat; ja (viittaus: kappale A26)
 - (b) voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia. (Viittaus: kappale A27)

Lähipiiriä koskevien tietojen jakaminen toimeksiantotiimin kanssa

17. Tilintarkastajan on jaettava hankkimansa yhteisön lähipiiriä koskevat relevantit tiedot toimeksiantotiimin muiden jäsenten kanssa. (Viittaus: kappale A28)

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

18. Täyttäessään ISA 315:n (uudistettu) mukaista vaatimusta olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta⁹ tilintarkastajan on tunnistettava lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskit ja arvioitava niitä sekä ratkaistava, ovatko jotkin näistä riskeistä merkittäviä. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on käsiteltävä tunnistettuja yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä lähipiiriliiketoimia merkittäviä riskejä aiheuttavina.
19. Jos tilintarkastaja lähipiiriä koskevia riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä suorittaessaan tunnistaa väärinkäytöksen riskitekijöitä (mukaan lukien lähipiiriin kuuluvan määräävää vaikutusvaltaa käyttävän tahon olemassaoloon liittyvät seikat), hänen on otettava tällaiset tiedot huomioon tunnistessaan ja arvioiessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä ISA 240:n mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A6, A29–A30)

Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi

20. Osana ISA 330:n mukaista vaatimusta arvioituihin riskeihin vastaamisesta¹⁰ tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskeistä. Näiden tilintarkastustoimenpiteiden on sisällettävä kappaleiden 21–24 edellyttämät toimenpiteet. (Viittaus: kappaleet A31–A34)

Aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten tai merkittävien lähipiiriliiketoimien tunnistaminen

21. Jos tilintarkastaja tunnistaa järjestelyjä tai tietoja, jotka viittaavat sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on ratkaistava, saadaanko taustalla olevien olosuhteiden perusteella vahvistus tällaisten suhteiden tai liiketoimien olemassaololle.
22. Jos tilintarkastaja tunnistaa lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on:

⁹ ISA 315 (uudistettu), kappale 25

¹⁰ ISA 330, kappaleet 5–6

- (a) kommunikoitava relevantit tiedot viipymättä toimeksiantotiimin muille jäsenille; (viittaus: kappale A35)
- (b) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:
 - (i) pyydettyä johtoa yksilöimään kaikki näiden juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneet liiketoimet tilintarkastajan tarkemmin arvioitaviksi; ja
 - (ii) tiedusteltava, miksi yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit eivät onnistuneet siinä, että lähipiirisuhteet tai -liiketoimet olisi tunnistettu tai niistä olisi annettu tietoja;
- (c) suoritettava tarkoitukseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka koskevat tällaisia juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia; (viittaus: kappale A36)
- (d) otettava uudelleen arvioitavaksi riski siitä, että on olemassa muitakin lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, ja suoritettava lisää tilintarkastustoimenpiteitä tarpeen mukaan; ja
- (e) jos näyttää siltä, että johto on jättänyt tiedot esittämättä tahallisesti (mikä antaa viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä), arvioitava vaikutuksia tilintarkastukseen. (Viittaus: kappale A37)

Tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet

23. Kun kyseessä ovat tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet, tilintarkastajan on
- (a) tarkastettava yksityiskohtaisesti niiden taustalla olevat mahdolliset sopimukset ja arvioitava,
 - (i) viittaako liiketoimien liiketaloudellinen perusta (tai sen puuttuminen) siihen, että niiden toteuttamisen tarkoituksena saattaa olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen;¹¹ (viittaus: kappaleet A38–A39)
 - (ii) ovatko liiketoimien ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa; ja
 - (iii) onko liiketoimet käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; sekä

¹¹ ISA 240, kappale 33(c)

- (b) hankittava tilintarkastusevidenssiä siitä, että liiketoimiin on ollut asianmukainen valtuutus ja ne ovat asianmukaisesti hyväksytyjä. (Viittaus: kappaleet A40–A41)

Kannanotot, joiden mukaan lähipiiriliiketoimet on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa

- 24. Jos johto on esittänyt tilinpäätöksessä kannanoton, että lähipiiriliiketoimi on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisestä kannanotosta. (Viittaus: kappaleet A42–A45)

Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen

- 25. Laatiessaan tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa ISA 700:n (uudistettu)¹² mukaisesti, tilintarkastajan on arvioitava, (viittaus: kappale A46)
 - (a) onko tunnistetut lähipiirisuhteet ja -liiketoimet käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja (viittaus: kappale A47)
 - (b) ovatko lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien vaikutukset sellaisia, että ne
 - (i) estävät sen, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto); tai
 - (ii) tekevät tilinpäätöksestä harhaanjohtavan (jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

- 26. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilintarkastajan on saatava johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että (viittaus: kappaleet A48–A49)
 - (a) nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä kaikista tiedossaan olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista; ja
 - (b) nämä ovat käsitelleet tällaiset suhteet ja liiketoimet asianmukaisesti kirjanpidossa ja esittäneet niistä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston vaatimusten mukaisesti.

¹² ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 10–15

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

27. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,¹³ tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa esiin tulevista merkittävistä asioista, jotka liittyvät yhteisön lähipiiriin. (Viittaus: kappale A50)

Dokumentointi

28. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimet ja tiedot lähipiirisuhteiden luonteesta¹⁴.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus**Tilintarkastajan velvollisuudet**

Tilinpäätösnormisto sisältää vain hyvin vähän lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia (viittaus: kappale 4)

- A1. Vain hyvin vähän lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia sisältävällä tilinpäätösnormistolla tarkoitetaan tilinpäätösnormistoa, jossa määritellään, mitä lähipiiri tarkoittaa, mutta tämä määritelmä kattaa huomattavasti suppeamman alueen kuin tämän standardin kappaleessa 10(b)(ii) esitetty määritelmä niin, että normistoon sisältyvä vaatimus lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien esittämisestä koskisi huomattavasti harvempia lähipiirisuhteita ja -liiketoimia.

Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvat normistot (viittaus: kappale 4(a))

- A2. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto¹⁵, lähipiirisuhteista ja -liiketoimista saattaa johtua, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa, esimerkiksi jos tällaisten suhteiden ja liiketoimien taloudelliset realiteetit eivät kuvastu asianmukaisesti tilinpäätöksessä. Tilinpäätös ei ehkä anna oikeaa ja riittävää kuvaa esimerkiksi silloin, kun yhteisö on myynyt kiinteistön määräysvaltaiselle osakkaalle markkina-arvoa ylempään tai alempaan hintaan ja tämä on käsitelty kirjanpidossa yhteisön tulokseen vaikuttavana liiketapahtumana, vaikka kysymys saattaa olla pääoman sijoituksesta tai palautuksesta taikka osingonjaosta.

¹³ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

¹⁴ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja kappale A6

¹⁵ Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja sääösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto määritellään ISA 200:n kappaleessa 13(a).

Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvat normistot (viittaus: kappale 4(b))

- A3. Jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, niin se, tuleeko tilinpäätöksestä lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien seurauksena ISA 700:ssa (uudistettu) tarkoitettulla tavalla harhaanjohtava, riippuu toimeksiannon erityisistä olosuhteista. Vaikka esimerkiksi lähipiiriliiketoimia koskevien tietojen jättäminen esittämättä tilinpäätöksessä olisi normiston sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaista, tilinpäätös voisi olla harhaanjohtava, jos yhteisö saa kovin huomattavan osuuden liikevaihdostaan lähipiirin kanssa toteutuvista liiketoimista eikä tätä seikkaa mainita. On kuitenkin erittäin harvinaista, että tilintarkastaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun ja esitetyn tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos tilintarkastaja on ISA 210:n¹⁶ mukaisesti todennut, että kyseinen normisto on hyväksyttävä.¹⁷

Lähipiirin määritelmä (viittaus: kappale 10(b))

- A4. Monissa tilinpäätösnormistoissa käsitellään määräysvallan ja huomattavan vaikutusvallan käsitteitä. Vaikka näistä käsitteistä voidaan käyttää erilaisia termejä, yleensä normistoissa selitetään, että
- (a) määräysvalta tarkoittaa oikeutta määrätä yhteisön toiminnan ja talouden periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta; ja
 - (b) huomattava vaikutusvalta (joka voidaan saavuttaa osakeomistuksen, säädöksen tai sopimuksen perusteella) tarkoittaa oikeutta osallistua yhteisön talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa.
- A5. Seuraavien suhteiden olemassaolo saattaa viitata määräysvallan tai huomattavan vaikutusvallan olemassaoloon:
- (a) välittömät tai välilliset oman pääoman ehtoiset omistukset tai muut taloudelliset intressit yhteisössä.
 - (b) yhteisön välittömät tai välilliset oman pääoman ehtoiset osuudet tai muut taloudelliset intressit muissa yhteisöissä.
 - (c) kuuluminen hallintoelimiin tai johdon avainhenkilöihin (ts. niihin johdon jäseniin, joilla on yhteisön toiminnan suunnittelua, ohjausta ja valvontaa koskevat valtuudet ja vastuu).
 - (d) se, että osapuoli on jonkin kohdassa (c) tarkoitettun henkilön läheinen perheenjäsen.
 - (e) merkittävä liikesuhde jonkin kohdassa (c) tarkoitettun henkilön kanssa.

¹⁶ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

¹⁷ ISA 700, kappale A17

Lähipiiriin kuuluvat osapuolet, joilla on määrävä vaikutusvalta

- A6. Lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat pystyä määräysvaltansa tai huomattavan vaikutusvaltansa nojalla käyttämään määrävää vaikutusvaltaa yhteisöön tai sen johtoon nähden. Tällaisen käyttäytymisen huomioon ottaminen on relevanttia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa, kuten kappaleissa A29–A30 lähemmin selostetaan.

Erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt lähipiiriin kuuluvina osapuolina

- A7. Erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö¹⁸ voi joissakin olosuhteissa kuulua yhteisön lähipiiriin, koska yhteisöllä voi tosiasiallisesti olla siinä määräysvalta, vaikka se omistaisi erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön pääomasta vain vähän tai ei lainkaan.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet*Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit*
(viittaus: kappale 11)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A8. Julkisella sektorilla lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskeviin tilintarkastajan velvollisuuksiin voi vaikuttaa tilintarkastustehtävän sisältö tai velvoitteet, joita julkisen sektorin yhteisöillä on säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin perusteella. Tästä seuraa, että tilintarkastajan velvollisuudet eivät julkisella sektorilla ehkä rajoitu lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien käsittelyyn vaan niihin voi kuulua laajempi velvollisuus käsitellä riskejä siitä, että on jätetty noudattamatta julkisen sektorin yksikköjä koskevaa säädöstä, määräystä tai muuta velvoittavaa normia, joka sisältää erityisiä vaatimuksia liiketoiminnan harjoittamisesta lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa. Julkisella sektorilla tilintarkastajan voi lisäksi olla tarpeellista ottaa huomioon julkisen sektorin taloudellisessa raportoinnissa noudatettavat lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat vaatimukset, jotka saattavat olla erilaisia kuin yksityisellä sektorilla.

Käsityksen muodostaminen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 12)

- A9. Toimeksiantotiimissä käytävässä keskustelussa voidaan käsitellä esimerkiksi seuraavia asioita:
- yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne ja laajuus (käyttäen esimerkiksi tilintarkastajan kunkin tilintarkastuksen jälkeen päivittämää lueteloa tunnistetuista lähipiiriin kuuluvista osapuolista).

¹⁸ ISA 315:n (uudistettu) kappaleisiin A34–A35 sisältyy erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön luonnetta koskevaa ohjeistusta.

- sen painottaminen, että on tärkeää säilyttää koko tilintarkastuksen ajan ammatillinen skeptisyys lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden mahdollisuuden varalta.
- yhteisön olosuhteet tai olot, jotka voivat viitata johdolta aiemmin tunnistamatta tai tilintarkastajalle ilmoittamatta jääneiden lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon (esimerkiksi monimutkainen organisaatiota rakenne, erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen käyttäminen taseen ulkopuolisiin liiketoimiin tai puutteellinen tietojärjestelmä).
- lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon mahdollisesti viittaavat asiakirjat tai muu aineisto.
- se, miten tärkeänä johto ja hallintoelimet pitävät lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistamista ja asianmukaista käsittelyä kirjanpidossa sekä niitä koskevien tietojen asianmukaista esittämistä (jos sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia), ja tähän liittyvä riski siitä, että johto sivuuttaa relevantteja kontrolloja.

A10. Väärinkäytöksiä koskevan keskustelun yhteydessä voidaan käsitellä erikseen sitä, miten lähipiiri voi olla osallisena väärinkäytöksessä. Esimerkiksi:

- kuinka johdon määräysvallassa olevia erityistä tarkoitusta varten perustettuja yksiköitä voitaisiin käyttää tuloksen manipuloinnissa.
- liikekumppanin välillä siten, että liiketoimien avulla käytetään väärin yhteisön varoja.

Yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet (viittaus: kappale 13(a))

- A11. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tieto siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu, on todennäköisesti helposi johdon saatavissa, koska lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on tarpeellista tallettaa, käsitellä ja koota yhteisön tietojärjestelmissä, jotta yhteisön olisi mahdollista täyttää normiston mukaiset kirjanpitokäsittelyä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Johdolla on tämän vuoksi todennäköisesti kattava luettelo lähipiiriin kuuluvista osapuolista ja muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna. Jatkuviissa toimeksiannoissa tiedustelujen tekeminen antaa perustan johdon antamien tietojen vertailemiselle tilintarkastajan aiemmissa tilintarkastuksissa laatimaan luetteloon lähipiiriin kuuluvista osapuolista.
- A12. Jos kuitenkin normisto ei sisällä lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, yhteisöllä ei välttämättä ole tällaisia tietojärjestelmiä. Tällaisissa olosuhteissa on mahdollista, että johto ei ole tietoinen kaikkien lähipiiriin kuuluvien osapuolten olemassaolosta. Vaatimus kappaleessa 13 mainittujen tiedustelujen tekemisestä kuitenkin pätee, koska johdon tiedossa saattaa olla tämän standardin mukaista lähipiirin määritelmää vastaavia osapuolia. Tällöin tilintarkastajan tekemät tiedustelut siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu, ovat todennäköisesti osa tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä, jotka suoritetaan ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti tiedon hankkimiseksi

- yhteisön omistus- ja hallintorakenteesta;
- siitä, minkä tyyppisiä investointeja yhteisö tekee ja suunnittelee tekevän-
sä; ja
- siitä, miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu.

Siinä erityisessä tapauksessa, että kyseessä on saman määräysvallan alaisten osapuolten välinen suhde, johto on todennäköisemmin tietoinen tällaisista suhteista, jos niillä on taloudellista merkitystä yhteisölle, ja tällöin tilintarkastajan tekemät tiedustelut ovat todennäköisesti tehokkaampia, jos niissä keskitytään selvittämään, kuuluvatko osapuolet, joiden kanssa yhteisöllä on merkittäviä liiketoimia tai merkittäviä yhteisiä resursseja, lähipiiriin.

- A13. Konsernin tilintarkastuksessa ISA 600 edellyttää, että konsernin toimeksiantotii-
mi toimittaa jokaiselle konsernin osan tilintarkastajalle konsernin johdon laati-
man luettelon lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä tiedon kaikista muista konser-
nin toimeksiantotiiimin tiedossa olevista lähipiiriin kuuluvista osapuolista.¹⁹
Jos yhteisö on osa konsernia, nämä tiedot ovat tilintarkastajalle käyttökelpoinen
perusta hänen tiedustellessaan johdolta, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu.
- A14. Tilintarkastaja voi hankkia myös toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisproses-
sin aikana johdolle tehtävillä tiedusteluilla jonkin verran tietoa siitä, keitä yhteis-
sön lähipiiriin kuuluu.

Yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit (viittaus: kappale 14)

- A15. Muilla yhteisössä toimivilla tarkoitetaan henkilöitä, joilla todennäköisesti on tie-
toa yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista sekä yhteisön tällaisia suhteita ja
liiketoimia koskevista kontrolleista. Heihin voi kuulua esimerkiksi seuraavia hen-
kilöitä siltä osin kuin nämä eivät kuulu johtoon:
- hallintoelinten jäseniä;
 - henkilöitä, jotka ovat sellaisessa asemassa, että he pystyvät saattamaan
alulle, käsittelemään tai kirjaamaan liiketapahtumia, jotka ovat sekä mer-
kittäviä että yhteisön tavanomaiseen toimintaan kuulumattomia, sekä täl-
laisten henkilöiden työtä valvovat tai seuraavat henkilöt;
 - sisäisessä tarkastuksessa toimivia henkilöitä;
 - yhteisön lakimies; ja
 - eettisistä asioista vastaava tai tähän verrattava henkilö.
- A16. Tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvis-
sa hallintoelimet ovat ilmoittaneet, että ne ovat hyväksyneet ja ymmärtävät vas-
taavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaises-
ti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös on esitetty oikein, sekä

¹⁹ ISA 600 Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkas-
tajien suorittama työ mukaan luettuna), kappale 40(e)

sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta niiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jos se ei ole vääriä käytöksenä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.²⁰ Näin ollen, jos normistoon sisältyy lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto hallintoelinten valvomana suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia riittäviä kontrolleja siten, että nämä suhteet ja liiketoimet tunnistetaan ja että ne käsitellään asianmukaisesti kirjanpidossa ja niistä esitetään tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston mukaisesti. Valvontatehtävässään hallintoelimet seuraavat, kuinka johto täyttää tällaisia kontrolleja koskevat velvollisuutensa. Riippumatta siitä, minkälaisia lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia normisto sisältää, hallintoelimet voivat hankkia valvontatehtävässään johdolta tietoja, jotka mahdollistavat käsityksen saamisen yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteesta ja liikeloudellisesta perustasta.

A17. Täyttääkseen ISA 315:n (uudistettu) mukaisen vaatimuksen valvontaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisesta²¹ tilintarkastaja voi tarkastella valvontaympäristön niitä ominaispiirteitä, jotka ovat relevantteja lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien alentamisen kannalta, kuten:

- asianmukaisesti yhteisön henkilöstölle kommunikoituja ja voimaan saatettuja sisäisiä eettisiä ohjeita olosuhteista, joissa yhteisö saattaa ryhtyä tiettyntyyppisiin lähipiiriliiketoimiin.
- toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joiden mukaan johdolla ja hallintoelimillä lähipiiriliiketoimissa olevista intresseistä tiedotetaan avoimesti ja oikea-aikaisesti.
- lähipiiriliiketoimien tunnistamista, kirjaamista ja yhdistämistä sekä niistä esitettäviä tietoja koskevien tehtävien osoittamista yhteisössä.
- yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien lähipiiriliiketoimien oikea-aikaista esiin tuomista ja niistä keskustelemista johdon ja hallintoelinten välillä, mihin kuuluu, että hallintoelimet ovat asianmukaisesti kyseenalaistaneet tällaisten liiketoimien liikeloudellisen perustan (esimerkiksi pyytämällä neuvoja ulkopuolisilta asiantuntijoilta).
- selkeitä ohjeistuksia todellisia tai todellisilta näyttäviä eturistiriitoja sisältävien lähipiiriliiketoimien hyväksymisestä, kuten johdosta riippumattomista henkilöistä koostuvalta hallintoelimen valiokunnalta saatavasta hyväksymisestä.
- sisäisen tarkastuksen tekemiä säännöllisiä läpikäyntejä, kun tämä on sovellettavissa.

²⁰ ISA 200, kappale A2

²¹ ISA 315 (uudistettu), kappale 14

- johdon ennakoivia toimia tilinpäätöksessä esitettäviä lähipiiritietoja koskevien asioiden ratkaisemiseksi, kuten neuvojen pyytämistä tilintarkastajalta tai ulkoiselta juridiselta neuvonantajalta.
- ilmiantoja koskevien periaatteiden ja menettelytapojen olemassaoloa, kun tämä on sovellettavissa.

A18. Lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit voivat joissakin yhteisöissä olla puutteellisia, tai niitä ei ehkä ole lainkaan, ja tämä voi johtua useasta eri syystä, kuten:

- siitä, että johto ei pidä lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistamista ja esittämistä tärkeänä.
- hallintoelinten toteuttaman asianmukaisen valvonnan puuttumisesta.
- siitä, että tällaiset kontrollit jätetään tahallaan ottamatta huomioon, koska esitettävistä lähipiiritiedoista voi paljastua johdon arkaluonteisena pitämää informaatiota, esimerkiksi sellaisten liiketoimien olemassaolo, joissa on osallisena johdon perheenjäseniä.
- siitä, että johdolla on riittämätön käsitys sovellettavan tilinpäätösnormiston lähipiiritietoja koskevista vaatimuksista.
- siitä, että sovellettavaan tilinpäätösnormistoon ei sisälly esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia.

Silloin kun tällaiset kontrollit ovat tehottomia tai niitä ei ole lainkaan, tilintarkastaja ei välttämättä pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. Jos näin olisi, tilintarkastaja harkitsisi ISA 705:n (uudistettu)²² mukaisesti tämän seikan vaikutuksia tilintarkastukseen, tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto mukaan luettuna.

A19. Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin kuuluu usein, että johto sivuuttaa kontroleja, jotka muutoin saattavat vaikuttaa toimivan tehokkaasti.²³ Riski siitä, että johto sivuuttaa kontroleja, on korkeampi, jos johdolla on suhteita, joihin liittyy määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta osapuolissa, joiden kanssa yhteisöllä on liiketoimintaa, koska nämä suhteet voivat antaa johdolle enemmän ylykkeitä ja tilaisuuksia väärinkäytöksen tekemiseen. Esimerkiksi johdon taloudelliset intressit tietyissä lähipiiriin kuuluvissa osapuolissa voivat antaa johdolle ylykkeitä kontrollien sivuuttamiseen (a) ohjaamalla yhteisöä sen etujen vastaisesti toteuttamaan liiketoimia näiden osapuolten eduksi tai (b) toimimalla tällaisten osapuolten kanssa epärehellisesti yhteistyössä tai käyttämällä niiden toimiin määräysvaltaa. Esimerkkejä mahdollisista väärinkäytöksistä ovat:

²² ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

²³ ISA 240, kappaleet 32 ja A4

- kuvitteellisten ehtojen luominen lähipiiriliiketoimille tarkoituksena antaa virheellinen kuva näiden liiketoimien liiketaloudellisesta perustasta.
- järjestelyt, joilla omaisuuseriä vilpillisesti siirretään johdolle tai muille taikka näiltä pois merkittävästi yli tai alle markkina-arvojen.
- ryhtyminen lähipiiriin kuuluvien osapuolten, kuten erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen, kanssa monimutkaisiin liiketoimiin, jotka on rakennettu siten, että ne antavat virheellisen kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta tai taloudellisesta tuloksesta.

Eryteisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A20. Kontrollitoiminnot eivät pienissä yhteisöissä todennäköisesti ole kovin määräämuotoisia, eikä pienissä yhteisöissä ehkä ole dokumentoituja prosesseja lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien käsittelyä varten. Omistaja johtaja voi pienentää joitakin lähipiiriliiketoimista aiheutuvia riskejä, tai mahdollisesti kasvattaa näitä riskejä, puuttamalla aktiivisesti liiketoimiin liittyviin kaikkiin keskeisiin näkökohtiin. Kun kyseessä ovat tällaiset yhteisöt, tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen lähipiirisuhteista ja -liiketoimista sekä mahdollisista niistä koskevista kontrolloista johdolle osoitettavilla tiedusteluilla yhdistettyinä muihin toimenpiteisiin, kuten johdon valvonta- ja läpikäyntitoimintojen havainnointiin ja käytettävissä olevan relevantin dokumentaation yksityiskohtaiseen tarkastukseen.

Merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelyt (viittaus: kappale 14(b))

A21. Valtuuttamiseen kuuluu, että osapuoli tai osapuolet, joilla on tähän asianmukaiset valtuudet (johto, hallintoelimet tai yhteisön omistajat), antavat yhteisölle oikeuden ryhtyä tiettyihin liiketoimiin ennalta määrättyjen kriteerien mukaisesti, olivatpa ne harkinnanvaraisia tai eivät. Hyväksymiseen kuuluu, että kyseiset osapuolet hyväksyvät liiketoimet, joihin yhteisö on ryhtynyt, koska ne täyttävät ehdot, joilla valtuuttaminen on annettu. Esimerkkejä kontrolloista, joita yhteisössä mahdollisesti on järjestetty lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuvia merkittäviä liiketoimia tai järjestelyjä taikka tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevia valtuuttamisia ja hyväksymisiä varten, ovat:

- valvovat kontrollit tällaisten liiketoimien ja järjestelyjen tunnistamiseksi niitä koskevaa valtuuttamista ja hyväksymistä varten.
- johdolta, hallintoelimiltä tai soveltuvisissa tapauksissa osakkeenomistajilta saatava hyväksyminen liiketoimien ja järjestelyjen eidoille.

Pysyminen tarkkaavaisena lähipiiritiedon varalta asiakirjoja tai muuta aineistoa läpikäytävissä

Asiakirjat tai muu aineisto, jota tilintarkastaja voi tarkastaa yksityiskohtaisesti (viittaus: kappale 15)

A22. Tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja voi tarkastaa yksityiskohtaisesti lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevaa tietoa mahdollisesti sisältäviä asiakirjoja tai muuta aineistoa, esimerkiksi:

- tilintarkastajan kolmansilta osapuolilta saamia vahvistuksia (pankeilta saatujen vahvistusten ja juridisten vahvistusten lisäksi).
- yhteisön veroilmoituksia.
- tietoja, joita yhteisö on toimittanut sääntelyviranomaisille.
- osakasluetteloa yhteisön tärkeimpien osakkeenomistajien tunnistamiseksi.
- johdolta ja hallintoelimiltä saatuja ilmoituksia eturistiriidoista.
- luetteloja yhteisön ja sen eläkejärjestelyjen sijoituksista.
- johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten jäsenten kanssa tehtyjä sopimuksia.
- merkittäviä sopimuksia, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan.
- yhteisön käyttämiltä asiantuntijoilta saatuja yksittäisiä laskuja ja kirjallisia yhteydenottoja.
- yhteisön ottamia henkivakuutuksia.
- merkittäviä sopimuksia, jotka yhteisö on neuvotellut uudelleen tilikauden aikana.
- sisäisen tarkastuksen raportteja.
- asiakirjoja, jotka liittyvät arvopaperimarkkinavalvojalle toimitettuihin asiakirjoihin (esimerkiksi tarjousesitteisiin).

Järjestelyt, jotka saattavat viitata aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon (viittaus: kappale 15)

A23. Järjestelyyn liittyy yhteisön ja yhden tai useamman muun osapuolen välinen virallinen tai epävirallinen sopimus, jonka tarkoituksena on esimerkiksi:

- liikesuhteen solmiminen asianmukaisia menettelyjä tai rakenteita käyttäen.
- tietyn tyyppisten liiketoimien toteuttaminen erityisin ehdoin.
- tiettyjen palvelujen tuottaminen tai taloudellisen tuen antaminen.

Esimerkkejä järjestelyistä, jotka voivat viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, ovat:

- henkilöyhtiöiden muodostaminen toisten osapuolten kanssa.
- sopimukset palvelujen tuottamisesta tietyille osapuolille ehdoin, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan.
- takaukset ja takaajasuhteet.

Tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien tunnistaminen (viittaus: kappale 16)

A24. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia koskevien lisätietojen hankkiminen antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden arvioida, esiintyykö mahdollisia väärinkäytöksen riskitekijöitä ja, jos sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tunnistaa olennaisen virheellisyuden riskit.

A25. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia liiketoimia voivat olla esimerkiksi:

- monimutkaiset omaa pääomaa koskevat liiketoimet, kuten yhtiön uudelleenjärjestelyt ja yritysostot.
- liiketoimet heikon yhteisöläinsäädännön maissa tai oikeudenkäyttöalueilla sijaitsevien ulkomaisten yhteisöjen kanssa.
- yhteisön tilojen vuokraaminen tai johtamispalvelujen suorittaminen toiselle osapuolelle, jos tästä ei saada vastiketta.
- myyntitapahtumat, joihin liittyy epätavallisen suuria alennuksia tai palautuksia.
- liiketoimet, joihin liittyy kierrättämisjärjestelyjä, esimerkiksi myynnit, joihin liittyy takaisinostositoumus.
- liiketoimet, joiden sopimusehtoja on muutettu ennen voimassaoloajan päättymistä.

Käsityksen muodostaminen tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien luonteesta (viittaus: kappale 16(a))

A26. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien luonnetta koskeviin tiedusteluihin kuuluu käsityksen muodostaminen kyseisten liiketoimien liiketaloudellisesta perustasta ja ehdoista, joilla niihin on ryhdytty.

Tiedustelut siitä, voisiko lähipiiriin kuuluvia osapuolia olla osallisena (viittaus: kappale 16(b))

- A27. Lähipiiriin kuuluva osapuoli voisi olla osallisena yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomassa merkittävässä liiketoimessa ei yksinomaan osapuolena vaikuttamalla liiketoimeen suoraan vaan myös epäsuorasti välikäden kautta. Tällainen vaikutus saattaa viitata väärinkäytöksen riskitekijään.

Lähipiiriä koskevien tietojen jakaminen toimeksiantotiimin kanssa (viittaus: kappale 17)

- A28. Toimeksiantotiimin jäsenten kesken jaettavaan lähipiiriä koskevaan tietoon voi kuulua esimerkiksi:
- keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu.
 - lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne.
 - merkittävät tai monimutkaiset lähipiirisuhteet tai -liiketoimet, jotka voivat vaatia erityistä huomiota tilintarkastuksessa, erityisesti liiketoimet, joissa johdolla tai hallintoelinten jäsenillä on taloudellisia intressejä.

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Määrävää vaikutusvaltaa käyttävään lähipiiriin kuuluvaan osapuoleen liittyvät väärinkäytöksen riskitekijät (viittaus: kappale 19)

- A29. Se, että johtamisessa käyttää määrävää vaikutusvaltaa yksittäinen henkilö tai pieni ryhmä ilman kompensoivia kontroleja, on väärinkäytöksen riskitekijä.²⁴ Viitteitä lähipiiriin kuuluvan osapuolen määrävästä vaikutusvallasta ovat esimerkiksi seuraavat:
- Kyseinen lähipiiriin kuuluva osapuoli on hylännyt johdon tai hallintoelinten merkittäviä liiketoimintaa koskevia päätöksiä.
 - Merkittäviin liiketoimiin haetaan lopullinen hyväksyminen lähipiiriin kuuluvalta osapuolelta.
 - Johdon ja hallintoelinten keskuudessa syntyy vain vähän tai ei lainkaan keskustelua kyseisen lähipiiriin kuuluvan osapuolen tekemistä liiketoiminta-aloitteista.
 - Liiketoimet, joissa kyseinen lähipiiriin kuuluva osapuoli (tai tämän läheinen perheenjäsen) on osallisena, ovat vain harvoin riippumattoman tarkastelun tai hyväksymisen kohteena.

Määrävää vaikutusvaltaa voi joissakin tapauksissa esiintyä, jos lähipiiriin kuuluva osapuoli on ollut johtavassa roolissa yhteisöä perustettaessa ja toimii edelleen johtavassa roolissa yhteisön johtamisessa.

²⁴ ISA 240, liite 1

A30. Silloin kun on muitakin riskitekijöitä, määräävää vaikutusvaltaa käyttävän lähipiiriin kuuluvan osapuolen olemassaolo saattaa viitata merkittäviin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin. Esimerkiksi:

- Ylemmän johdon tai asiantuntijoiden epätavallisen suuri vaihtuvuus voi viitata epäeettisiin tai vilpillisiin liiketoimintakäytäntöihin, jotka palvelevat lähipiiriin kuuluvan osapuolen tarkoituksia.
- Välikäsien käyttäminen merkittävässä liiketoimissa ilman selvää liiketaloudellista perustetta voi olla merkki siitä, että lähipiiriin kuuluvalla osapuolella voisi olla tällaisiin liiketoimiin liittyvä intressi, koska tällaisten välikäsien kautta se voi käyttää määräysvaltaansa vilpillisiin tarkoituksiin.
- Evidenssi lähipiiriin kuuluvan osapuolen liiallisesta osallistumisesta tai keskittymisestä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaan tai merkittävien arvioiden määrittämiseen saattaa viitata vilpillisen taloudellisen raportoinnin mahdollisuuteen.

Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi (viittaus: kappale 20)

A31. Niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, jotka tilintarkastaja voi valita vastatakseen lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden arviointeihin riskeihin, riippuu riskien luonteesta ja yhteisön olosuhteista.²⁵

A32. Seuraavat ovat esimerkkejä aineistotarkastustoimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa arvioituaan merkittäväksi riskin siitä, että johto ei ole käsitellyt lähipiiriiliiketoimia asianmukaisesti kirjanpidossa tai esittänyt niistä tilinpäätöksessä asianmukaisia tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (johtuipa tämä väärinkäytöksestä tai virheestä):

- Hankitaan tietyistä liiketoimia koskevista näkökohdista vahvistukset muilta tahoilta, kuten pankeilta, lakiasiantuntijoilta, takaaajilta tai agenteilta, tai keskustellaan niistä näiden kanssa, jos tämä on käytännössä mahdollista eivätkä säädökset, määräykset tai eettiset säännöt estä sitä.
- Hankitaan lähipiiriin kuuluvilta osapuolilta vahvistukset liiketoimien tarkoituksesta, erityisistä ehdoista tai rahamääristä (tämä tilintarkastustoimenpide saattaa olla vähemmän tehokas silloin, kun tilintarkastajan käsityksen mukaan yhteisö todennäköisesti vaikuttaa vastauksiin, joita lähipiiriin kuuluvat osapuolet antavat tilintarkastajalle).
- Soveltuvissa tapauksissa luetaan lähipiiriin kuuluvien osapuolten tilinpäätökset tai muu niitä koskeva relevantti taloudellinen informaatio, jos selaista on käytettävissä, evidenssin saamiseksi liiketoimien käsittelystä lähipiiriin kuuluvien osapuolten kirjanpidossa.

²⁵ ISA 330 sisältää lisää ohjeistusta tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeva harkinnasta. ISA 240 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta asianmukaisista toimenpiteistä arviointeihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi.

A33. Jos tilintarkastaja on arvioinut merkittäväksi sellaisen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskin, joka aiheutuu määräävää vaikutusvaltaa käyttävän lähipiiriin kuuluvan osapuolen olemassaolosta, tilintarkastaja saattaa suorittaa ISA 240:n yleisten vaatimusten lisäksi esimerkiksi seuraavanlaisia tilintarkastustoimenpiteitä muodostaakseen käsityksen liikesuhteista, joita tällainen lähipiiriin kuuluva osapuoli on saattanut muodostaa yhteisön kanssa suoraan tai epäsuorasti ja määrittääkseen, onko tarpeellista suorittaa lisää tarkoitukseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä:

- johdolle ja hallintoelimille osoitettavat tiedustelut ja näiden kanssa käytävät keskustelut.
- lähipiiriin kuuluvalla osapuolella tehtävät tiedustelut.
- lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa tehtyjen merkittävien sopimusten yksityiskohtainen tarkastaminen.
- asianmukaiset taustaselvitykset esimerkiksi internetiä tai erityisiä ulkoisia liiketaloudellista informaatiota sisältäviä tietokantoja käyttäen.
- henkilöstön tekemiä ilmiantoja koskevien raporttien läpikäynti, jos tällaiset säilytetään.

A34. Riskienarviointitoimenpiteidensä tuloksista riippuen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä ilman, että hän testaa yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia kontrolleja. Joissakin olosuhteissa ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista hankkia lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien osalta tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteiden avulla. Esimerkiksi kun yhteisön ja konsernin muiden osien välillä toteutuu lukuisia konsernin sisäisiä liiketoimia ja merkittävä määrä näitä liiketoimia koskevaa informaatiota saatetaan alulle, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan integroidussa järjestelmässä sähköisesti, tilintarkastaja voi todeta, ettei ole mahdollista suunnitella tehokkaita aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka yksin alentaisivat näihin liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Täyttääkseen ISA 330:n mukaisen vaatimuksen siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta,²⁶ tilintarkastajan täytyy tällaisessa tapauksessa testata yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjaamisen täydellisyyttä ja oikeellisuutta koskevia kontrolleja.

Aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten tai merkittävien lähipiiriliiketoimien tunnistaminen

Juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia koskevan tiedon kommunikoiminen toimeksiantotiimille (viittaus: kappale 22(a))

A35. Se, että kaikista juuri tunnistetuista lähipiiriin kuuluvista osapuolista kommunikoidaan viipymättä toimeksiantotiimin muille jäsenille, auttaa heitä ratkaisemaan

²⁶ ISA 330, kappale 8(b)

vaikuttaako tämä tieto jo suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden tuloksiin ja niiden perusteella tehtyihin johtopäätöksiin sekä siihen, onko olennaisen virheelisyyden riskit tarpeellista arvioida uudelleen.

Juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia koskevat aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 22(c))

A36. Esimerkkejä aineistotarkastustoimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia ja merkittäviä lähipiiriliiketoimia koskien, ovat:

- yhteisön ja juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisen suhteen luonnetta koskevien tiedustelujen tekeminen, mihin kuuluu (kun se on asianmukaista eivätkä säädös, määräys tai eettiset säännöt sitä estä) tiedustelujen osoittaminen sellaisille yhteisön ulkopuolisille osapuolille, joilla oletetaan olevan merkittävää tietoa yhteisöstä ja sen liiketoiminnasta, esimerkiksi juridiselle neuvonantajalle, tärkeimmille agenteille, pääasiallisille edustajille, konsulteille, takaajille tai muille läheisille liikekumppaneille.
- kirjanpitoaineiston analysointi juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneiden liiketoimien varalta; tällaista analyysia voidaan tehostaa käyttämällä atk-avusteisia tilintarkastusmenetelmiä.
- varmistuminen juuri tunnistettujen lähipiiriliiketoimien ehdoista sekä sen arvioiminen, onko liiketoimet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot.

Johto on jättänyt tietoja esittämättä tahallisesti (viittaus: kappale 22(e))

A37. ISA 240:n sisältämät vaatimukset ja ohjeistus väärinkäytöstä koskevista tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa ovat relevantteja, kun vaikuttaa siltä, että johto on tahallisesti jättänyt lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia ilmoittamatta tilintarkastajalle. Tilintarkastaja voi myös harkita, onko johdon tilintarkastajalle antamien vastauksien ja johdon vahvistusilmoitusten luotettavuutta tarpeellista arvioida uudelleen.

Tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet

Merkittävien lähipiiriliiketoimien liiketaloudellisen perustan arvioiminen (viittaus: kappale 23)

A38. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien lähipiiriliiketoimien liiketaloudellista perustaa arvioidessaan tilintarkastaja voi ottaa huomioon seuraavat seikat:

- Onko niin, että:
 - liiketoimi on tarpeettoman monimutkainen (siihen esimerkiksi osallistuu useita toistensa lähipiiriin kuuluvia osapuolia konsernissa).
 - liiketoimessa noudatetaan epätavallisia kaupallisia ehtoja, kuten epätavallisia hintoja, korkoja, takauksia ja takaisinmaksuaikoja.
 - liiketoimen toteuttamiseen ei ole ilmeistä loogista liiketaloudellista syytä.
 - liiketoimessa on osallisena aiemmin tunnistamattomia lähipiiriin kuuluvia osapuolia.
 - liiketoimi käsitellään epätavallisella tavalla.
- Onko johto keskustellut tällaisen liiketoimien luonteesta ja kirjanpitokäsittelystä hallintoelinten kanssa.
- Painottaako johto tiettyä kirjanpitokäsittelyä enemmän kuin liiketoimen taustalla olevien taloudellisten seikkojen huomioon ottamista.

Jos johdon antamat selitykset ovat olennaisesti ristiriidassa lähipiiriliiketoimen ehtojen kanssa, tilintarkastajan täytyy ISA 500:n²⁷ mukaan harkita johdon muista merkittävistä seikoista antamien selitysten ja vahvistusilmoitusten luotettavuutta.

- A39. Tilintarkastaja voi myös pyrkiä ymmärtämään tällaisen liiketoimen liiketaloudellista perustaa lähipiiriin kuuluvan osapuolen näkökulmasta, sillä tämä voi auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään paremmin liiketoimen taloudellisia realiteetteja ja syytä, jonka vuoksi se on toteutettu. Jos lähipiiriin kuuluvan osapuolen näkökulmasta tarkasteltuna vaikuttaa siltä, että liiketaloudellinen perusta on ristiriidassa tämän liiketoiminnan luonteen kanssa, kyseessä saattaa olla väärinkäytöksen riskitekijä.

Merkittäviä lähipiiriliiketoimia koskevat valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelyt (viittaus: kappale 23(b))

- A40. Se, että johto, hallintoelimet tai soveltuviissa tapauksissa osakkeenomistajat antavat valtuudet yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomiin merkittäviin lähipiiriliiketoimiin ja hyväksyvät ne, saattaa antaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että liiketoimia on huolellisesti harkittu asianmukaisilla tasoilla yhteisössä ja että niiden ehdot on otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä. Jos esiintyy tämän luonteisia liiketoimia, joita tällainen valtuuttaminen ja hyväksyminen ei ole koskenut, eikä johdon tai hallintoelinten kanssa käytävien keskustelujen perusteella saada asialle järkeviä selityksiä, tämä voi viitata väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista olla tarkkaavainen muiden samanluonteisten liiketoimien varalta. Valtuuttaminen ja hyväksyminen eivät kuitenkaan välttämättä yksin riitä johtopäätöksen tekemiseen siitä, ettei väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä ole, koska valtuuttaminen ja

²⁷ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 11

hyväksyminen voivat olla tehottomia, jos lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä on ollut epärehellistä yhteistoimintaa tai jos jokin lähipiiriin kuuluva osapuoli käyttää yhteisössä määräävää vaikutusvaltaa.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A41. Pienessä yhteisössä ei ehkä ole samanlaisia eri valtuuttamis- ja hyväksymistasojen tuottamia kontroleja kuin suuremmassa yhteisössä saattaa olla. Näin ollen tilintarkastaja ei voi pientä yhteisöä tarkastaessaan kovinkaan paljon luottaa valtuuttamiseen ja hyväksymiseen tilintarkastusevidenssinä siitä, että yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet ovat aitoja. Sen sijaan tilintarkastaja voi harkita suorittavansa muita tilintarkastustoimenpiteitä, kuten relevanttien asiakirjojen yksityiskohtaista tarkastusta, liiketoimiin liittyviä erityisiä näkökohtia koskevien vahvistusten hankkimista relevanteilta osapuolilta tai sen havainnoimista, miten omistajaohtaja osallistuu liiketoimiin.

Kannanotot, joiden mukaan lähipiiriliiketoimet on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa (viittaus: kappale 24)

- A42. Vaikka tilintarkastusevidenssiä saattaa olla helposti saatavissa siitä, millainen lähipiiriliiketoimessa toteutunut hinta on verrattuna samankaltaisessa toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa toteutuneeseen hintaan, käytännössä yleensä ilmenee vaikeuksia, jotka rajoittavat tilintarkastajan mahdollisuutta hankkia tilintarkastusevidenssiä siitä, että muut liiketoimeen liittyvät näkökohdat ovat samat kuin toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa. Esimerkiksi vaikka tilintarkastaja voi pystyä varmistumaan siitä, että lähipiiriliiketoimi on toteutunut markkinahintaan, ei ehkä ole käytännössä mahdollista varmistua siitä, ovatko liiketoimen muut ehdot (kuten luottoehdot, ehdolliset tapahtumat ja erityiset veloitukset) samat kuin mitä yleensä sovitaisiin toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. Näin ollen voi olla olemassa riski siitä, että johdon kannanotto, jonka mukaan lähipiiriliiketoimi on toteutunut samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa, saattaa olla olennaisesti virheellinen.
- A43. Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto näyttää toteen kannanottonsa, jonka mukaan lähipiiriliiketoimi on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa. Johto voi esittää kannanottonsa tueksi esimerkiksi seuraavaa:
- kyseisen lähipiiriliiketoimen ja yhden tai useamman toistensa lähipiiriin kuulumattoman osapuolen välisen liiketoimen ehtojen vertaileminen.
 - ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen liiketoimen markkina-arvon määrittämiseen ja markkinoilla noudatettavien ehtojen varmistamiseen.
 - liiketoimen ehtojen vertaaminen tiedossa oleviin markkinaehtoihin, joita suunnilleen samankaltaisissa liiketoimissa noudatetaan avoimilla markkinoilla.

- A44. Johdon tälle kannanotolle esittämän tuen arvioimiseen voi kuulua yksi tai useampia seuraavista toimenpiteistä:
- johdon kannanoton tukemiseen käyttämän prosessin asianmukaisuuden arvioiminen.
 - varmistuminen kannanottoa tukevan sisäisen ja ulkoisen tiedon lähteestä sekä tietojen tarkastaminen niiden oikeellisuuden, täydellisuuden ja merkityksellisuuden selvittämiseksi.
 - kannanoton perustana mahdollisesti olevien merkittävien oletusten kohtuullisuuden arvioiminen.
- A45. Jotkin tilinpäätösnormistot sisältävät vaatimuksen siitä, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot lähipiiriliiketoimista, joita ei ole toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. Jos johto on tällaisissa olosuhteissa jättänyt esittämättä jonkin lähipiiriliiketoimen tilinpäätöksessä, voi kyseessä olla implisiittinen kannanotto siitä, että liiketoimi on toteutunut samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimissa.

Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen

Olennaisuutta koskeva harkinta virheellisyyksiä arvioitaessa (viittaus: kappale 25)

- A46. ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja ottaa huomioon sekä virheellisuuden suuruuden että sen luonteen samoin kuin ne nimenomaiset olosuhteet, joissa virheellisyys on syntynyt, arvioidessaan onko virheellisyys olennainen.²⁸ Liiketoimen merkittävyys tilinpäätöksen käyttäjille ei välttämättä riipu yksinomaan liiketapahtuman kirjatusta määrästä vaan myös muista erityisistä relevanteista tekijöistä, kuten lähipiirisuhteen luonteesta.

Lähipiiristä tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen arvioiminen (viittaus: kappale 25(a))

- A47. Lähipiiristä tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen arvioiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston sisältämien esitettävien tietojen koskevien vaatimusten pohjalta tarkoittaa sen arvioimista, onko yhteisön lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvät tosiseikat ja olosuhteet koottu asianmukaisesti ja esitetty siten, että tiedot ovat ymmärrettäviä. Lähipiiriliiketoimista esitettävät tiedot eivät mahdollisesti ole ymmärrettäviä, jos
- (a) liiketoimien liiketaloudellinen perusta ja vaikutukset tilinpäätökseen ovat epäselviä tai ne on esitetty virheellisesti; tai
 - (b) liiketoimien keskeisiä ehtoja tai muita niiden ymmärtämiseksi tarpeellisia tärkeitä elementtejä ei ole esitetty asianmukaisesti.

²⁸ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappale 11(a). ISA 450:n kappale A16 sisältää ohjeistusta seikoista, jotka voivat vaikuttaa virheellisuuden arviointiin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 26)

- A48. Olosuhteita, joissa voi olla asianmukaista saada hallintoelimiltä kirjallisia vahvistusilmoituksia, ovat esimerkiksi:
- kun nämä ovat hyväksyneet erityisiä lähipiiriliiketoimia, jotka (a) vaikuttavat olennaisesti tilinpäätökseen tai (b) joissa on osallisena johtoon kuuluvia.
 - kun nämä ovat antaneet tilintarkastajalle erityisiä suullisia vahvistusilmoituksia tiettyjen lähipiiriliiketoimien yksityiskohdista.
 - kun näillä on lähipiiriin kuuluvissa osapuolissa tai lähipiiriliiketoimissa taloudellisia tai muita intressejä.
- A49. Tilintarkastaja voi myös päättää hankkia kirjallisia vahvistusilmoituksia tietyistä johdon mahdollisesti tekemistä kannanotoista, kuten vahvistusilmoituksen siitä, ettei tiettyyn lähipiiriliiketoimeen kuulu salaisia sivusopimuksia.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 27)

- A50. Tilintarkastuksen aikana esiin tulevista, yhteisön lähipiiriin liittyvistä merkittävistä seikoista kommunikoinen²⁹ auttaa tilintarkastajaa luomaan hallintoelinten kanssa yhteisen käsityksen näiden seikkojen luonteesta ja niitä koskevista ratkaisuista. Merkittäviä lähipiiriä koskevia seikkoja ovat esimerkiksi:
- se, että johto on jättänyt ilmoittamatta tilintarkastajalle (tahallisesti tai tahattomasti) lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, mikä voi herättää hallintoelimet huomaamaan merkittäviä lähipiirisuhteita ja -liiketoimia, joista ne eivät ehkä aiemmin ole olleet tietoisia.
 - sellaisten merkittävien lähipiiriliiketoimien havaitseminen, joihin ei ole asianmukaista valtuutusta tai hyväksymistä, mikä voi aiheuttaa väärinkäytösepäilyä.
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista merkittävien lähipiiriliiketoimien kirjanpitokäsittelyä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva erimielisyys johdon kanssa.
 - tietyn tyyppiset lähipiiriliiketoimet kieltävien tai niitä rajoittavien säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen.
 - vaikeudet yhteisössä lopullista määräysvaltaa käyttävän tahon tunnistamisessa.

²⁹ ISA 230:n kappaleessa A8 on lisä ohjeistusta, joka koskee merkittävien tilintarkastuksessa esiin tulevien asioiden luonnetta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 560

TILINPÄÄTÖSPÄIVÄN JÄLKEISET TAPAHTUMAT

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat.....	2
Voimaantulo	3
Tavoitteet	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat.....	6–9
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää....	10–13
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen.....	14–17
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Määritelmät	A2–A5
Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat.....	A6–A10
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää ...	A11–A17
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen	A18–A20

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Siinä ei käsitellä seikkoja, jotka koskevat tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadun muun informaation suhteen; näitä käsitellään ISA 720:ssä (uudistettu)¹. Tällainen muu informaatio saattaa kuitenkin tuoda esiin tämän standardin soveltamisalaan kuuluvan tilinpäätöspäivän jälkeisen tapahtuman. (Viittaus: kappale A1)

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

2. Tietyt tilinpäätöspäivän jälkeen toteutuvat tapahtumat saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen. Tällaisiin tapahtumiin nimenomaisesti viitataan monissa tilinpäätösnormistoissa.² Yleensä tällaisissa tilinpäätösnormistoissa mainitaan kahdentyyppisiä tapahtumia:
 - (a) tapahtumat, jotka antavat näyttöä tilinpäätöspäivänä vallinneista olosuhteista; ja
 - (b) tapahtumat, jotka antavat näyttöä tilinpäätöspäivän jälkeen syntyneistä olosuhteista.

ISA 700:ssa selostetaan, että tilintarkastuskertomuksen päiväys kertoo lukijalle, että tilintarkastaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja ovat toteutuneet kyseiseen päivään mennessä.³

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

4. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista

¹ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

² Esimerkiksi IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* aiheena on se, kuinka tilinpäätöksessä käsitellään tapahtumia – sekä edullisia että epäedullisia – jotka toteutuvat tilinpäätöspäivän (IAS-standardissa ”raportointikauden päättymispäivä”) ja päivän, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, välillä.

³ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale A66

tai lisätietojen esittämistä, otettu tilinpäätöksessä asianmukaisesti huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

- (b) toimia asianmukaisella tavalla sellaisten tosiseikkojen suhteen, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen ja jotka, jos ne olisivat olleet tilintarkastajan tiedossa kyseisenä päivänä, olisivat mahdollisesti johtaneet tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Tilinpäätöspäivä – Tilinpäätöksessä esitettävän viimeisimmän tilikauden päättymispäivä.
 - (b) Tilinpäätöksen hyväksymispäivä – Päivä, jona kaikki tilinpäätöksen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit ja jona ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä. (Viittaus: kappale A2)
 - (c) Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä – Päivä, jolle tilintarkastaja päivää tilinpäätöstä koskevan kertomuksen ISA 700:n mukaisesti. (Viittaus: kappale A3)
 - (d) Tilinpäätöksen julkistamispäivä – Päivä, jona tilintarkastuskertomus ja tilintarkastettu tilinpäätös ovat kolmansien osapuolten saatavissa. (Viittaus: kappaleet A4–A5)
 - (e) Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat – Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat sekä seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Vaatimukset

Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat

6. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu. Tilintarkastajan ei kuitenkaan odoteta kohdistavan lisää tilintarkastustoimenpiteitä seikkoihin, joiden osalta hän on pystynyt aiemmin suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden perusteella tekemään asianmukaisia johtopäätöksiä. (Viittaus: kappale A6)
7. Tilintarkastajan on suoritettava kappaleen 6 edellyttämät toimenpiteet siten, että ne kattavat ajanjakson, joka ulottuu tilinpäätöspäivästä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään tai niin lähelle sitä kuin käytännössä on mahdollista. Tilintarkastajan on otettava tekemänsä riskienarviointi huomioon päätätessään tällaisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta, ja näihin toimenpiteisiin on kuuluttava seuraavaa: (viittaus: kappaleet A7–A8)

- (a) käsityksen muodostaminen mahdollisista menettelytavoista, joita johto on ottanut käyttöön varmistuakseen tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tunnistamisesta.
 - (b) johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustelut siitä, onko tilinpäätöspäivän jälkeen toteutunut tapahtumia, jotka saataisivat vaikuttaa tilinpäätökseen. (viittaus: kappale A9)
 - (c) yhteisön omistajien, johdon ja hallintoelinten tilinpäätöspäivän jälkeen pitämien kokousten mahdollisten pöytäkirjojen lukeminen sekä tiedustelut seikoista, joista on keskusteltu kaikissa sellaisissa kokouksissa, joiden pöytäkirjat eivät vielä ole käytettävissä. (viittaus: kappale A10)
 - (d) yhteisön viimeisimmän välitilinpäätöksen lukeminen, jos sellainen on laadittu.
8. Jos tilintarkastaja kappaleiden 6 ja 7 edellyttämien toimenpiteiden tuloksena tunnistaa tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, hänen on ratkaistava, onko kaikki tällaiset tapahtumat otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

9. Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiä antamaan ISA 580⁴ mukainen kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty.

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää

10. Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suorittaa tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätöstä koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Jos kuitenkin tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää seikka, joka, jos se olisi ollut tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen, tilintarkastajan on: (viittaus: kappale A11–A12)
- (a) keskusteltava asiasta johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa;
 - (b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa, ja mikäli on, niin
 - (c) tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä.

⁴ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

11. Jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on
 - (a) kohdistettava muutokseen tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat olosuhteisiin nähden tarpeellisia,
 - (b) elleivät kyseessä ole kappaleessa 12 tarkoitetut olosuhteet,
 - (i) ulotettava kappaleissa 6 ja 7 tarkoitetut tilintarkastustoimenpiteet uuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka; ja
 - (ii) annettava muutetusta tilinpäätöksestä uusi tilintarkastuskertomus; uusi tilintarkastuskertomus saadaan päivätä aikaisintaan muutetun tilinpäätöksen hyväksymispäivälle.

12. Silloin kun säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto ei estä johtoa rajoittamasta tilinpäätöksen muuttamista yhden tai useamman tilinpäätöspäivän jälkeisen tapahtuman vaikutuksiin eikä estä hallintoelimiä rajoittamasta hyväksyntäänsä vain kyseiseen muutokseen, tilintarkastaja saa rajoittaa kappaleen 11(b)(i) edellyttämät tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevat tilintarkastustoimenpiteet kyseiseen muutokseen. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan on joko
 - (a) muutettava tilintarkastuskertomusta siten, että siihen sisältyy vain kyseistä muutosta koskeva uusi päiväys, joka näin viittaa siihen, että tilintarkastajan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevat toimenpiteet rajoittuvat yksinomaan tilinpäätökseen tehtyyn muutokseen, jota kuvataan tilinpäätöksessä relevantissa liitetiedossa; tai (viittaus: kappale A13)
 - (b) annettava uusi tai muutettu tilintarkastuskertomus, johon sisältyy tiettyä seikkaa painottavassa kappaleessa⁵ tai muuta seikkaa koskevassa kappaleessa oleva maininta siitä, että tilintarkastajan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevat toimenpiteet rajoittuvat yksinomaan tilinpäätökseen tehtyyn muutokseen, jota kuvataan tilinpäätöksessä relevantissa liitetiedossa.

13. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla johdolla ei ole säädöksen, määräyksen tai tilinpäätösnormistoon perustuvaa velvollisuutta julkistaa muutettua tilinpäätöstä, ja näin ollen tilintarkastajan ei tarvitse antaa muutettua tai uutta tilintarkastuskertomusta. Kuitenkin jos johto ei muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, niin (viittaus: kappaleet A14–A15)
 - (a) jos tilintarkastuskertomusta ei vielä ole toimitettu yhteisölle, tilintarkastajan on mukautettava lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu)⁶ edellyttämällä tavalla ja sitten toimittaa tilintarkastuskertomus; tai
 - (b) jos tilintarkastuskertomus on jo toimitettu yhteisölle, tilintarkastajan on ilmoitettava johdolle ja – elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yh-

⁵ Katso ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

⁶ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

teisön toiminnan johtamiseen – hallintoelimille, ettei näiden pidä julkistaa tilinpäätöstä kolmansille osapuolille ennen kuin tarvittavat muutokset on tehty. Jos tilinpäätös tästä huolimatta myöhemmin julkistetaan ilman tarvittavia muutoksia, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luoteetaan. (Viittaus: kappaleet A16–A17)

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen

14. Sen jälkeen kun tilinpäätös on julkistettu, tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suorittaa mitään kyseistä tilinpäätöstä koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Jos kuitenkin tilintarkastajan tietoon tulee tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen seikka, joka, jos se olisi ollut tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen, tilintarkastajan on
 - (a) keskusteltava asiasta johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa;
 - (b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa; ja mikäli on, niin
 - (c) tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä. (Viittaus: kappale A18)

15. Jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on: (viittaus: kappale A19)
 - (a) kohdistettava muutokseen tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat olosuhteisiin nähden tarpeellisia.
 - (b) käytävä läpi toimenpiteet, joihin johto on ryhtynyt varmistaakseen, että kaikki, jotka ovat saaneet aiemmin julkistetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen, saavat tiedon tilanteesta.
 - (c) elleivät kyseessä ole kappaleessa 12 tarkoitettut olosuhteet:
 - (i) ulotettava kappaleissa 6 ja 7 tarkoitettut tilintarkastustoimenpiteet uuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka ja päivätävä uusi tilintarkastuskertomus aikaisintaan muutetun tilinpäätöksen hyväksymispäivälle; ja
 - (ii) annettava muutetusta tilinpäätöksestä uusi tilintarkastuskertomus.
 - (d) kappaleessa 12 tarkoitetuissa olosuhteissa muuttaa tilintarkastuskertomusta tai antaa uusi tilintarkastuskertomus kappaleen 12 edellyttämällä tavalla.

16. Tilintarkastajan on sisällytettävä uuteen tai muutettuun tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale, jossa viitataan aiemmin julkistetun tilinpäätöksen muuttamiseen johtanutta syytä laajemmin käsittelevään liitetietoon tilinpäätöksessä sekä tilintarkastajan aiemmin antamaan kertomukseen.

17. Jos johto ei ryhdy tarvittaviin toimenpiteisiin varmistaakseen, että kaikki, jotka ovat saaneet aiemmin julkistetun tilinpäätöksen, saavat tiedon tilanteesta, eikä muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, tilintarkastajan on ilmoitettava johdolle ja – elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen⁷ – hallintoelimille pyrkivänsä estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan jatkossa. Jos johto tai hallintoelimet eivät tällaisesta ilmoituksesta huolimatta ryhdy näihin tarpeellisiin toimenpiteisiin, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan. (Viittaus: kappale A20).

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

- A1. Silloin kun tilintarkastettu tilinpäätös sisällytetään julkistamisensa jälkeen muihin asiakirjoihin (muihin kuin ISA 720:n (uudistettu) soveltamisalaan kuuluviin vuosikertomuksiin), tilintarkastajalla saattaa olla tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevia lisävelvollisuuksia, jotka hänen mahdollisesti on tarpeellista ottaa huomioon, esimerkiksi säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka liittyvät arvopapereiden liikkeeseen laskemiseen julkiseen kaupankäyntiin maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla arvopapereita lasketaan liikkeeseen. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi olla velvollinen suorittamaan lisää tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ulottuvat lopullisen liikkeeseenlaskuasiakirjan päivävyyteen saakka. Näihin toimenpiteisiin voi kuulua kappaleissa 6 ja 7 tarkoitettujen toimenpiteiden ulottaminen lopullisen liikkeeseenlaskuasiakirjan päivämäärään tai sitä lähellä olevaan päivään saakka sekä liikkeeseenlaskuasiakirjan lukeminen sen arvioimiseksi, onko siihen sisältyvä muu informaatio yhdenmukaista sen taloudellisen informaation kanssa, johon tilintarkastaja liitetään.⁸

Määritelmät

Tilinpäätöksen hyväksymispäivä (viittaus: kappale 5(b))

- A2. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla lainsäädännössä tai määräyksissä yksilöidään henkilöt tai elimet (esimerkiksi johto tai hallintoelimet), jotka ovat velvollisia toteamaan, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja säädetään tarvittavasta hyväksymisprosessista. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei määritellä säädöksessä tai määräyksessä, ja yhteisö noudattaa tilinpäätöksen laatimissa ja valmiiksi saattamisessa omia menettelytapojaan johtamis- ja hallintoraken-

⁷ ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

⁸ Katso ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 2

teensa mukaisesti. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla vaaditaan, että osakkeenomistajat antavat tilinpäätökselle lopullisen hyväksymisen. Näissä maissa tai näillä oikeudenkäyttöalueilla ei edellytetä osakkeenomistajilta saatavaa lopullista hyväksyntää, jotta tilintarkastaja voisi todeta hankkineensa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi. ISA-standardeja sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan edellä tarkoitettua päivää aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, ovat todenneet kaikkien tilinpäätökseen kuuluvien osien, liitetiedot mukaan lukien, olevat valmiit, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (viittaus: kappale 5(c))

- A3. Tilintarkastuskertomus voidaan päivätä aikaisintaan sille päivälle, jona tilintarkastaja on hankkinut tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, johon kuuluu evidenssi siitä, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit ja että ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.⁹ Tästä seuraa, että tilintarkastuskertomus voidaan päivätä aikaisintaan tilinpäätöksen hyväksymispäivälle, joka määritellään kappaleessa 5(b). Kappaleessa 5(c) määritellystä tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä voi hallinnollisista syistä kuluu jonkin verran aikaa päivään, jona tilintarkastuskertomus toimitetaan yhteisölle.

Tilinpäätöksen julkistamispäivä (viittaus: kappale 5(d))

- A4. Tilinpäätöksen julkistamispäivä riippuu yleensä yhteisön sääntely-ympäristöstä. Joissakin olosuhteissa tilinpäätöksen julkistamispäivä voi olla päivä, jona tilinpäätös toimitetaan jollekin sääntelytaholle. Koska tilintarkastettua tilinpäätöstä ei voida julkistaa ilman tilintarkastuskertomusta, tilinpäätöksen julkistamispäivä saa olla aikaisintaan sama kuin tilintarkastuskertomuksen antamispäivä ja aikaisintaan sama kuin päivä, jona tilintarkastuskertomus toimitetaan yhteisölle.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A5. Julkisella sektorilla tilinpäätöksen julkistamispäivä voi olla päivä, jona tilintarkastettu tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus esitetään lainsäädäntöelimelle tai muutoin tehdään julkiseksi.

Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat (viittaus: kappaleet 6–9)

- A6. Tilintarkastajan tekemästä riskienarvioinnista riippuen kappaleen 6 edellyttämiin tilintarkastustoimenpiteisiin voi kuulua tarvittavia toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, ja niihin voi kuulua kirjanpitoaineiston tai tilinpäätöspäivän ja tilintarkas-

⁹ ISA 700, kappale 41. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään myös, missä taloudellisen raportoinnin prosessin vaiheessa tilintarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.

tuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvien liiketapahtumien läpikäyntiä tai tarkastamista. Kappaleiden 6 ja 7 edellyttämät tilintarkastustoimenpiteet suoritetaan niiden toimenpiteiden lisäksi, jotka tilintarkastaja mahdollisesti suorittaa muita tarkoituksia varten ja jotka silti saattavat tuottaa evidenssiä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista (esimerkiksi hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöspäivän tilisaldoista, kuten katkoon tai myyntisaamisista myöhemmin saatuihin maksuihin kohdistuvat toimenpiteet).

- A7. Kappaleessa 7 mainitaan tiettyjä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka tilintarkastajan on tässä yhteydessä suoritettava kappaleen 6 mukaisesti. Tilintarkastajan suorittamat tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin kohdistuvat toimenpiteet riippuvat kuitenkin käytettävissä olevasta informaatiosta ja erityisesti siitä, missä määrin kirjanpitoa on tehty tilinpäätöspäivän jälkeen. Silloin kun kirjanpito ei ole ajan tasalla ja osavuositilinpäätöksiä (sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitettuja) ei ole laadittu tai kun johdon tai hallintoelinten kokouksista ei ole tehty pöytäkirjoja, relevantit tilintarkastustoimenpiteet voivat olla käytettävissä olevan kirjanpitoaineiston, pankkitiliotteet mukaan lukien, yksityiskohtaista tarkastamista. Kappaleessa A8 esitetään esimerkkejä joistakin lisäseikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tällaisia tiedusteluja tehdessään.
- A8. Kappaleessa 7 vaadittavien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi ja asianmukaiseksi:
- lukea yhteisön viimeisimmät käytettävissä olevat budjetit, rahavirtaennusteet ja muut niihin liittyvät johdon raportit tilinpäätöspäivän jälkeisiltä ajanjaksoilta;
 - tiedustella yhteisön lakimieheltä oikeudenkäynneistä ja vaateista tai laajentaa aiemmin tehtyjä suullisia tai kirjallisia tiedusteluja; tai
 - arvioida, voisivatko kirjalliset vahvistusilmoitukset tietyistä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista olla tarpeen, jotta saataisiin tukea muulle tilintarkastusevidenssille ja näin hankittaisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

Tiedustelut (viittaus: kappale 7(b))

- A9. Tiedustellessaan johdolta ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimiltä, onko tilinpäätöspäivän jälkeen toteutunut tapahtumia, jotka voisivat vaikuttaa tilinpäätökseen, tilintarkastaja voi myös tiedustella sellaisten erien tilanteesta, jotka on käsitelty alustavan tai keskeneräisen tiedon perusteella, ja tiedustella erityisesti seuraavia seikkoja:
- onko tehty uusia sitoumuksia, otettu uusia lainoja tai annettu uusia takauksia.
 - onko myyty tai ostettu omaisuuseriä tai onko tällaista suunniteltu.
 - onko oma pääoma kasvanut tai onko laskettu liikkeeseen vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, esimerkiksi laskettu liikkeeseen uusia osakkeita tai debentureja, tai onko tehty sopimus sulautumisesta tai purkautumisesta tai onko tällaista suunniteltu.

- onko omaisuutta pakkolunastettu tai esimerkiksi tuhoutunut tulipalossa tai tulvassa.
- onko ehdollisten erien suhteen tapahtunut muutoksia.
- onko kirjanpitoon tehty epätavallisia oikaisuja tai onko sellaisia suunniteltu.
- onko toteutunut tai todennäköisesti toteutumassa tapahtumia, jotka kyseenalaistavat tilinpäätöksessä käytettyjen laatimisperiaatteiden asianmukaisuuden, mikä voisi tapahtua esimerkiksi jos tällaiset tapahtumat tekevät toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen kyseenalaiseksi.
- onko toteutunut tilinpäätöksessä tehtyjen arvioiden tai varausten määrittämisen kannalta relevantteja tapahtumia.
- onko toteutunut varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisen kannalta relevantteja tapahtumia.

Pöytäkirjojen lukeminen (viittaus: kappale 7(c))

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A10. Julkisella sektorilla tilintarkastaja voi lukea lainsäädäntöelimen relevantteja toimintoja koskevat viralliset asiakirjat ja tehdä tiedusteluja toiminnoissa käsitellyistä asioista, joista ei vielä ole saatavissa virallisia asiakirjoja.

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadun muun informaation vaikutukset (viittaus: kappale 10)

- A11. Vaikkei tilintarkastaja ole velvollinen suorittamaan tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä, ISA 720 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saatua muuta informaatiota, johon voi kuulua tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä käyttöön saatua muuta informaatiota.

Johdon velvollisuudet tilintarkastajaa kohtaan (viittaus: kappale 10)

- A12. Kuten ISA 210:ssä selitetään, tilintarkastustoimeksiannon ehtoihin kuuluu johdon antama vahvistus siitä, että tämä ilmoittaa tilintarkastajalle mahdollisista tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.¹⁰

¹⁰ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale A24

Kaksi eri päiväystä (viittaus: kappale 12(a))

- A13. Silloin kun tilintarkastaja kappaleessa 12(a) kuvatuissa olosuhteissa muuttaa tilintarkastuskertomusta sisällyttämällä siihen yksinomaan kyseistä muutosta koskevan uuden päiväyksen, pidetään ennallaan sen tilintarkastuskertomuksen antamispäivä, joka koskee tilinpäätöstä ennen johdon siihen myöhemmin tekemää muutosta, koska tämä päivämäärä kertoo lukijalle, milloin kyseiseen tilinpäätökseen kohdistuva tilintarkastustyö on saatettu päätökseen. Tilintarkastuskertomukseen sisällytetään kuitenkin myös uusi päiväys, joka kertoo käyttäjille, että tilintarkastajan kyseisen päivän jälkeiset toimenpiteet ovat rajoittuneet tilinpäätökseen myöhemmin tehtyyn muutokseen. Seuraavassa havainnollistetaan tällaista uutta päiväystä:

(Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä) lukuun ottamatta liitetietoa Y, jonka osalta (päivä, jona liitetiedossa Y kuvattuun muutokseen rajoitetut tilintarkastustoimenpiteet on saatettu päätökseen).

Johto ei muuta tilinpäätöstä (viittaus: kappale 13)

- A14. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto ei ehkä vaadi johtoa julkistamaan muutettua tilinpäätöstä. Näin on usein silloin, kun seuraavan ajanjakson tilinpäätöksen julkistaminen on lähestymässä, edellyttäen että tässä tilinpäätöksessä esitetään asianmukaiset tiedot.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A15. Toimenpiteisiin, joihin julkisella sektorilla ryhdytään kappaleen 13 mukaan, kun johto ei muuta tilinpäätöstä, voi kuulua myös lainsäädäntöelimelle tai muulle relevantille taholle raportointihierarkiassa tehtävä erillinen raportointi tilinpäätöspäivän jälkeisen tapahtuman vaikutuksista tilinpäätökseen ja tilintarkastuskertomukseen.

Tilintarkastajan toimenpiteet, joilla pyritään estämään se, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan (viittaus: kappale 13(b))

- A16. Tilintarkastajalla voi olla oikeudellisia lisävelvoitteita täytettävänä myös silloin, kun hän on ilmoittanut johdolle, ettei tilinpäätöstä pidä julkistaa ja johto on suostunut tähän pyyntöön.
- A17. Silloin kun johto on julkistanut tilinpäätöksen huolimatta tilintarkastajan ilmoituksesta, että tilinpäätöstä ei pidä julkistaa kolmansille osapuolille, tilintarkastajan toimenpiteet, joiden tarkoituksena on estää se, että tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen luotetaan, riippuvat tilintarkastajan laillisista oikeuksista ja velvoitteista. Tämän vuoksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen

Tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen käyttöön saadun muun informaation vaikutukset (viittaus: kappale 14)

- A18. Tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saatavan muun informaation suhteen käsitellään ISA 720:ssä (uudistettu). Vaikkei tilintarkastaja ole velvollinen suorittamaan tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen, ISA 720 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saatua muuta informaatiota.

Johto ei muuta tilinpäätöstä (viittaus: kappale 15)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A19. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi estää julkisen sektorin yhteisöjä julkistamasta muutettua tilinpäätöstä. Tällaisissa olosuhteissa asianmukainen tapa toimia voi olla, että tilintarkastaja raportoi asianmukaiselle lakisäätöelimelelle.

Tilintarkastajan toimenpiteet, joilla pyritään estämään se, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan (viittaus: kappale 17)

- A20. Silloin kun tilintarkastaja katsoo, etteivät johto tai hallintoelimet ole ryhtyneet tarvittaviin toimenpiteisiin estääkseen sen, että aiemmin julkistettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen luotetaan, vaikka tilintarkastaja on aiemmin ilmoittanut ryhtyvänsä toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään tällaisen luottamisen, tilintarkastajan toimenpiteet riippuvat hänen laillisista oikeuksistaan ja velvoitteistaan. Tämän vuoksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 570 (UUDISTETTU)

TOIMINNAN JATKUVUUS

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste	2
Velvollisuus tehdä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.....	3–7
Voimaantulo	8
Tavoitteet	9
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	10–11
Johdon tekemän arvion arvioiminen	12–14
Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika	15
Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu	16
Tilintarkastajan johtopäätökset	17–20
Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen	21–24
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	25
Merkittävä viivästys tilinpäätöksen hyväksymisessä	26
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste	A2
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A3–A7
Johdon tekemän arvion arvioiminen	A8–A13
Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika	A14–A15
Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu	A16–A20

Tilintarkastajan johtopäätökset..... A21–A25

Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen..... A26–A35

Liite: Toiminnan jatkuvuuteen liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajalla tilintarkastuksessa olevia velvollisuuksia, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siitä tilintarkastuskertomukseen aiheutuviin vaikutuksiin. (Viittaus: kappale A1)

Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste

2. Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen mukaan tilinpäätös laaditaan olettaen, että yhteisö jatkaa toimintaansa ennakoitavissa olevan tulevaisuuden ajan. Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta käyttäen, paitsi jos johto aikoo purkaa yhteisön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin. Erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan laatia sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, jossa toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste on relevantti, tai sellaisen normiston mukaisesti, jossa se ei ole relevantti (toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste ei ole relevantti esimerkiksi joissakin verosäännöksiin perustuvissa tilinpäätöksissä, joita laaditaan tietyissä maissa tai tietyillä oikeudenkäyttöalueilla). Kun toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen on asianmukaista, varat ja velat kirjataan sillä perusteella, että yhteisö pystyy realisoimaan varansa ja suorittamaan velkansa tavanomaisessa liiketoiminnassa. (Viittaus: kappale A2)

Velvollisuus tehdä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa

3. Jotkin tilinpäätösnormistot sisältävät nimenomaisen vaatimuksen, jonka mukaan johdon täytyy tehdä erityinen arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, ja näihin normistoihin sisältyy standardeja, jotka koskevat toiminnan jatkuvuuteen liittyen huomioon otettavia seikkoja ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Esimerkiksi IAS 1 sisältää vaatimuksen siitä, että johto tekee arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.¹ Yksityiskohtaiset vaatimukset, jotka koskevat johdon velvollisuutta tehdä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa sekä siihen liittyvien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, voivat sisältyä myös säädökseen tai määräykseen.
4. Toisissa tilinpäätösnormistoissa ei mahdollisesti ole nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Kuitenkin silloin, kun toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste on - kuten kappaleessa 2 todetaan - perustavanlaatuisen periaate tilinpäätöstä laadittaessa, tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto tekee arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, vaikkei tilinpäätösnormistoon sisältyisi tästä nimenomaista vaatimusta.
5. Johdon tekemään arviointiin yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa kuuluu tietynä ajankohtana tehtävä harkintaan perustuva ratkaisu, joka koskee tapahtumien tai olosuhteiden luonnostaan epävarmoja tulevia toteumia. Seuraavat tekijät ovat relevantteja tämän ratkaisun kannalta:

¹ IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*, kappaleet 25-26

- Tapahtuman tai olosuhteen toteumaan liittyvän epävarmuuden aste kasvaa merkittävästi sen mukaan, mitä kauempana tulevaisuudessa tapahtuma tai olosuhde taikka sen toteuma on. Sen vuoksi useimmissa tilinpäätösnormistoissa, jotka edellyttävät johdolta nimenomaista arviota, määrätään ajanjakso, jolta johdon on otettava huomioon kaikki saatavissa oleva tieto.
- Tapahtumien tai olosuhteiden toteumaa koskevaan harkintaan perustuvaan ratkaisuun vaikuttavat yhteisön koko ja monimutkaisuus, sen liiketoiminnan luonne ja tila sekä se, missä määrin ulkoiset tekijät vaikuttavat yhteisöön.
- Kaikki tulevaisuutta koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut perustuvat harkinta-ajankohtana saatavilla olevaan tietoon. Myöhemmät tapahtumat voivat johtaa toteumiin, jotka ovat ristiriidassa harkintaan perustuvien ratkaisujen kanssa, vaikka ratkaisut olisivat tekemisajankohtanaan olleet kohtuullisia.

Tilintarkastajan velvollisuudet

6. Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta tilinpäätöksen laatimisessa, sekä tekemään hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, liittyykö yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa olennaista epävarmuutta. Nämä velvollisuudet ovat olemassa, vaikka tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisältäisi nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.
7. Kuitenkin, kuten ISA 200:ssa² kuvataan, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaiset virheellisyudet ovat tavanomaista suuremmat silloin, kun kyseessä ovat sellaiset tulevaisuuden tapahtumat tai olosuhteet, joiden seurauksena yhteisö ei mahdollisesti pysty jatkamaan toimintaansa. Tilintarkastaja ei pysty ennustamaan tällaisia tulevaisuuden tapahtumia tai olosuhteita. Näin ollen sitä, ettei tilintarkastuskertomuksessa viitata toiminnan jatkuvuutta koskevaan olennaiseen epävarmuuteen, ei voida pitää takeena yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

Voimaantulo

8. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

² ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappaleet A53–A54

Tavoitteet

9. Tilintarkastajan tavoitteina on
 - (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta;
 - (b) tehdä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, onko sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa; ja
 - (c) raportoida tämän standardin mukaisesti.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

10. ISA 315:n (uudistettu)³ edellyttämiä riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan tilintarkastajan on harkittava, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tällöin tilintarkastajan on selvitettävä, onko johto jo tehnyt alustavan arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa; ja (viittaus: kappaleet A3–A6)
 - (a) jos tällainen arviointi on tehty, tilintarkastajan on keskusteltava arviosta johdon kanssa ja selvitettävä, onko johto tunnistanut tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja jos on, keskustella johdon suunnitelmista niiden suhteen; tai
 - (b) jos tällaista arviointia ei vielä ole tehty, tilintarkastajan on keskusteltava johdon kanssa siitä, millä perusteella toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta aiotaan käyttää, ja tiedusteltava johdolta, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.
11. Tilintarkastajan on pysyttävä koko tilintarkastuksen ajan tarkkaavaisena sellaisia tapahtumia tai olosuhteita koskevan tilintarkastusevidenssin varalta, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. (Viittaus: kappale A7)

Johdon tekemän arvion arvioiminen

12. Tilintarkastajan on arvioitava johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. (Viittaus: kappaleet A8–A10, A12–A13)

³ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 5

13. Kun tilintarkastaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen arvionsa on katettava sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt tehdessään arviotaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla taikka säädöksen tai määräyksen mukaisesti, mikäli siinä määrätään pidemmästä ajanjaksosta. Jos johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa ulottuu alle 12 kuukauden päähän ISA 560:ssa⁴ määritellystä tilinpäätöspäivästä, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ulottamaan arvionsa kattamaan vähintään 12 kuukauden pituinen ajanjakso kyseisestä päivästä lukien. (Viittaus: kappaleet A11–A13)
14. Arvioidessaan johdon tekemää arviota tilintarkastajan on harkittava, sisältyykö johdon tekemään arvioon kaikki se relevantti informaatio, josta tilintarkastaja on tietoinen tilintarkastuksen tuloksena.

Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika

15. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta, onko sen tiedossa johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. (Viittaus: kappaleet A14–A15)

Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu

16. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, esiintyykö sellaista olosuhteisiin tai tapahtumiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (käytetään nimitystä ”olennainen epävarmuus”), suorittamalla lisätoimenpiteitä, joihin kuuluu lieventävien tekijöiden huomioon ottaminen. Näiden toimenpiteiden on sisällettävä seuraavaa: (Viittaus: kappale A16)
 - (a) Silloin kun johto ei ole vielä tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, pyydetään johtoa tekemään arvionsa.
 - (b) Arvioidaan johdon suunnitelmat tulevista toimenpiteistä, jotka liittyvät sen tekemään arvioon toiminnan jatkuvuudesta, sekä arvioidaan, parantaako näiden suunnitelmien toteutunut lopputulos todennäköisesti tilannetta ja ovatko johdon suunnitelmat kyseisissä olosuhteissa toteuttamiskelpoisia. (Viittaus: kappale A17)
 - (c) Silloin kun yhteisö on laatinut rahavirtaennusteen ja tämän ennusteen analysointi on merkittävä tekijä harkittaessa tapahtumien tai olosuhteiden tulevia toteutuksia johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioinnin yhteydessä: (Viittaus: kappaleet A18–A19)
 - (i) arvioidaan ennusteen laatimista varten tuotetun pohjatiedon luotettavuus; ja

⁴ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappale 5(a)

- (ii) ratkaistaan, onko ennusteen taustalla oleville oletuksille riittävästi tukea.
- (d) Harkitaan, onko sen päivän jälkeen, jona johto on tehnyt arvionsa, tullut saataville lisää tosiseikkoja tai tietoa.
- (e) Pyydetään johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset niiden tulevia toimenpiteitä koskevista suunnitelmista ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta. (Viittaus: kappale A20)

Tilintarkastajan johtopäätökset

17. Tilintarkastajan on arvioitava, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja tehtävä tästä johtopäätös.
18. Tilintarkastajan on tehtävä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, liittyykö hänen käsityksensä mukaan olennaista epävarmuutta tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka yksin tai yhdessä voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Olennaista epävarmuutta esiintyy silloin, kun sen mahdollinen vaikutus on niin laaja ja sen toteutuminen on niin todennäköistä, että tilintarkastajan käsityksen mukaan on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot epävarmuuden luonteesta ja vaikutuksista, jotta: (Viittaus: kappaleet A21-A22)
 - (a) tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan, jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto; tai
 - (b) tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava, jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun on tunnistettu tapahtumia ja olosuhteita ja esiintyy olennaista epävarmuutta

19. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon on ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta, tilintarkastajan on ratkaistava, pitääkö paikkansa, että tilinpäätöksessä (Viittaus: kappaleet A22–A23)
 - (a) kuvataan riittävästi niitä keskeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, sekä johdon suunnitelmia siitä, miten se aikoo toimia näiden tapahtumien tai olosuhteiden suhteen; ja
 - (b) esitetään selkeästi, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja näin ollen se ei mahdollisesti pysty realisoimaan varojaan ja suorittamaan velkojaan tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun tapahtumia ja olosuhteita on tunnistettu mutta ei esiinny olennaista epävarmuutta

20. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, mutta tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, ettei olennaista epävarmuutta esiinny, hänen on arvioitava, esitetäänkö näistä tapahtumista tai olosuhteista tilinpäätöksessä riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A24–A25)

Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteiden käyttäminen ei ole asianmukaista

21. Jos tilinpäätöstä laadittaessa on käytetty toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta mutta tilintarkastajan harkinnan mukaan johdon ei olisi ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöstä laatiessaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, tilintarkastajan on annettava kielteinen lausunto. (Viittaus: kappaleet A26–A27)

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteiden käyttäminen on asianmukaista, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta

Tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta

22. Jos tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta, tilintarkastajan on annettava vakioimuotoinen lausunto ja sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen erillinen osio, jonka otsikkona on ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus”, tarkoituksenaan: (viittaus: kappaleet A28–A31, A34)
- (a) kiinnittää lukijoiden huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan, jossa esitetään kappaleessa 19 tarkoitetut seikat; ja
 - (b) tuoda esiin, että kyseiset tapahtumat ja olosuhteet osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja ettei tilintarkastajan lausuntoa ole muutettu kyseisen seikan osalta.

Tilinpäätöksessä ei esitetä riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta

23. Jos olennaisesta epävarmuudesta ei esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä, tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A32–A34)
- (a) annettava varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto sen mukaan kuin ISA 705:n (uudistettu) mukaan on asianmukaista⁵; ja
 - (b) mainittava Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa, että on sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkit-

⁵ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

tävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja ettei tästä seikasta esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä.

Johto on haluton tekemään arviota tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa

24. Jos johto on haluton tekemään arviota tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa tilintarkastajan tätä pyytäessä, tilintarkastajan on harkittava tämän vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen. (viittaus: kappale A35)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

25. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen⁶, tilintarkastajan on kommunikoidava hallintoelinten kanssa tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tällaisen hallintoelinten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin tulee sisältää seuraavat asiat:
- (a) aiheuttavatko tapahtumat tai olosuhteet olennaista epävarmuutta;
 - (b) onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta;
 - (c) onko asiasta esitetty tilinpäätöksessä riittävästi tietoja; ja
 - (d) soveltuviissa tapauksissa vaikutukset tilintarkastuskertomukseen.

Merkittävä viivästys tilinpäätöksen hyväksymisessä

26. Jos johdon tai hallintoelinten antama hyväksyntä tilinpäätökselle viivästyy tilinpäätöspäivän jälkeen merkittävästi, tilintarkastajan on tiedusteltava syitä tähän viivästykseen. Jos tilintarkastajan käsityksen mukaan viivästys saattaisi olla yhteydessä toiminnan jatkuvuutta koskevaan arvioon liittyviin tapahtumiin tai olosuhteisiin, hänen on suoritettava tarvittavat kappaleessa 16 kuvatut lisätoimenpiteet sekä harkittava vaikutusta, joka tällä on tilintarkastajan johtopäätökseen kappaleessa 18 kuvatun olennaisen epävarmuuden esiintymisestä.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

- A1. ISA 701:ssä⁷ käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa. Kyseisessä standardissa mainitaan, että ISA 701:tä sovellettaessa toiminnan jatkuvuuteen liittyvät seikat saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, ja selostetaan, että

⁶ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

⁷ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä olennainen epävarmuus, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, on jo luonteensa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka.⁸

Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste (viittaus: kappale 2)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A2. Se, käyttääkö johto toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, on relevantti kysymys myös julkisen sektorin yhteisöille. Esimerkiksi julkisen sektorin kansainvälisessä tilinpäätösstandardissa IPSAS 1 käsitellään julkisen sektorin yhteisöjen kykyä jatkaa toimintaansa.⁹ Toiminnan jatkuvuutta koskevia riskejä voi syntyä tilanteissa, joissa julkisen sektorin yhteisöt toimivat voittoa tavoitellen tai joissa julkiselta valtalta saatava tuki saattaa vähentyä tai loppua kokonaan, taikka yksityistämisen tapahtuessa, näihin tilanteisiin kuitenkin rajoittumatta. Tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat julkisella sektorilla antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, voivat olla esimerkiksi tapaukset, joissa julkisen sektorin yhteisöllä ei ole olemassaolonsa jatkamiseksi tarvittavaa rahoitusta tai joissa on tehty julkisen sektorin yhteisön tarjoamiin palveluihin vaikuttavia periaatepäätöksiä.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappale 10)

- A3. Seuraavat ovat esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Luettelo ei ole kattava, eikä yhden tai useammankaan kohdan esiintyminen aina merkitse olennaisen epävarmuuden esiintymistä.

Talous

- nettovelkojen tai lyhytaikaisten nettovelkojen määrä.
- eräänymässä olevat laina-ajaltaan kiinteät luotot, joiden uudistamiseen tai takaisinmaksuun ei ole realistisia mahdollisuuksia, taikka liiallinen turvautuminen lyhytaikaisiin luottoihin pitkäaikaisten omaisuserien rahoittamisessa.
- viitteet siitä, että luotonantajat ovat vetämässä rahoituksen pois.
- mennyttä aikaa tai tulevaisuutta koskevien tilinpäätöslaskelmien osoittamat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat.
- huonot taloudelliset avaintunnusluvut.
- huomattavat liiketoiminnan tappiot tai rahavirtoja kerryttävien omaisuserien arvon merkittävä huonontuminen.

⁸ Ks. ISA 701 (uudistettu), kappaleet 15 ja A41.

⁹ IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements*, kappaleet 38–41

- viivästyksset osinkojen maksamisessa tai osinkojen maksun lopettaminen.
- kyvyttömyys suorittaa velkoja eräpäivinä.
- kyvyttömyys noudattaa lainasopimusten ehtoja.
- siirtyminen tavarantoimittajien kanssa tapahtuvissa liiketoimissa luotto-ostoista toimituksen yhteydessä tapahtuvaan käteismaksuun.
- kyvyttömyys hankkia rahoitusta välttämättömään uuteen tuotekehitykseen tai muihin välttämättömiin investointeihin.

Toiminta

- johdon aikomukset purkaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta.
- johtoon kuuluvien avainhenkilöiden menettäminen ilman, että tilalle on saatu uusia henkilöitä.
- keskeisen markkina-alueen, keskeisen asiakkaan (tai asiakkaiden), franchising-sopimuksen, lisenssin tai tärkeimmän tavarantoimittajan (tai -toimittajien) menettäminen.
- työvoimaan liittyvät vaikeudet.
- tärkeiden tuotantotarvikkeiden puute.
- erityisen menestyksekkään kilpailijan ilmaantuminen.

Muut seikat

- pääomavaatimusten tai muiden säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten - kuten rahoituslaitoksia koskevien vakavaraisuus- tai maksuvalmiusvaatimusten - noudattamatta jättäminen.
- ratkaisematta olevat oikeusprosessit tai viranomaismenettelyt yhteisöä vastaan, jotka menestyessään saattavat johtaa vaateisiin, joita yhteisö ei todennäköisesti pysty täyttämään.
- säädöksen, määräyksen tai hallituksen politiikan muutokset, joiden odotetaan vaikuttavan yhteisöön epäedullisesti.
- katastrofit, joiden varalta ei ole vakuutuksia tai vakuutukset ovat liian pieniä, kun katastrofeja tapahtuu.

Usein jotkin muut tekijät saattavat lieventää näiden tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyyttä. Esimerkiksi vastapainona sen vaikutukselle, ettei yhteisö pysty suorittamaan tavanomaisia velanlyhennyksiä, voivat olla johdon suunnitelmat rahavirtojen riittävyyden säilyttämiseksi muilla tavoin, kuten myymällä omaisuutta, muuttamalla lainan takaisinmaksuaikataulua tai hankkimalla lisää pääomaa. Vastaavasti sopivan vaihtoehdoisen toimituslähteen olemassaolo saattaa lieventää keskeisen tavarantoimittajan menettämisen vaikutusta.

- A4. Kappaleen 10 edellyttämät riskienarviointitoimenpiteet auttavat tilintarkastajaa ratkaisemaan, onko toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyt-

täminen todennäköisesti tärkeä asia, ja määrittämään sen vaikutuksen tilintarkastuksen suunnitteluun. Nämä toimenpiteet myös mahdollistavat oikea-aikaisemmat keskustelut johdon kanssa, mukaan lukien keskustelu johdon suunnitelmista sekä mahdollisten tunnistettujen toiminnan jatkuvuuteen liittyvien seikkojen ratkaisemisesta.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 10)

- A5. Yhteisön koko saattaa vaikuttaa sen kykyyn kestää epäedullisia olosuhteita. Pienet yhteisöt saattavat pystyä reagoimaan nopeasti ja näin hyödyntämään mahdollisuuksia, mutta niiltä saattaa puuttua varantoja toimintojen käynnissä pitämiseen.
- A6. Erityisesti pienten yhteisöjen kannalta relevantteihin olosuhteisiin kuuluu esimerkiksi riski siitä, että pankit ja muut luotonantajat lakkaavat ylläpitämästä yhteisön rahoitusta, samoin kuin pääasiallisen tavarantoimittajan, tärkeän asiakkaan tai keskeisen työntekijän menettäminen taikka lisenssiin, franchising-järjestelyyn tai muuhun juridiseen sopimukseen perustuvan toiminta-oikeuden menettäminen.

Tarkkaavaisuuden säilyttäminen koko tilintarkastuksen ajan tapahtumia tai olosuhteita koskevan tilintarkastusevidenssin varalta (viittaus: kappale 11)

- A7. ISA 315:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on tarkistettava riskiarvionsa ja muutettava suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti, kun tilintarkastusta suoritettaessa saadaan lisää tilintarkastajan riskiarvioon vaikuttavaa tilintarkastusevidenssiä.¹⁰ Jos tilintarkastajan tekemän riskien arvioinnin jälkeen tunnistetaan tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintansa, tilintarkastajan voi olla kappaleessa 16 tarkoitettujen toimenpiteiden suorittamisen lisäksi tarpeellista tarkistaa arvionsa olennaisen virheellisuuden riskeistä. Tällaisten tapahtumien tai olosuhteiden olemassaolo voi myös vaikuttaa niiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka tilintarkastaja suorittaa arvioituihin riskeihin vastaamiseksi. ISA 330¹¹ sisältää tätä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta.

Johdon tekemän arvion arvioiminen

Johdon tekemä arvio ja sitä tukeva analyysi sekä tilintarkastajan tekemä arviointi (viittaus: kappale 12)

- A8. Johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa on keskeinen huomioon otettava seikka tilintarkastajan arvioidessa johdon käyttämää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta.
- A9. Tilintarkastaja ei ole velvollinen paikkaamaan johdon tekemän analyysin puuttumista. Joissakin olosuhteissa johdon arvionsa tueksi tekemän yksityiskohtaisen analyysin puuttuminen ei ehkä kuitenkaan estä tilintarkastajaa tekemästä johdopäätöstä siitä, onko johdon ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttöä

¹⁰ ISA 315 (uudistettu), kappale 31

¹¹ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta. Esimerkiksi silloin, kun toiminta on ollut kauan voitollista ja rahoitusta on helposti saatavissa, johto voi tehdä arvionsa ilman yksityiskohtaista analyysia. Tällöin tilintarkastajan arvio johdon tekemän arvion asianmukaisuudesta voidaan tehdä ilman yksityiskohtaisia arviointitoimenpiteitä, jos tilintarkastaja on suorittanut tarpeellisen määrän muita tilintarkastustoimenpiteitä niin, että hänen on mahdollista tehdä johtopäätös siitä, onko johdon ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta.

- A10. Toisissa olosuhteissa kappaleen 12 edellyttämään arviointiin, joka koskee johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, saattaa kuulua, että arvioidaan prosessi, jota johto on noudattanut arviota tehdessään, oletukset, joihin arvio perustuu, ja johdon suunnitelmat tulevista toimenpiteistä sekä sen suunnitelmien toteuttamiskelpoisuus kyseisissä olosuhteissa.

Johdon tekemän arvion kattama ajanjakso (viittaus: kappale 13)

- A11. Useimmissa tilinpäätösnormistoista, jotka edellyttävät johdolta nimenomaista arviota, määrätään ajanjakso, jolta johdon on otettava huomioon kaikki saatavissa oleva tieto.¹²

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 12–13)

- A12. Pienten yritysten johto ei mahdollisesti useinkaan ole laatinut yksityiskohtaista arvioita yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa vaan saattaa sen sijaan luottaa liiketoiminnan ja ennakoitujen tulevaisuuden näkymien perinpohjaiseen tuntemukseensa. Tämän standardin vaatimusten mukaisesti tilintarkastajan pitää kuitenkin arvioida johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Pienissä yhteisöissä voi olla asianmukaista keskustella johdon kanssa yhteisön keskipitkän ja pitkän tähtäyksen rahoituksesta edellyttäen, että johdon väitteiden tueksi voidaan saada riittävästi asiakirjaevidenssiä ja etteivät väitteet ole ristiriidassa tilintarkastajan yhteisöstä muodostaman käsityksen kanssa. Näin ollen kappaleen 13 mukainen vaatimus siitä, että tilintarkastaja pyytää johtoa pidentämään arvionsa kattamaa ajanjaksoa, voidaan täyttää keskustelemalla, tekemällä tiedusteluja ja tarkastamalla yksityiskohtaisesti väitteitä tukevaa dokumentaatiota, esimerkiksi tulevia toimituksia koskevia tilauksia, joiden toteuttamiskelpoisuus arvioidaan tai joille muutoin saadaan vahvistus.
- A13. Pienten yhteisöjen on usein tärkeää saada omistajajohtajilta jatkuvaa tukea pysyvään jatkamaan toimintaansa. Jos pienen yhteisön rahoitus on pitkälti hoidettu omistajajohtajan myöntämällä lainalla, voi olla tärkeää, ettei näitä varoja vedetä pois yhteisöstä. Esimerkiksi rahoitusvaikeuksissa olevan pienen yhteisön toiminnan jatkuminen saattaa riippua siitä, että omistajajohtaja huonontaa yhteisölle antamansa lainan etuoikeutta pankkien tai muiden luotonantajien eduksi tai että omistajajohtaja tukee yhteisön lainanottoa antamalla sille takauksen käyttäen

¹² Esimerkiksi IAS 1:ssä tämä määritellään ajanjaksoksi, jonka tulee olla vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymispäivästä siihen kuitenkaan rajoittumatta.

omia varojaan vakuutena. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa hankkia tarkoitukseen soveltuvaa asiakirjaevidenssiä omistajaohhtajan antaman lainan etuoikeuden huonontamisesta tai takauksesta. Jos yhteisö on riippuvainen omistajaohhtajalta saatavasta lisätuesta, tilintarkastaja voi arvioida omistajaohhtajan kykyä täyttää tukijärjestelyn mukainen velvoitteensa. Lisäksi tilintarkastaja voi pyytää kirjallisen vahvistuksen tällaiseen tukeen liittyvistä ehdoista ja omistajaohhtajan aikomuksesta tai asiaa koskevasta käsityksestä.

Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika (viittaus: kappale 15)

- A14. Kuten kappaleessa 11 edellytetään, tilintarkastaja pysyy tarkkaavaisena sen mahdollisuuden varalta, että saattaa olla tiedossa olevia ajoitettuja tai ajoittamattomia tapahtumia tai olosuhteita, jotka toteutuvat johdon käyttämän arvion kattaman ajanjakson päättymisen jälkeen ja voivat kyseenalaistaa johdon tilinpäätöstä laatiessaan käyttämän toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen. Koska tapahtuman tai olosuhteen toteumaan liittyvän epävarmuuden aste kasvaa tapahtuman tai olosuhteen ollessa kauempana tulevaisuudessa, viitteiden toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä seikoista pitää olla merkittäviä tarkasteltaessa tapahtumia tai olosuhteita kauempana tulevaisuudessa, ennen kuin tilintarkastajan on tarpeellista harkita ryhtymistä lisätoimenpiteisiin. Jos tällaisia tapahtumia tai olosuhteita tunnistetaan, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista pyytää johtoa arvioimaan tapahtuman tai olosuhteen mahdollinen merkitys sen arvion kannalta, jonka johto tekee yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Näissä olosuhteissa suoritetaan kappaleessa 16 tarkoitetut toimenpiteet.
- A15. Tilintarkastajalla ei ole johdolle osoitettavan tiedustelun lisäksi velvollisuutta suorittaa mitään muita tilintarkastustoimenpiteitä sellaisten tapahtumien tai olosuhteiden tunnistamiseksi, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, johdon arvioiman ajanjakson - joka, kuten kappaleessa 13 todetaan, on vähintään 12 kuukautta tilinpäätöspäivästä - päättymisen jälkeiseltä ajalta.

Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu (viittaus: kappale 16)

- A16. Kappaleessa 16 tarkoitetun vaatimuksen kannalta relevantteja toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi seuraavat:
- Analysoidaan rahavirta- ja voittoennusteita ja muita relevantteja ennusteita ja keskustellaan niistä johdon kanssa.
 - Analysoidaan yhteisön viimeisin käytettävissä oleva osavuositilinpäätös ja keskustellaan siitä.
 - Luetaan debenturi- ja lainasopimusten ehdot ja selvitetään, onko joitakin niistä rikottu.
 - Luetaan yhtiökokousten sekä hallintoelinten ja relevanttien valiokuntien kokouspöytäkirjoja rahoitusvaikeuksia koskevien mainintojen varalta.

- Tiedustellaan yhteisön lakimieheltä oikeudenkäyntien ja vaateiden olemassaolosta sekä johdon niiden toteumasta ja taloudellisista seuraamuksista tekemän arvion kohtuullisuudesta.
- Varmistutaan lähipiiriin kuuluvilta ja kolmansilta osapuolilta tulevan taloudellisen tuen antamista tai jatkamista koskevien järjestelyjen olemassaolosta, lainmukaisuudesta ja täytäntönpantavuudesta sekä arvioidaan tällaisten osapuolten taloudellista kykyä lisärahoituksen antamiseen.
- Arvioidaan yhteisön toimittamattomien asiakastilausten käsittelemistä koskevat suunnitelmat.
- Suoritetaan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevia tilintarkastustoimenpiteitä sellaisten tapahtumien tunnistamiseksi, jotka joko huonontavat yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa tai muutoin vaikuttavat siihen.
- Varmistutaan luottolimiittien olemassaolosta, ehdoista ja riittävydestä.
- Hankitaan ja käydään läpi sääntelyviranomaisten toimenpiteitä koskevat raportit.
- Selvitetään, onko omaisuuserien suunnitelluille luovutuksille riittävästi tukea.

Johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioiminen

(viittaus: kappale 16(b))

- A17. Johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioimiseen voi kuulua johdolle osoitettavia tiedusteluja sen tulevia toimenpiteitä koskevista suunnitelmista, esimerkiksi sen suunnitelmista realisoida varoja, ottaa rahaa lainaksi tai järjestellä velkoja uudelleen, vähentää tai lykätä menoja tai lisätä pääomaa.

Johdon tekemän arvion kattama ajanjakso (viittaus: kappale 16(c))

- A18. Kappaleessa 16(c) vaadittavien toimenpiteiden lisäksi tilintarkastaja voi vertailla
- aiempien tilikausien tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota toteutuneisiin tuloksiin; ja
 - tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota siihen mennessä saavutettuun tulokseen.
- A19. Jos johdon tekemiin oletuksiin kuuluu kolmansilta osapuolilta saatava jatkuva tuki, joka toteutuu joko alentamalla lainojen etuoikeuksia, sitoutumalla lisärahoituksen takausten säilyttämiseen tai antamiseen, ja tällainen tuki on tärkeä yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista harkita kirjallisen vahvistuksen (sisältäen myös ehdot) pyytämistä kyseisiltä kolmansilta osapuolilta sekä hankkia evidenssiä niiden kyvystä tällaisen tuen antamiseen.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 16(e))

- A20. Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia kappaleen 16 mukaan vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi erityisiä kirjallisia vahvistusilmoituksia tukemaan hankittua tilintarkastusevidenssiä, joka koskee johdon suunnitelmia sen tekemään toiminnan jatkuvuutta koskevaan arvioon liittyvistä tulevista toimenpiteistä ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuutta.

Tilintarkastajan johtopäätökset

Tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä olennainen epävarmuus, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappaleet 18–19)

- A21. IAS 1:ssä käytetään ilmausta ”olennainen epävarmuustekijä”, kun käsitellään sellaisia tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyviä epävarmuustekijöitä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintansa ja joista tulee antaa tietoja tilinpäätöksessä. Joissakin toisissa tilinpäätösnormistoissa käytetään vastaavanlaisissa olosuhteissa käsitettä ”merkittävä epävarmuustekijä”.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun tapahtumia ja olosuhteita on tunnistettu ja esiintyy olennaista epävarmuutta

- A22. Kappaleessa 18 selitetään, että olennaista epävarmuutta esiintyy silloin, kun tapahtumien tai olosuhteiden mahdollinen vaikutus on niin suuri ja toteutuminen niin todennäköistä, että on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot, jotta annettaisiin oikea ja riittävä kuva (oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvat normistot) tai jottei tilinpäätös olisi harhaanjohtava (säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvat normistot). Kappaleen 18 mukaan tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, esiintyykö tällaista epävarmuutta, riippumatta siitä, määritelläänkö olennainen epävarmuus sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ja kuinka se määritellään siinä.
- A23. Kappaleen 19 mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, esitetäänkö tilinpäätöksessä riittävästi tietoja kyseisessä kappaleessa tarkoitetuista seikoista. Tämä ratkaisu on tehtävä sen lisäksi, että tilintarkastaja ratkaisee, ovatko sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat tiedot olennaisesta epävarmuudesta riittäviä. Joidenkin tilinpäätösnormistojen mukaan vaadittavia tietoja kappaleessa 19 mainittujen lisäksi voivat olla esimerkiksi:

- tiedot johdon arviosta, joka koskee niiden tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyyttä, jotka liittyvät yhteisön kykyyn täyttää velvoitteensa; tai
- tiedot johdon tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista osana arviotaan yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

Joihinkin tilinpäätösnormistoihin voi sisältyä lisäohjeistusta siitä, mitä johdon on otettava huomioon esittäessään tietoja tärkeimpien tapahtumien tai olosuhteiden mahdollisen vaikutuksen suuruudesta, niiden todennäköisyydestä ja toteutumisaikajohdasta.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu mutta ei esiinny olennaista epävarmuutta (viittaus: kappale 20)

- A24. Vaikkei olennaista epävarmuutta esiintyisi, tilintarkastajan on kappaleen 20 mukaan arvioitava, esitetäänkö sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen tilinpäätöksessä riittävästi tietoa tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Joissakin tilinpäätösnormistoissa saatetaan käsitellä seuraavista seikoista esitettäviä tietoja:
- tärkeimmät tapahtumat tai olosuhteet;
 - johdon arvio tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyydestä suhteessa yhteisön kykyyn täyttää velvoitteen; tai
 - johdon suunnitelmat, jotka vähentävät näiden tapahtumien tai olosuhteiden vaikutusta; tai
 - johdon tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut osana arviotaan yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.
- A25. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan arviointiin siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, kuuluu tilinpäätöksen yleisen esittämistavan rakenteen ja sisällön arvioiminen sekä sen arvioiminen, esitetäänkö liiketoimet ja tapahtumat tilinpäätöksessä, liitetiedot mukaan lukien, siten, että annetaan oikea ja riittävä kuva.¹³ Tosiseikoista ja olosuhteista riippuen tilintarkastaja saattaa todeta, että oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarvitaan lisätietoja. Näin voi olla esimerkiksi, kun on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, mutta tilintarkastaja tekee hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, ettei olennaista epävarmuutta esiinny eikä sovellettava tilinpäätösnormisto nimenomaisesti edellytä näitä olosuhteita koskevien tietojen esittämistä.

Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen ei ole asianmukaista (viittaus: kappale 21)

- A26. Jos tilinpäätös on laadittu käyttäen toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta mutta tilintarkastajan harkinnan mukaan johdon ei ole ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksessä toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, noudatetaan kappaleeseen 21 sisältyvää vaatimusta, jonka mukaan tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, riippumatta siitä, mainitaanko tilinpäätöksessä, ettei toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen ole ollut asianmukaista.

¹³ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 14.

A27. Kun toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteiden käyttäminen ei ole kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, johto on mahdollisesti velvollinen laatimaan tai voi halutessaan laatia tilinpäätöksen jollakin toisella perusteella (esim. likvidaatioarvoihin perustuen). Tilintarkastaja saattaa pystyä tilintarkastamaan tällaisen tilinpäätöksen edellyttäen, että hän toteaa tämän toisen laskentaperusteiden olevan kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä. Tilintarkastaja saattaa pystyä antamaan tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon edellyttäen, että tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja tilinpäätöstä laadittaessa käytetystä laskentaperusteesta, mutta hän saattaa katsoa asianmukaiseksi tai tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen ISA 706:n (uudistettu)¹⁴ mukaisesti tiettyä seikkaa painottavan kappaleen käyttäjän huomion kiinnittämiseksi tähän toiseen laatimisperusteeseen ja sen käyttöön johtaneisiin syihin.

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteiden käyttäminen on asianmukaista, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta (viittaus: kappaleet 22–23)

- A28. Olennaisen epävarmuuden tunnistaminen on seikka, joka on tärkeä sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät muodostavat tilinpäätöksestä. Käyttäjien huomiota kiinnitetään tähän seikkaan käyttämällä erillistä osiota, jonka otsikossa viitataan toiminnan jatkuvuuteen liittyvään olennaiseen epävarmuuteen.
- A29. Tämän standardin liitteessä esitetään esimerkkejä maininnoista, jotka on sisällytettävä tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto on muu kuin IFRS-standardit, tämän standardin liitteessä esitettävistä esimerkkeistä voidaan joutua muokkaamaan, jotta ne kuvastavat tämän toisen tilinpäätösnormiston soveltamista kyseisissä olosuhteissa.
- A30. Kappaleessa 22 todetaan tilintarkastuskertomuksessa esitettävä vähimmäisinformaatio kuvatuissa olosuhteissa. Tilintarkastaja voi esittää vaadittujen toteamusten tueksi lisäinformaatiota, jossa selitetään esimerkiksi:
- että olennaisen epävarmuuden esiintyminen on perustavanlaatuista sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät muodostavat tilinpäätöksestä;¹⁵ tai
 - kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappale A1)

Tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta (viittaus: kappale 22)

A31. Standardin liitteeseen sisältyvä esimerkki 1 havainnollistaa tilintarkastuskertomusta, joka annetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteiden käyttäminen on ollut asianmukaista, mutta olennaista

¹⁴ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiedot seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

¹⁵ ISA 706 (uudistettu), kappale A2

epävarmuutta esiintyy ja siitä on esitetty riittävästi tietoja tilinpäätöksessä. Myös ISA 700:n (uudistettu) liitteessä on esimerkki kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytettävästä toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä tekstistä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

Tilinpäätöksessä ei esitetä riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta (viittaus: kappale 23)

- A32. Standardin liitteeseen sisältyvät esimerkit 2 ja 3 havainnollistavat tilintarkastuskertomuksia, joissa annetaan varauksen sisältävä tai kielteinen lausunto, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laatimisperusteen käyttäminen on ollut asianmukaista, mutta olennaisesta epävarmuudesta ei ole esitetty riittävästi tietoja tilinpäätöksessä.
- A33. Tilanteissa, joihin liittyy useita koko tilinpäätöksen kannalta merkittäviä epävarmuustekijöitä, tilintarkastaja voi äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa katsoa asianmukaiseksi jättää lausunnon antamatta sen sijaan, että hän sisällyttäisi kertomukseen kappaleen 22 mukaan vaadittavat maininnat. ISA 705 (uudistettu) sisältää tätä koskevaa ohjeistusta.¹⁶

Kommunikointi sääntelytahojen kanssa (viittaus: kappaleet 22-23)

- A34. Kun sääntelyn kohteena olevan yhteisön tilintarkastaja katsoo, että tilintarkastuskertomukseen voi olla tarpeellista sisällyttää viittaus toiminnan jatkuvuutta koskeviin seikkoihin, hän saattaa olla velvollinen kommunikoimaan asiaankuuluvien sääntely-, täytäntöönpano- tai valvontaviranomaisten kanssa.

Johto on haluton tekemään arviota tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa (viittaus: kappale 24)

- A35. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää johtoa tekemään arvion tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa. Jos johto on haluton tekemään näin, tilintarkastuskertomuksessa voi olla asianmukaista esittää varauksen sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta, koska tilintarkastajan ei ehkä ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttämisestä, esimerkiksi tilintarkastusevidenssiä johdon tekemien suunnitelmien tai muiden lieventävien tekijöiden olemassaolosta.

¹⁶ ISA 705 (uudistettu), kappale 10

Liite

(viittaus: kappaleet A29, A31–A32)

Toiminnan jatkuvuuteen liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus, johon sisältyy vakiomuotoinen lausunto, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy ja tilinpäätöksessä on esitetty siitä riittävästi tietoja.
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus, johon sisältyy varauman sisältävä lausunto, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy ja että tilinpäätös on tietojen puutteellisuudesta johtuen olennaisesti virheellinen.
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus, johon sisältyy kielteinen lausunto, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy ja ettei tilinpäätöksessä ole lainkaan esitetty vaadittuja tietoja olennaisesta epävarmuudesta.

Esimerkki 1 – Vakiomuotoinen lausunto, kun esiintyy olennaista epävarmuutta ja tilinpäätöksessä esitetään siitä riittävästi tietoja

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:ta¹).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n² mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätöksessä on esitetty riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

¹ ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

² ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus³

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan XXX, joka osoittaa, että Yhtiölle kertyi 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta tappiota ZZZ ja sen lyhytaikaiset velat ylittivät kyseisenä ajankohtana sen kokonaisvarat YYY:llä. Kuten liitetietojen kohdassa 6 todetaan, nämä tapahtumat tai olosuhteet yhdessä muiden liitetietojen kohdassa 6 esitettyjen seikkojen kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lausuntonamme ei mukauteta tämän seikan osalta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

³ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 1.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁴

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu)⁵, esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

⁴ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁵ ISA 700:n (uudistettu) kappaleiden 34 ja 39 mukaan edellytetään, että toiminnan jatkuvuuteen liittyen kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytetään tekstiä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen

Esimerkki 2 – Varauman sisältävä lausunto, kun esiintyy olennaista epävarmuutta ja tilinpäätös on puutteellisten tietojen johdosta olennaisesti virheellinen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:ta).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevistä johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätöksen liitetietojen kohdassa yy käsitellään rahoitusjärjestelyjen laajuutta, niiden erääntymisaikaa sekä rahoitusjärjestelyjen kokonaismäärää, mutta tilinpäätöksessä ei käsitellä jälleenrahoituksen saatavuuden vaikutusta eikä kyseistä seikkaa luonnehdita olennaiseksi epävarmuudeksi.
- Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska olennaisesta epävarmuudesta ei esitetä riittävästi tietoja. Esitetään varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastajan johtopäätös on, että puutteellisten tietojen vaikutukset ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja tilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus ⁶

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun informaation puutteellisen esittämisen vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten liitetietojen kohdassa yy mainitaan, Yhtiön rahoitusjärjestelyjen voimassaolo päättyy ja koko velan määrä erääntyy maksettavaksi 19.3.20X2. Yhtiö ei ole pystynyt neuvottelemaan järjestelyjä uudelleen eikä hankkimaan korvaavaa rahoitusta. Tämä tilanne osoittaa olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tätä seikkaa ei ole esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.]

⁶ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁷

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]⁸]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu),²⁴ esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

⁷ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁸ ISA 700:n (uudistettu) kappaleiden 34 ja 39 mukaan edellytetään, että toiminnan jatkuvuuteen liittyen kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytetään tekstiä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

Esimerkki 3 – Kielteinen lausunto, kun esiintyy olennaista epävarmuutta eikä tilinpäätöksessä esitetä siitä tietoja

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:ta).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevistä johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja Yhtiö harkitsee hakeutumista konkurssiin. Tilinpäätöksessä ei ole lainkaan esitetty vaadittavia tietoja olennaisesta epävarmuudesta. Annetaan kielteinen lausunto, koska tietojen esittämättä jättämisen vaikutus tilinpäätökseen on olennainen ja laajalle ulottuva.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja tilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään/kielteiseen lausuntoon johanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus⁹

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa mainittujen tietojen puuttumisesta johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kailta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

Yhtiön rahoitusjärjestelyjen voimassaolo päättyi ja koko velan määrä erääntyi maksettavaksi 31.12.20X1. Yhtiö ei ole pystynyt neuvottelemaan järjestelyjä uudelleen eikä hankimaan korvaavaa rahoitusta, ja se harkitsee konkurssihakemuksen jättämistä. Tämä tilanne osoittaa olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tätä seikkaa ei ole esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankineet kielteisen lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 7. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.]

⁹ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹⁰

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]¹¹

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

¹⁰ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

¹¹ ISA 700:n (uudistettu) kappaleiden 34 ja 39 mukaan edellytetään, että toiminnan jatkuvuuteen liittyvien kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytetään tekstiä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 580

KIRJALLISET VAHVISTUSILMOITUKSET

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä	3–4
Voimaantulo	5
Tavoitteet	6
Määritelmät	7–8
Vaatimukset	
Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia	9
Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset	10–12
Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset	13
Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)	14
Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto	15
Epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu	16–20
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä	A1
Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia	A2–A6
Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset	A7–A9
Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset	A10–A13
Kynnysarvon kommunikoiminen	A14
Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)	A15–A18
Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto	A19–A21

Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A22
Epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu	A23–A27
Liite 1: Luettelo ISA-standardeista, jotka sisältävät vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista	
Liite 2: Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tilintarkastuksessa kirjallisia vahvistusilmoituksia johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä.
2. Liitteessä 1 luetellaan muut ISA-standardit, jotka sisältävät asiakohtaisia vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista. Muihin ISA-standardeihin sisältyvät nimenomaiset vaatimukset kirjallisista vahvistusilmoituksista eivät rajoita tämän standardin soveltamista.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä

3. Tilintarkastusevidenssiä on tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen.¹ Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tarpeellista informaatiota, jota tilintarkastaja tarvitsee yhteisön tilintarkastuksessa. Samoin kuin tiedusteluihin saatavat vastaukset, myös kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat siis tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A1)
4. Vaikka kirjallisista vahvistusilmoituksista saadaan tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä, eivät ne yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Johdolta kirjallisina saadut luotettavat vahvistusilmoitukset eivät myöskään vaikuta siihen, minkä luonteista tai miten laajaa muuta tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja hankkii johdon velvollisuuksien täyttämistä tai yksittäisistä kannanotoista.

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

6. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) hankkia johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että nämä katsovat täyttäneensä velvollisuutensa, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista ja sitä, että tilintarkastajalle annetaan täydelliset tiedot;
 - (b) saada kirjallisten vahvistusilmoitusten avulla tukea muulle tilinpäätöksen tai yksittäisten tilinpäätöskannanottojen kannalta relevantille tilintarkastusevidenssille, jos tilintarkastaja katsoo sen tarpeelliseksi tai muut ISA-standardit sitä edellyttävät; ja

¹ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 5(c)

- (c) reagoida asianmukaisesti johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä saatuihin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin tai siihen, että johto tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet eivät anna tilintarkastajan pyytämiä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Määritelmät

7. Seuraavaa termiä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

Kirjallinen vahvistusilmoitus – kirjallinen lausunto, jonka johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi. Tässä yhteydessä kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa.

8. Tässä standardissa ”johto” on ymmärrettävä merkityksessä ”johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet”. Lisäksi jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, *että se antaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan* tai että se on esitetty soveltuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikein*.

Vaatimukset

Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia

9. Tilintarkastajan on pyydetävä kirjallisia vahvistusilmoituksia johdolta, jolla on asiaankuuluvat velvollisuudet tilinpäätöksen laatimisessa ja näitä koskevien asioiden tuntemusta. (Viittaus: kappaleet A2–A6)

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

Tilinpäätöksen laatiminen

10. Tilintarkastajan on pyydetävä johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että johto on tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa tarkoitettulla tavalla täyttänyt velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan.² (Viittaus: kappaleet A7–A9, A14, A22)

Annetut tiedot ja liiketapahtumien täydellisyys

11. Tilintarkastajan on pyydetävä johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että
- tämä on antanut tilintarkastajalle kaikki relevantit tiedot, pääsyn aineistoon ja kommunikointimahdollisuuden tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla;³ ja
 - kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen. (Viittaus: kappaleet A7–A9, A14, A22)

² ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(b)(i)

³ ISA 210, kappale 6(b)(iii)

Johdon velvollisuuksien kuvaus kirjallisissa vahvistusilmoituksissa

12. Johdon velvollisuudet on kuvattava kappaleiden 10 ja 11 edellyttämässä kirjallisissa vahvistusilmoituksissa samalla tavalla kuin nämä velvollisuudet kuvataan tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa.

Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset

13. Muut ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia. Jos tilintarkastaja toteaa, että tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi on tarpeellista saada yksi tai useampi kirjallinen vahvistusilmoitus tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kanalta relevantin tilintarkastusevidenssin tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistusilmoituksia. (Viittaus: kappaleet A10–A13, A14, A22)

Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)

14. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko tilintarkastuskertomuksessa mainittua tilikautta (tai kaikkia siinä mainittuja tilikausia). (Viittaus: kappaleet A15–A18)

Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto

15. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on oltava tilintarkastajalle osoitetun kirjeen muodossa. Jos säädös tai määräys edellyttää, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos tilintarkastaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan kappaleessa 10 tai 11 vaadittavista tiedoista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia seikkoja ei tarvitse sisällyttää vahvistusilmoituskirjeeseen. (Viittaus: kappaleet A19–A21)

Epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu*Epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta*

16. Jos tilintarkastajalla on epäilyjä johdon pätevydestä, rehellisyydestä, eettisistä arvoista tai huolellisuudesta taikka sen sitoutumisesta näihin tai näiden noudattamisen valvonnasta, tilintarkastajan on määritettävä vaikutus, joka tällaisilla epäilyillä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen. (Viittaus: kappaleet A24–A25)
17. Erityisesti jos kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat ristiriidassa muun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä pyrkien ratkaisemaan asian. Jos asia jää ratkaisematta, tilintarkastajan on harkittava uudelleen arviotaan johdon pätevydestä, rehellisyydestä, eettisistä arvoista tai huolellisuudesta taikka sen sitoutumisesta näihin tai näiden noudattamisen valvonnasta; tilintarkastajan on myös määritettävä vaikutus, joka tällä saattaa olla

vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen. (Viittaus: kappale A23)

18. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä saattaa olla tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu)⁴ mukaisesti ja tämän standardin kappaleen 20 vaatimus huomioon ottaen.

Tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu

19. Jos johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta, tilintarkastajan on
- (a) keskusteltava asiasta johdon kanssa;
 - (b) arvioitava johdon rehellisyys uudelleen ja arvioitava vaikutus, joka tällä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen; ja
 - (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä mahdollisesti on tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti ja tämän standardin kappaleen 20 vaatimus huomioon ottaen.

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

20. Tilintarkastajan on ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti jätettävä lausunto antamatta tilinpäätöksestä, jos
- (a) tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, että kappaleissa 10 ja 11 vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia; tai
 - (b) johto ei anna kappaleen 10 tai 11 edellyttämiä kirjallisia vahvistusilmoituksia. (Viittaus: kappaleet A26–A27)

⁴ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä (viittaus: kappale 3)

- A1. Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Jos johto muuttaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia tai ei anna niitä lainkaan, tämä voi varoittaa tilintarkastajaa yhden tai useamman merkittävän huomiota vaativan asian olemassaolon mahdollisuudesta. Lisäksi se, että vahvistusilmoitus pyydetään suullisen sijaan kirjallisena, voi useissa tapauksissa saada johdon har-kitsemaan tällaisia asioita huolellisemmin ja näin parantaa vahvistusilmoitusten laatua.

Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia (viittaus: kappale 9)

- A2. Kirjallisia vahvistusilmoituksia pyydetään niiltä, jotka vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta. Kyseiset henkilöt voivat vaihdella yhteisön hallintorakenteen sekä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan, mutta usein vastuullisena osapuolena on kuitenkin johto (hallintoelinten sijaan). Kirjallisia vahvistusilmoituksia voidaan siksi pyytää yhteisön toimitusjohtajalta ja talousjohtajalta tai muilta vastaavilta henkilöiltä yhteisöissä, joissa ei käytetä kyseisiä nimikkeitä. Joissakin olosuhteissa kuitenkin myös muut osapuolet, kuten hallintoelimet, ovat vastuussa tilinpäätöksen laatimisesta..
- A3. Koska johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja sillä on yhteisön liiketoiminnan johtamiseen liittyviä velvollisuuksia, johdolla odottaisi olevan kirjallisten vahvistusilmoitusten perustaksi riittävästi tietämystä yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa noudatettavasta prosessista ja tilinpäätöskannanotoista.
- A4. Joissakin tapauksissa johto voi kuitenkin päättää tehdä tiedusteluja toisille tilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen ja siihen sisältyvien kannanottojen tekemiseen osallistuville henkilöille, mukaan lukien henkilöt, joilla on erityistä tietoa seikoista, joista pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tällaisia henkilöitä voivat olla
- aktuaari, joka vastaa vakuutusmatemaattisesti määritettävistä tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista.
 - henkilökuntaan kuuluvat insinöörit, jotka voivat vastata ympäristövastuusiin liittyvistä arvostuksista ja joilla voi olla niitä koskevaa erityistietoa.
 - yhteisön lakimies, joka voi antaa oikeudellisia vaateita koskevien varaus-ten kannalta olennaista informaatiota.
- A5. Joissakin tapauksissa johto voi sisällyttää kirjallisiin vahvistusilmoituksiin varauksia, joiden mukaan vahvistusilmoitukset perustuvat antajan parhaaseen tietoon ja käsitykseen. Tilintarkastajan on perusteltua hyväksyä tällaiset sanamuodot, jos hän on varmistunut siitä, että vahvistusilmoitukset ovat sellaisten henkilöiden antamia, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä vahvistusilmoituksiin sisältyvistä seikoista.

A6. Tähdentääkseen sitä, että johdon on tarpeellista antaa asiantuntemukseen perustuvia vahvistusilmoituksia, tilintarkastaja voi pyytää johtoa sisällyttämään kirjallisiin vahvistusilmoituksiin vahvistuksen siitä, että se on tehnyt asianmukaisiksi katsomiaan tiedusteluja pystyäkseen antamaan pyydyt kirjalliset vahvistusilmoitukset. Tällaisten tiedustelujen ei yleensä odoteta edellyttävän sellaista määramuotoista sisäistä prosessia, jota yhteisössä ei jo olisi käytössä.

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

(viittaus: kappaleet 10–11)

A7. Tilintarkastuksen aikana hankittu tilintarkastusevidenssi siitä, että johto on täyttänyt kappaleissa 10 ja 11 tarkoitetut velvollisuutensa, ei ole riittävä ilman johdolta saatavaa vahvistusta siitä, että se katsoo täyttäneensä kyseiset velvollisuutensa. Näin on siksi, että tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan yksinomaan muun tilintarkastusevidenssin perusteella, onko johto laatinut ja esittänyt tilinpäätöksen ja antanut tilintarkastajalle tietoja sen mukaan, mitä johto on vahvistanut velvollisuuksiensa hyväksymisestä ja ymmärtämisestä. Tilintarkastaja ei esimerkiksi voisi todeta, että johto on antanut tilintarkastajalle kaikki tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitut relevantit tiedot, ellei hän ole kysynyt siitä ja saanut vastausta, että tällaiset tiedot on annettu.

A8. Kappaleiden 10 ja 11 edellyttämissä kirjallisissa vahvistusilmoituksissa lähdetään siitä, mitä tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa on sovittu johdon velvollisuuksien hyväksymisestä ja ymmärtämisestä, pyytämällä johtoa vahvistamaan, että se on täyttänyt velvollisuutensa. Tilintarkastaja voi myös pyytää johtoa vahvistamaan kirjallisissa vahvistusilmoituksissa uudelleen, että se hyväksyy ja ymmärtää nämä velvollisuudet. Tämä on tavanomaista tietyissä maissa tai tietyillä oikeudenkäyttöalueilla, mutta se voi olla joka tapauksessa erityisen asianmukaista, kun

- henkilöillä, jotka ovat allekirjoittaneet tilintarkastustoimeksiannon ehdot yhteisön puolesta, ei enää ole relevantteja velvollisuuksia;
- tilintarkastustoimeksiannon ehdot on laadittu aiempänä vuotena;
- on vähänkin viitteitä siitä, että johto ymmärtää kyseiset velvollisuutensa väärin; tai
- olosuhteiden muutokset tekevät sen asianmukaiseksi.

Yhdennukaisesti sen vaatimuksen kanssa, joka sisältyy ISA 210:een⁵, tällaiseen johdon uudelleen antamaan vahvistukseen velvollisuuksiensa hyväksymisestä ja ymmärtämisestä ei sisällytetä varaamaa, jonka mukaan se perustuu johdon parhaaseen tietoon ja käsitykseen (kuten tämän standardin kappaleessa A5).

⁵ ISA 210, kappale 6(b)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A9. Tilintarkastustehtävä voi olla julkisen sektorin yhteisöissä laajempi kuin muissa yhteisöissä. Tämän vuoksi johdon velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta, jonka pohjalta julkisyhteisön tilintarkastus suoritetaan, voi antaa aihetta myös muihin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin. Niihin voi sisältyä kirjallisia vahvistusilmoituksia, joissa vahvistetaan, että liiketoimet ja tapahtumat on toteutettu säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin mukaisesti.

Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 13)*Muut tilinpäätöstä koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset*

- A10. Kappaleessa 10 vaadittavan kirjallisen vahvistusilmoituksen lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää muita tilinpäätöstä koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tällaiset kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat täydentää kappaleessa 10 vaadittavaa kirjallista vahvistusilmoitusta mutta eivät ole osa sitä. Niihin voi sisältyä vahvistusilmoituksia seuraavista:

- onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen asianmukaista; ja
- onko esimerkiksi seuraavat seikat, jos ne ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan relevantteja, sisällytetty tilinpäätökseen, arvostettu tai esitetty kyseisen normiston mukaisesti tai onko niistä annettu normiston edellyttämät tiedot:
 - suunnitelmat tai aikomukset, jotka saattavat vaikuttaa varojen ja velkojen kirjanpitoarvoon tai luokitteluun;
 - velat, sekä todelliset että ehdolliset;
 - omaisuuseriä koskeva omistusoikeus tai määräysvalta, panttioikeudet tai rasitteet sekä velkojen vakuudeksi annetut omaisuusertä; ja
 - säädösten, määräysten tai sopimusten kohdat, jotka voivat vaikuttaa tilinpäätökseen, mukaan lukien niiden noudattamatta jättäminen.

Muut tilintarkastajalle annettuja tietoja koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

- A11. Kappaleessa 11 vaadittavan kirjallisen vahvistusilmoituksen lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää johdolta kirjallisen vahvistusilmoituksen siitä, että tämä on kommunikoinut tilintarkastajalle kaikista tiedossaan olevista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset yksittäisistä kannanotoista

- A12. Hankkiessaan evidenssiä harkintaan perustuvista ratkaisuksista ja aikomuksista tai arvioidessaan niitä tilintarkastaja voi ottaa huomioon yhden tai useampia seuraavista seikoista:

- miten yhteisö on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset.
- miksi yhteisö on valinnut tietyn toimintatavan.
- pystyykö yhteisö noudattamaan tiettyä toimintatapaa.
- muun sellaisen informaation olemassaolo tai puuttuminen, joka mahdollisesti olisi saatu tilintarkastuksen aikana ja joka saattaa olla ristiriidassa johdon harkintaan perustuvien ratkaisujen tai aikomusten kanssa.

A13. Lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää johtoa antamaan kirjallisia vahvistusilmoituksia yksittäisistä tilinpäätöskannanotoista, erityisesti sen käsityksen tueksi, jonka tilintarkastaja on muodostanut johdon yksittäisiä kannanottoja koskevista harkintaan perustuvista ratkaisuista tai aikomuksista tai yksittäisen kannanoton täydellisyydestä muun tilintarkastusevidenssin perusteella. Esimerkiksi jos johdon aikomuksella on tärkeä merkitys sijoitusten arvostusperusteen kannalta, ei ehkä ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ilman, että johdolta saadaan sen aikomuksia koskeva kirjallinen vahvistusilmoitus. Vaikka tällaisista kirjallisista vahvistusilmoituksista saadaan tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä, ne eivät yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisestä kannanotosta.

Kynnysarvon kommunikoiminen (viittaus: kappaleet 10–11, 13)

A14. ISA 450:n mukaan tilintarkastajan on koottava yhteen tilintarkastuksen aikana tunnistetut virheellisyydet selvästi vähäpätöisiä virheellisyyksiä lukuun ottamatta.⁶ Tilintarkastaja voi määrittää kynnysarvon, jonka ylittäviä virheellisyyksiä ei voida pitää selvästi vähäpätöisinä. Samalla tavoin tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa johdolle kynnysarvon pyydettäviä kirjallisia vahvistusilmoituksia varten.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisaika ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)

(viittaus: kappale 14)

A15. Koska kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tarpeellista tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan lausuntoa ei voida antaa ennen kirjallisten vahvistusilmoitusten antamispäivää eikä tilintarkastuskertomuksen päiväys voi olla aikaisempi kuin kirjallisten vahvistusilmoitusten päiväys. Lisäksi koska tilintarkastajan huomion kohteena ovat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvat tapahtumat, jotka voivat edellyttää tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, kirjallisten vahvistusilmoitusten päiväys on niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista mutta ei sen jälkeen.

A16. Joissakin olosuhteissa voi olla asianmukaista, että tilintarkastaja hankkii kirjallisen vahvistusilmoituksen yksittäisestä tilinpäätöskannanotosta tilintarkastuksen aikana. Tällaisessa tapauksessa saattaa olla välttämätöntä pyytää päivitetty kirjallinen vahvistusilmoitus.

⁶ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappale 5

- A17. Kirjalliset vahvistusilmoitukset koskevat kaikkia tilintarkastuskertomuksessa mainittuja tilikausia, koska johdon pitää vakuuttaa uudelleen, että sen aiemmin antamat aiempia tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat edelleen asianmukaisia. Tilintarkastaja ja johto voivat sopia kirjallisesta vahvistusilmoituksesta, joka on muodoltaan sellainen, että sillä päivitetään aiempia tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset toteamalla, onko tällaisiin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin tullut muutoksia, ja jos on, mitä nämä muutokset ovat.
- A18. Voi syntyä tilanteita, joissa nykyinen johto ei ole ollut tehtävässään kaikkina tilintarkastuskertomuksessa mainittuina tilikausina. Tällaiset henkilöt voivat väittää, etteivät he pysty antamaan joitakin tai mitään kirjallisia vahvistusilmoituksia, koska he eivät ole olleet tehtävässään tilikauden aikana. Tämä seikka ei kuitenkaan vähennä tällaisten henkilöiden velvollisuuksia, jotka koskevat tilinpäätöstä kokonaisuutena. Näin ollen vaatimus, että tilintarkastaja pyytää heiltä koko kyseisen tilikauden tai kaikki asianomaiset tilikaudet kattavat kirjalliset vahvistusilmoitukset, on edelleen voimassa.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto (viittaus: kappale 15)

- A19. Kirjalliset vahvistusilmoitukset on sisällytettävä tilintarkastajalle osoitettavaan vahvistusilmoituskirjeeseen. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi kuitenkin edellyttää, että johto antaa kirjallisen julkisen lausunnon velvollisuuksistaan. Vaikka tällainen lausunto on vahvistusilmoitus tilinpäätöksen käyttäjille tai relevanteille viranomaisille, tilintarkastaja voi todeta sen olevan muodoltaan asianmukainen kirjallinen vahvistusilmoitus joidenkin tai kaikkien kappaleissa 10 tai 11 vaadittavien vahvistusilmoitusten osalta. Sen vuoksi tällaiseen lausuntoon sisältyviä relevanteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää vahvistusilmoituskirjeeseen. Tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen, ovat:
- sisältyykö lausuntoon vahvistus siitä, että on täytetty jotkin tai kaikki kappaleissa 10 ja 11 tarkoitetut velvollisuudet.
 - ovatko lausunnon antaneet tai hyväksyneet ne, joilta tilintarkastaja pyytää relevanteja kirjallisia vahvistusilmoituksia.
 - annetaanko lausunto tilintarkastajan käyttöön niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista mutta ei sen jälkeen (katso kappale 14).
- A20. Virallinen lausunto säädöksen tai määräyksen noudattamisesta tai tilinpäätöksen hyväksymisestä ei sisällä riittävästi informaatiota, jotta tilintarkastaja olisi vakuuttunut siitä, että kaikki tarvittavat vahvistusilmoitukset on tietoisesti annettu. Myöskään se, että johdon velvollisuudet ilmaistaan säädöksessä tai määräyksessä, ei korvaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia.
- A21. Liitteessä 2 esitetään havainnollistava esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappaleet 10–11, 13)

- A22. ISA 260 (uudistettu) sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa niistä kirjallisista vahvistusilmoituksista, jotka hän on pyytänyt johdolta.⁷

Epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu*Epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta* (viittaus: kappaleet 16–17)

- A23. Jos on havaittu, että yksi tai useampi kirjallinen vahvistusilmoitus on ristiriidassa muusta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastaja voi harkita, onko riskienarviointi edelleen asianmukainen, ja ellei ole, tarkistaa riskienarviointia ja päättää niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, joilla vastataan arvioituihin riskeihin.
- A24. Epäilyt, jotka koskevat johdon pätevyyttä, rehellisyyttä, eettisiä arvoja tai huolellisuutta tai sen sitoutumista näihin taikka näiden noudattamisen valvontaa, voivat saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että riski johdon antamista virheellisistä tiedoista tilinpäätöksessä on sellainen, ettei tilintarkastusta voida suorittaa. Tällöin tilintarkastaja voi harkita toimeksiannosta luopumista, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, elleivät hallintoelimet ryhdy asianmukaisiin korjaustoimenpiteisiin. Tällaiset toimenpiteet eivät ehkä kuitenkaan ole riittäviä, jotta tilintarkastaja voisi antaa vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon.
- A25. ISA 230 edellyttää, että tilintarkastaja dokumentoi tilintarkastuksen aikana esiin tulevat merkittävät seikat ja niistä tekemänsä johtopäätökset sekä merkittävät amatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut näitä johtopäätöksiä muodostettaessa.⁸ Tilintarkastaja on mahdollisesti tunnistanut merkittäviä seikkoja, jotka liittyvät johdon pätevyyteen, rehellisyyteen, eettisiin arvoihin tai huolellisuuteen tai sen sitoutumiseen näihin taikka näiden noudattamisen valvontaan mutta tehnyt kuitenkin johtopäätöksen, että kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tästä huolimatta luotettavia. Tällöin tämä merkittävä seikka dokumentoidaan ISA 230:n mukaisesti.

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 20)

- A26. Kuten kappaleessa A7 selitetään, tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan yksinomaan muun tilintarkastusevidenssin perusteella, onko johto täyttänyt kappaleissa 10 ja 11 tarkoitetut velvollisuutensa. Sen vuoksi, jos tilintarkastaja kappaleessa 20(a) kuvatulla tavalla tekee johtopäätöksen, että näitä seikkoja koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat epäluotettavia, tai jos johto ei anna näitä kirjallisia vahvistusilmoituksia, tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä. Tällaisen kykenemättömyyden mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen eivät rajoitu tilinpäätöksen yksittäisiin

⁷ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 16(c)(ii)

⁸ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8(c) ja 10

osiin, tileihin tai eriin, ja näin ollen ne ovat laajalle ulottuvia. ISA 705:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on tällaisissa olosuhteissa jätettävä lausunto tilinpäätöksestä antamatta.⁹

- A27. Se, että kirjallista vahvistusilmoitusta on muutettu verrattuna tilintarkastajan pyytämään vahvistusilmoitukseen, ei välttämättä tarkoita, että johto ei ole antanut kirjallista vahvistusilmoitusta. Tällaisen muutoksen perustana oleva syy voi kuitenkin vaikuttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon. Esimerkiksi:
- Kirjallisessa vahvistusilmoituksessa, joka koskee sitä, että johto on täytännyt tilinpäätöksen laatimista koskevat velvollisuutensa, saatetaan todeta johdon katsovan, että lukuun ottamatta olennaista poikkeamista sovelletta- van tilinpäätösnormiston tietystä vaatimuksesta tilinpäätös on laadittu ky- seisen normiston mukaisesti. Kappaleen 20 vaatimusta ei sovelleta, koska tilintarkastaja on todennut johdon antaneen luotettavat kirjalliset vahvis- tusilmoitukset. Tilintarkastajan täytyy kuitenkin harkita vaikutusta, joka kyseisen vaatimuksen noudattamatta jättämisellä on tilintarkastuskerto- mukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu)mukaisesti.
 - Kirjallisessa vahvistusilmoituksessa, joka koskee johdon velvollisuutta antaa tilintarkastajalle kaikki tilintarkastustoimeksiannon ehtoissa sovi- tut relevantit tiedot, saatetaan todeta, että johto katsoo antaneensa tilintar- kastajalle tällaiset tiedot lukuun ottamatta tulipalossa tuhoutuneita tietoja. Kappaleen 20 vaatimusta ei sovelleta, koska tilintarkastaja on todennut joh- don antaneen luotettavat kirjalliset vahvistusilmoitukset. Tilintarkastajan täytyy kuitenkin harkita, miten laaja-alaisesti tulipalossa tuhoutuneet tiedot vaikuttavat tilinpäätökseen ja millainen vaikutus tällä on tilintarkastuskerto- mukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

⁹ ISA 705, kappale 9

Liite 1

(Viittaus: kappale 2)

Luettelo ISA-standardeista, jotka sisältävät vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista

Tässä liitteessä luetellaan ne muihin ISA-standardeihin sisältyvät kappaleet, joissa edellytetään tiettyjä asioita koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappale 40
- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappale 17
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappale 14
- ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa* – kappale 12
- ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale 22
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 26
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappale 9
- ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* – kappale 16(e)
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappale 9.
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappale 13(c).

Liite 2

(Viittaus: kappale A21)

Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraava esimerkinomainen kirje sisältää kirjalliset vahvistusilmoitukset, joita edellytetään tämän ja muiden 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kohdistuviin tilintarkastuksiin sovellettavien ISA-standardien perusteella. Tässä esimerkissä oletetaan, että sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS, että ISA 570:n (uudistettu)¹ mukainen vaatimus kirjallisesta vahvistusilmoituksesta ei ole relevantti ja ettei pyydettävistä vahvistusilmoituksista ole poikkeuksia. Jos tällaisia poikkeuksia olisi, kirjallisia vahvistusilmoituksia pitäisi muuttaa poikkeuksien huomioon ottamiseksi.

(Yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle)

(Päiväys)

Tämä vahvistusilmoituskirje on annettu liittyen suorittamaanne tilintarkastukseen, jonka kohteena on ABC-yhtiön tilinpäätös 31.12.20XX päättyneeltä tilikaudelta² ja jonka tarkoituksena on antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan (tai *onko se esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Vahvistamme (*parhaan tietomme ja käsityksemme mukaisesti ja tehtyämme tarpeelliseksi katsomiamme selvityksiä asianmukaisten tietojen hankkimiseksi*) seuraavaa:

Tilinpäätös

- Olemme täyttäneet tilintarkastustoimeksiannon ehoissa [päivämäärä] tarkoitetut velvollisuutemme, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista IFRS-standardien mukaisesti, erityisesti siten, että tilinpäätös antaa oikean kuvan (tai *on oikein esitetty*) kyseisten standardien mukaisesti.
- Merkittävät oletukset, joita olemme käyttäneet kirjanpidollisia arvioita tehdessämme, käypiin arvoihin arvostettavia eriä koskevat arviot mukaan luettuina, ovat kohtuullisia. (ISA 540)
- Lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja esitetty IFRS-standardien vaatimusten mukaisesti. (ISA 550)
- Kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka IFRS-standardien mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty. (ISA 560)

¹ ISA 570 *Toiminnan jatkuvuus*

² Jos tilintarkastaja antaa kertomuksen useammasta kuin yhdestä tilikaudesta, hän muuttaa kyseistä päivää siten, että kirje koskee kaikkia tilintarkastuskertomuksen kattamia tilikausia.

- Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä erikseen että yhdessä epäolennaisia koko tilinpäätöksen kannalta. Luettelo korjaamattomista virheellisyyksistä on tämän vahvistusilmoituskirjeen liitteenä. (ISA 450)
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarkoituksenmukaisiksi (katso standardin kappale A10).]

Annetut tiedot

- Olemme antaneet teille:³
 - pääsyn kaikkeen tiedossamme olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon ja muihin seikkoihin;
 - muun tiedon, jota olette pyytäneet meiltä tilintarkastusta varten; ja
 - rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta olette katsoneet tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.
- Kaikki tapahtumat on kirjattu kirjanpitoon ja sisältyvät tilinpäätökseen.
- Olemme antaneet teille tulokset riskiarvioinnistamme, joka koskee sitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen. (ISA 240)
- Olemme antaneet teille kaiken tiedossamme olevan informaation yhteisöä koskevasta väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä, johon on osallisena
 - johtoon kuuluvia;
 - työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
 - muita, silloin kun väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. (ISA 240)
- Olemme antaneet teille kaiken tiedon yhteisön tilinpäätökseen vaikuttavista väitteistä tai epäilyistä väärinkäytöksistä, joista on saatu tieto nykyisiltä tai entisiltä työntekijöiltä, analytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta. (ISA 240)
- Olemme kertoneet teille tiedossamme olevista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä tai epäilyistä noudattamatta jättämisistä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. (ISA 250)

³ Jos tilintarkastaja on sisällyttänyt toimeksiantokirjeeseen muita johdon velvollisuuksiin liittyviä seikkoja ISA 210:n *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* mukaisesti, voidaan harkita näiden seikkojen sisällyttämistä johdolta tai hallintoelimiltä saataviin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin.

- Olemme antaneet teille tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä kaikista tiedossamme olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. (ISA 550)
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarpeellisiksi (katso standardin kappale A11).]

johto

johto

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 600
ERITYISIÄ NÄKÖKOHTIA – KONSERNITILINPÄÄTÖSTEN
TILINTARKASTUKSET (KONSERNIN OSIEN
TILINTARKASTAJIEN SUORITTAMA TYÖ MUKAAN
LUETTUNA)

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin konsernitilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–6
Voimaantulo	7
Tavoitteet	8
Määritelmät	9–10
Vaatimukset	
Vastuu	11
Hyväksyminen ja jatkaminen	12–14
Tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma	15–16
Käsityksen muodostaminen konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä	17–18
Käsityksen muodostaminen konsernin osien tilintarkastajista	19–20
Olenaisuus	21–23
Arvioituihin riskeihin vastaaminen	24–31
Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi	32–37
Myöhemmät tapahtumat	38–39
Kommunikointi konsernin osan tilintarkastajan kanssa	40–41
Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	42–45
Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa	46–49
Dokumentointi	50
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	

Konsernin osat, jotka ovat tilintarkastuksen kohteena säädöksen tai määräyksen nojalla tai muusta syystä	A1
Määritelmät	A2–A7
Vastuu.....	A8–A9
Hyväksyminen ja jatkaminen	A10–A21
Tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma	A22
Käsityksen muodostaminen konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä	A23–A31
Käsityksen muodostaminen konsernin osien tilintarkastajista	A32–A41
Olennaisuus	A42–A46
Arvioituihin riskeihin vastaaminen	A47–A55
Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi.....	A56
Kommunikointi konsernin osan tilintarkastajan kanssa.....	A57–A60
Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	A61–A63
Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa	A64–A66
Liite 1: Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, kun konsernin toimeksiantotiimi ei pysty hankkimaan konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	
Liite 2: Esimerkkejä seikoista, joista konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen	
Liite 3: Esimerkkejä olosuhteista tai tapahtumista, jotka saattavat viitata konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin	
Liite 4: Esimerkkejä konsernin osan tilintarkastajan vahvistuksista	
Liite 5: Konsernin toimeksiantotiimin ohjekirjeeseen sisällytettävät vaadittavat ja muut seikat	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 600 *Eriyisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) koskevat myös konserni- en tilintarkastuksia. Tässä standardissa käsitellään erityisiä näkökohtia, jotka koskevat konserni- en tilintarkastuksia, erityisesti tilintarkastuksia, joihin osallistuu konserni- en osien tilintarkastajia.
2. Tilintarkastaja saattaa todeta tämän standardin hyödylliseksi asianomaisissa olo- suhteissa tarpeellisella tavalla sopeutettuna silloin, kun kyseinen tilintarkastaja ot- taa muita tilintarkastajia mukaan muun tilinpäätöksen kuin konserniti- linpää- töksen tilintarkastukseen. Tilintarkastaja voi esimerkiksi ottaa toisen tilintarkastajan havainnoimaan vaihto-omaisuuden inventointia tai tarkastamaan yksityiskohtai- sesti käyttöomaisuushyödykkeitä kaukana sijaitsevassa toimipaikassa.
3. Laki, määräys tai muu syy saattaa edellyttää, että konserni- en osan tilintarkastaja antaa tilintarkastuslausunnon konserni- en osan tilinpäätöksestä. Konserni- en toimek- siantotiimi voi päättää hyödyntää konserni- en osan tilinpäätöstä koskevan tilintar- kastuslausunnon pohjana olevaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusevidenssin tuottamiseen konserni- en tilintarkastusta varten, mutta tämän standardin vaatimuk- sia on siitä huolimatta noudatettava. (Viittaus: kappale A1)
4. ISA 220:n¹ mukaan konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy varmis- tua siitä, että konserni- en tilintarkastustoimeksiannosta suorittavilla henkilöillä, konserni- en osien tilintarkastajat mukaan luettuina, on yhdessä asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys. Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö vastaa myös konserni- en tilintarkastustoimeksiannon johtamisesta, valvonnasta ja suorittamisesta.
5. Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö soveltaa ISA 220:n vaatimuksia riippumatta siitä, suorittaako konserni- en osan taloudelliseen informaatioon kohdis- tuvan työn konserni- en toimeksiannotiimi vai konserni- en osan tilintarkastaja. Tämä standardi auttaa konsernitoimeksiannosta vastuullista henkilöä täyttämään ISA 220:n vaatimukset silloin, kun konserni- en osien tilintarkastajat suorittavat konserni- en osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä.
6. Tilintarkastusriski koostuu riskistä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, sekä riskistä, että tilintarkastaja ei havaitse tällaisia virheellisyyksiä². Konserni- en tilintarkastuksessa tämä sisältää riskin, että konserni- en osan tilintarkastaja ei mah- dollisesti havaitse konserni- en osan taloudellisessa informaatioissa virheellisyyttä, joka saattaisi aiheuttaa sen, että konserniti- linpää- tös on olennaisesti virheellinen, ja riskin, että konserni- en toimeksiannotiimi ei mahdollisesti havaitse tätä virheel- lisyyttä. Tässä standardissa selitetään seikkoja, joita konserni- en toimeksiannotiimi ottaa huomioon päättäessään, millä tavoin, milloin ja miten laajasti se osallis- tuu konserni- en osien tilintarkastajien suorittamiin riskienarviointitoimenpiteisiin

¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*, kappaleet 14–15

² ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA- standardien mukaisesti*, kappale A34

ja muihin konsernin osien taloudellista informaatiota koskeviin tilintarkastustoimenpiteisiin. Tämän osallistumisen tarkoituksena on hankkia konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

Voimaantulo

7. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

8. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) päättää, toimiiko hän konsernin tilintarkastajana; ja
 - (b) jos hän toimii konsernin tilintarkastajana:
 - (i) kommunikoida konsernin osien tilintarkastajien kanssa selkeästi heidän konsernin osia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työnsä laajuudesta ja ajoituksesta sekä heidän havainnoistaan; ja
 - (ii) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä konsernin osien taloudellisesta informaatiosta ja konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista voidakseen antaa lausunnon siitä, onko konsernitilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Määritelmät

9. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Konsernin osa – Yhteisö tai liiketoiminto, josta konsernin tai konsernin osan johto tuottaa taloudellista informaatiota, joka tulisi sisällyttää konsernitilinpäätökseen. (Viittaus: kappaleet A2–A4)
 - (b) Konsernin osan tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka suorittaa konsernin toimeksiantotiimin pyynnöstä konsernin osaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten. (Viittaus: kappale A7)
 - (c) Konsernin osan johto – Konsernin osan taloudellisen informaation tuottamisesta vastuussa oleva johto.
 - (d) Konsernin osalle määritetty olennaisuus – Konsernin toimeksiantotiimin määrittämä olennaisuus konsernin osalle.
 - (e) Konserni – Kaikki osat, joiden taloudellinen informaatio sisältyy konsernitilinpäätökseen. Konsernissa on aina enemmän kuin yksi osa. (Viittaus: kappale A4)
 - (f) Konsernin tilintarkastus – Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus.

- (g) Konsernia koskeva tilintarkastuslausunto – Konsernitilinpäätöksestä annettava tilintarkastuslausunto.
 - (h) Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, joka vastaa konsernin tilintarkastustoimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta, konsernitilinpäätöstä koskevasta tilintarkastuskertomuksesta. Silloin kun konsernille on valittu useampi tilintarkastaja, toimeksiannosta vastuulliset henkilöt ja heidän toimeksiantotiiminsä yhdessä toimivat konsernitoimeksiannosta vastuullisena henkilönä ja konsernin toimeksiantotiiminä. Tässä standardissa ei kuitenkaan käsitellä valittujen tilintarkastajien välistä suhdetta eikä yhden valitun tilintarkastajan suorittamaa työtä suhteessa toisen valitun tilintarkastajan suorittamaan työhön.
 - (i) Konsernin toimeksiantotiimi – Partnerit, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö mukaan luettuna, ja muut asiantuntijat, jotka laativat konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian, kommunikoiivat konsernin osien tilintarkastajien kanssa, suorittavat konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistuvaa työtä sekä arvioivat tilintarkastusevidenssistä tehtyjä johtopäätöksiä konsernitilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimisen perustaksi.
 - (j) Konsernitilinpäätös – Tilinpäätös, joka sisältää konsernin useamman kuin yhden osan taloudellista informaatiota. Termillä ”konsernitilinpäätös” viitataan myös sellaiseen yhdistettyyn tilinpäätökseen, johon kootun taloudellisen informaation tuottaneilla osilla ei ole emoyritystä mutta ne ovat saman määräysvallan alaisia.
 - (k) Konsernin johto – Konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastaava johto.
 - (l) Koko konsernia koskevat kontrollit – Konsernin taloudellista raportointia koskevia kontroleja, jotka konsernin johto on suunnitellut ja ottanut käyttöön ja joita se pitää yllä.
 - (m) Konsernin merkittävä osa – Konsernin toimeksiantotiimin yksilöimä konsernin osa, (i) joka on yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti merkittävä konsernille tai (ii) johon sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista johtuen todennäköisesti sisältyy merkittäviä riskejä konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä. (Viittaus: kappaleet A5-A6)
10. ”Sovellettavalla tilinpäätösnormistolla” tarkoitetaan konsernitilinpäätöksessä sovellettavaa tilinpäätösnormistoa. ”Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessilla” tarkoitetaan seuraavia:
- (a) yhdistelyä, suhteellista yhdistelyä, pääomaosuusmenetelmää tai hankintamenuon perustuvaa kirjaamista käyttäen tapahtuva konsernin osien taloudellisen informaation sisällyttäminen konsernitilinpäätökseen sekä siihen liittyvä arvostaminen ja esittämistapa sekä esitettävät tiedot; ja

- (b) yhdistetyn tilinpäätöksen kokoaminen sellaisten osien taloudellisesta informaatiosta, joilla ei ole emoyritystä mutta jotka ovat saman määräysvalan alaisia.

Vaatimukset

Vastuu

11. Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö vastaa konsernin tilintarkastustoimeksiannon ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti ja siitä, että annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.³ Tämän vuoksi konsernitilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa ei saa viitata konsernin osan tilintarkastajaan, paitsi milloin säädös tai määräys vaatii tällaista viittaamista. Jos säädös tai määräys vaatii tällaista viittaamista, tilintarkastuskertomuksessa on mainittava, ettei viittaaminen vähennä konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tai konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisön vastuuta konsernia koskevasta tilintarkastuslausunnosta. (Viittaus: kappaleet A8–A9)

Hyväksyminen ja jatkaminen

12. Soveltaessaan ISA 220:tä konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on ratkaistava, voidaanko konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista ja konsernin osien taloudellisesta informaatiosta kohtuudella odottaa saatavan konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tätä varten konsernin toimeksiantotiimin on muodostettava konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä riittävä käsitys pystyäkseen yksilöimään ne konsernin osat, jotka todennäköisesti ovat konsernin merkittäviä osia. Silloin kun konsernin osien tilintarkastajat suorittavat konsernin tällaisten osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä, konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava, pystyykö konsernin toimeksiantotiimi osallistumaan kyseisten konsernin osien tilintarkastajien työhön riittävästi hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A10–A12)
13. Jos konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tekee sen johtopäätöksen, että
 - (a) konsernin toimeksiantotiimin ei ole konsernin johdon asettamista rajoituksista johtuen mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
 - (b) tämän kykenemättömyyden mahdollisesta vaikutuksesta voi johtua, että konsernitilinpäätöksestä jätetään lausunto antamatta,⁴

³ ISA 220, kappale 15

⁴ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on joko:

- (a) jos kyseessä on uusi toimeksianto, jätettävä toimeksianto vastaanottamatta, tai, jos kyseessä on jatkuva toimeksianto, luovuttava toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; tai
- (b) silloin kun säädös tai määräys estää tilintarkastajan kieltäytymisen tai kun toimeksiannosta luopuminen ei muutoin ole mahdollista, jätettävä konsernitilinpäätöstä koskeva lausunto antamatta suoritettuaan konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen sitä osin kuin se on mahdollista. (Viittaus: kappaleet A13–A19)

Toimeksiannon ehdot

- 14. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on sovittava konsernin tilintarkastustoimeksiannon ehdoista ISA 210:n⁵ mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A20–A21)

Tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma

- 15. Konsernin toimeksiantotiimin on laadittava konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma ISA 300:n mukaisesti.⁶
- 16. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on käytävä läpi konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma. (Viittaus: kappale A22)

Käsityksen muodostaminen konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä

- 17. Tilintarkastajan on tunnistettava olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioitava niitä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostamansa käsityksen avulla.⁷ Konsernin toimeksiantotiimin on
 - (a) täydennettävä hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa hankkimaansa käsitystä konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä sekä koko konsernia koskevista kontroleista; ja
 - (b) muodostettava käsitys konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista, mukaan lukien konsernin johdon konsernin osille antamat ohjeet. (Viittaus: kappaleet A23–A29)
- 18. Konsernin toimeksiantotiimin on muodostettava tarvittava käsitys
 - (a) vahvistaakseen alun perin tekemänsä yksilöinnin niistä konsernin osista, jotka todennäköisesti ovat merkittäviä, tai muuttaakseen alun perin tehtyä yksilöintiä; ja

⁵ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*

⁶ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappaleet 7–12

⁷ ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

- (b) arvioidakseen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä konsernitilinpäätöksessä.⁸ (Viittaus: kappaleet A30–A31)

Käsityksen muodostaminen konsernin osien tilintarkastajista

- 19. Jos konsernin toimeksiantotiimi suunnittelee pyytävänsä konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä, konsernin toimeksiantotiimin on muodostettava käsitys seuraavista seikoista: (viittaus: kappaleet A32–A35)
 - (a) ymmärtääkö konsernin osan tilintarkastaja konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset ja noudattaako hän niitä, sekä erityisesti, onko hän riippumaton; (viittaus: kappale A37)
 - (b) konsernin osan tilintarkastajan ammatillinen pätevyys; (viittaus: kappale A38)
 - (c) pystyykö konsernin toimeksiantotiimi osallistumaan konsernin osan tilintarkastajan työhön riittävästi hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
 - (d) toimiiko konsernin osan tilintarkastaja sellaisessa sääntely-ympäristössä, jossa tilintarkastajia valvotaan aktiivisesti. (Viittaus: kappale A36)
- 20. Jos konsernin osan tilintarkastaja ei täytä konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantteja riippumattomuusvaatimuksia tai jos konsernin toimeksiantotiimi on vakavasti huolestunut joistakin muista kohdissa 19(a)–(c) luetelluista seikoista, konsernin toimeksiantotiimin on hankittava tarpeellinen määrä konsernin osan taloudellista informaatiota koskevaa tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ilman että konsernin osan tilintarkastajaa pyydetään suorittamaan konsernin kyseisen osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä. (Viittaus: kappaleet A39–A41)

Olennaisuus

- 21. Konsernin toimeksiantotiimin on määritettävä seuraavat seikat: (viittaus: kappale A42)
 - (a) konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena koskeva olennaisuus konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.
 - (b) jos konsernin nimenomaisissa olosuhteissa on joitakin erityisiä konsernitilinpäätökseen sisältyviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai esitettäviä tietoja, joissa konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät konsernitilinpäätöksen perusteella, näihin erityisiin liiketapahtumien luokkiin, tilien saldoihiin tai esitettäviin tietoihin sovellettava olennaisuustaso tai -tasot.

⁸ ISA 315 (uudistettu)

- (c) konsernin osalle määritetty olennaisuus niille osille, joissa konsernin osien tilintarkastajat suorittavat tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen konsernin tilintarkastusta varten. Jotta alennettaisiin asianmukaiselle tasolle todennäköisyys sille, että konsernitilinpäätöksessä olevien korjattujen ja korjaamattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittää konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden, konsernin osalle määritetyn olennaisuuden on oltava alempi kuin konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena koskeva olennaisuus. (Viittaus: kappaleet A43–A44)
 - (d) kynnysarvo, jonka ylittävien virheellisyyksien ei voida katsoa olevan selvästi vähäpätöisiä konsernitilinpäätöksen kannalta. (Viittaus: kappale A45)
22. Silloin kun konsernin osien tilintarkastajat suorittavat tilintarkastuksen konsernin tilintarkastusta varten, konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava, onko konsernin osan tasolla arvioitu tarkastustyössä käytettävä olennaisuus asianmukainen. (Viittaus: kappale A46)
23. Jos konsernin osa on tilintarkastuksen kohteena säädöksen tai määräyksen nojalla tai muusta syystä ja konsernin toimeksiantotiimi päättää käyttää kyseistä tilintarkastusta tilintarkastusevidenssin tuottamiseen konsernin tilintarkastusta varten, konsernin toimeksiantotiimin on ratkaistava, täyttävätkö
- (a) konsernin osan tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus, ja
 - (b) konsernin osan tasolla määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, tämän standardin vaatimukset.

Arvioituihin riskeihin vastaaminen

24. Tilintarkastajan on suunniteltava ja toteutettava asianmukaiset toimenpiteet vastataksaan arvioituihin tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin.⁹ Konsernin toimeksiantotiimin on päätettävä, minkä tyyppistä työtä konsernin toimeksiantotiimi – tai sen puolesta konsernin osien tilintarkastajat – kohdistaa konsernin osien taloudelliseen informaatioon (katso kappaleet 26–29). Konsernin toimeksiantotiimin on myös päätettävä, millä tavoin, milloin ja miten laajasti se osallistuu konsernin osien tilintarkastajien työhön (katso kappaleet 30–31).
25. Jos konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin tai konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistettavan työn luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat oletukseen siitä, että koko konsernia koskevat kontrollit toimivat tehokkaasti, tai jos aineistotarkastustoimenpiteet yksin eivät pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla, konsernin toimeksiantotiimin on testattava tai pyydettävä konsernin osan tilintarkastajaa testaamaan kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuus.

⁹ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

Päätttäminen siitä, minkä tyyppistä työtä kohdistetaan konsernin osien taloudelliseen informaatioon (viittaus: kappale A47)

Konsernin merkittävät osat

26. Jos kyseessä on konsernin osa, joka on merkittävä sen vuoksi, että se on yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti merkittävä konsernille, konsernin toimeksiantotiimin tai sen puolesta konsernin osan tilintarkastajan on suoritettava kyseisen osan taloudellisen informaation tilintarkastus käyttäen konsernin osalle määritettyä olennaisuutta.
27. Jos kyseessä on konsernin osa, joka on merkittävä siksi, että siihen sen erityisestä luonteesta tai erityisistä olosuhteista johtuen todennäköisesti sisältyy merkittäviä riskejä konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä, konsernin toimeksiantotiimin tai sen puolesta konsernin osan tilintarkastajan on suoritettava yksi tai useampia seuraavista:
 - (a) konsernin osan taloudellisen informaation tilintarkastus käyttäen konsernin osalle määritettyä olennaisuutta.
 - (b) tilintarkastus, joka kohdistuu yhteen tai useampaan sellaiseen tilin saldoon, liiketapahtumien lajiin tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon, joka liittyy todennäköisiin merkittäviin riskeihin konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä. (Viittaus: kappale A48)
 - (c) erityisiä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka liittyvät todennäköisiin merkittäviin riskeihin konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä. (Viittaus: kappale A49)

Konsernin osat, jotka eivät ole konsernin merkittäviä osia

28. Jos kyseessä ovat konsernin osat, jotka eivät ole konsernin merkittäviä osia, konsernin toimeksiantotiimin on suoritettava niiden osalta analyttisiä toimenpiteitä konsernin tasolla. (Viittaus: kappale A50)
29. Jos konsernin toimeksiantotiimi ei katso, että tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tullaan saamaan
 - (a) konsernin merkittävien osien taloudelliseen informaatioon kohdistetusta työstä;
 - (b) koko konsernia koskeviin kontrolleihin ja konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistetusta työstä; ja
 - (c) konsernin tasolla suoritetuista analyttisistä toimenpiteistä,

konsernin toimeksiantotiimin on valittava konsernin osia, jotka eivät ole konsernin merkittäviä osia, ja suoritettava tai pyydetävä konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan yksi tai useampia seuraavista toimenpiteistä konsernin valittujen yksittäisten osien taloudellista informaatiota koskien: (viittaus: kappaleet A51–A53)

- konsernin osan taloudellisen informaation tilintarkastus käyttäen konsernin osalle määritettyä olennaisuutta.
- yhteen tai useampaan tilin saldoon, liiketapahtumien lajiin tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuva tilintarkastus.
- konsernin osan taloudellisen informaation yleisluonteinen tarkastus käyttäen konsernin osalle määritettyä olennaisuutta.
- erityisiä toimenpiteitä.

Konsernin toimeksiantotiimin on valittava tähän tarkoitukseen eri ajankohtina konsernin eri osia.

Osallistuminen konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan työhön
(viittaus: kappaleet A54–A55)

Konsernin merkittävät osat – riskien arviointi

30. Jos konsernin osan tilintarkastaja suorittaa konsernin merkittävän osan taloudellisen informaation tilintarkastuksen, konsernin toimeksiantotiimin on osallistuttava konsernin osan tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin, jotta tunnistettaisiin merkittävät riskit konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä. Konsernin toimeksiantotiimin käsitys konsernin osan tilintarkastajasta vaikuttaa tämän osallistumisen luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, mutta vähintään siihen on sisällyttävä, että
 - (a) keskustellaan konsernin osan tilintarkastajan tai konsernin osan johdon kanssa niistä konsernin osan liiketoiminnoista, jotka ovat konsernin kannalta merkittäviä;
 - (b) keskustellaan konsernin osan tilintarkastajan kanssa konsernin osan taloudellisen informaation alttiudesta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle; ja
 - (c) käydään läpi konsernin osan tilintarkastajan dokumentaatio, joka koskee tunnistettuja merkittäviä riskejä konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä; tällainen dokumentaatio voi olla muodoltaan muistio, joka sisältää konsernin osan tilintarkastajan johtopäätöksen tunnistetuista merkittävistä riskeistä.

Tunnistetut merkittävät riskit konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä – muut tilintarkastustoimenpiteet

31. Jos on tunnistettu merkittäviä konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä konsernin osassa, jota koskevan työn suorittaa konsernin osan tilintarkastaja, konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava niiden tilintarkastustoimenpiteiden asianmukaisuus, joita suoritetaan merkittäviin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Konsernin toimeksiantotiimin on ratkaistava konsernin osan tilintarkastajasta muodostamansa käsityksen perusteella, onko sen tarpeellista osallistua tilintarkastustoimenpiteisiin.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

32. Kappaleen 17 mukaisesti konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen koko konsernia koskevista kontroleista ja konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista, mukaan lukien konsernin johdon konsernin osille antamat ohjeet. Kappaleen 25 mukaisesti konsernin toimeksiantotiimi tai konsernin toimeksiantotiimin pyynnöstä konsernin osan tilintarkastaja testaa koko konsernia koskevien kontrollien toiminnan tehokkuuden, jos konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistettavan työn luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat oletukseen siitä, että koko konsernia koskevat kontrollit toimivat tehokkaasti, tai jos aineistotarkastustoimenpiteet yksin eivät tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.
33. Konsernin toimeksiantotiimin on suunniteltava ja suoritettava muita konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistuvia toimenpiteitä vastatakseen arvioituihin konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista johtuviin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin. Tähän on kuuluttava sen arvioiminen, onko konsernin kaikki osat sisällytetty konsernitilinpäätökseen.
34. Konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava konsolidointioikaisujen ja luokittelun muutosten asianmukaisuutta, täydellisyyttä ja oikeellisuutta ja arvioitava, esiintyykö väärinkäytöksen riskitekijöitä tai viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. (Viittaus: kappale A56)
35. Jos konsernin osan taloudellista informaatiota ei ole tuotettu konsernitilinpäätöksessä noudatettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava, onko konsernin kyseisen osan taloudellista informaatiota oikaistu asianmukaisesti konsernitilinpäätöksen laatimista ja esittämistä varten.
36. Konsernin toimeksiantotiimin on selvitettävä, onko konsernin osan tilintarkastajan kommunikaatiossa yksilöity taloudellinen informaatio (katso kappale 41(c)) juuri se taloudellinen informaatio, joka on sisällytetty konsernitilinpäätökseen.
37. Jos konsernitilinpäätös sisältää konsernin sellaisen osan tilinpäätöksen, jonka tilikausi päättyy eri aikaan kuin konsernin tilikausi, konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava, onko kyseiseen tilinpäätökseen tehty asianmukaiset oikaisut sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

38. Silloin kun konsernin toimeksiantotiimi tai konsernin osien tilintarkastajat suorittavat konsernin osien taloudellisen informaation tilintarkastuksia, konsernin toimeksiantotiimin tai konsernin osien tilintarkastajien on suoritettava toimenpiteitä, jotka on suunniteltu tunnistamaan konsernin kyseisissä osissa toteutuneita tapahtumia, jotka toteutuvat sen päivän, jolta konsernin osien taloudellinen informaatio on tuotettu, ja konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä ja jotka saattavat edellyttää konsernitilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä.

39. Silloin kun konsernin osien tilintarkastajat suorittavat muuta työtä kuin konsernin osien taloudellisen informaation tilintarkastusta, konsernin toimeksiantotiimin on pyydettävä konsernin osien tilintarkastajia ilmoittamaan konsernin toimeksiantotiimille, jos heidän tietoonsa tulee myöhemmin toteutuneita tapahtumia, jotka saattavat edellyttää konsernitilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä.

Kommunikointi konsernin osan tilintarkastajan kanssa

40. Konsernin toimeksiantotiimin on kommunikoitava vaatimuksistaan konsernin osan tilintarkastajalle oikea-aikaisesti. Tässä kommunikoinnissa on tuotava esiin suoritettava työ, se miten tätä työtä tullaan käyttämään, sekä konsernin osan tilintarkastajan ja konsernin toimeksiantotiimin välisen kommunikaation muoto ja sisältö. Sen on sisällettävä myös seuraavaa: (viittaus: kappaleet A57, A58, A60)
- (a) pyyntö, että konsernin osan tilintarkastaja vahvistaa toimivansa yhteistyössä konsernin toimeksiantotiimin kanssa tietäen, minkälaisessa yhteydessä konsernin toimeksiantotiimi tulee käyttämään konsernin osan tilintarkastajan työtä. (Viittaus: kappale A59)
 - (b) konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset ja erityisesti riippumattomuusvaatimukset.
 - (c) jos kyseessä on konsernin osan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus, konsernin osalle määritetty olennaisuus (sekä jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot) sekä kynnyksarvot, jotka ylittävien virheellisyyksien ei voida katsoa olevan selvästi vähäpätöisiä konsernitilinpäätöksen kannalta.
 - (d) tunnistetut merkittävät konsernitilinpäätöksen olennaisen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan virheellisyyden riskit, jotka ovat relevantteja konsernin osan tilintarkastajan työn kannalta. Konsernin toimeksiantotiimin on pyydettävä konsernin osan tilintarkastajaa kommunikoimaan oikea-aikaisesti kaikista muista tunnistetuista merkittävistä konsernitilinpäätöksen olennaisen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan virheellisyyden riskeistä konsernin kyseisessä osassa sekä konsernin osan tilintarkastajan toimenpiteistä tällaisiin riskeihin vastaamiseksi.
 - (e) konsernin johdon laatima luettelo lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä kaikki muut konsernin toimeksiantotiimin tiedossa olevat lähipiiriin kuuluvat osapuolet. Konsernin toimeksiantotiimin on pyydettävä konsernin osan tilintarkastajaa kommunikoimaan oikea-aikaisesti lähipiiriin kuuluvista osapuolista, joita konsernin johto tai konsernin toimeksiantotiimi eivät ole aiemmin tunnistaneeet. Konsernin toimeksiantotiimin on ratkaistava, nimetäänkö tällaiset uudet lähipiiriin kuuluvat osapuolet konsernin toisten osien tilintarkastajille.
41. Konsernin toimeksiantotiimin on pyydettävä konsernin osan tilintarkastajaa kommunikoimaan seikoista, jotka ovat relevantteja niiden johtopäätösten kannalta,

joita konsernin toimeksiantotiimi tekee konsernin tilintarkastusta koskien. Tällaisen kommunikaation on sisällettävä seuraavat tiedot: (viittaus: kappale A60)

- (a) onko konsernin osan tilintarkastaja noudattanut konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuus ja ammatillinen pätevyys;
- (b) onko konsernin osan tilintarkastaja noudattanut konsernin toimeksiantotiimin vaatimuksia;
- (c) sen konsernin osan taloudellisen informaation yksilöiminen, josta konsernin osan tilintarkastaja raportoi;
- (d) tieto säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisistä, jotka voisivat aiheuttaa sen, että konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen;
- (e) luettelo konsernin osan taloudellisessa informaatioissa olevista korjaamattomista virheellisyyksistä (luettelon ei tarvitse sisältää virheellisyyksiä, jotka alittavat konsernin toimeksiantotiimin viestittämän selvästi vähäpätöisen virheellisyyden kynnyksarvon (katso kappale 40(c));
- (f) viitteet johdon mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta;
- (g) kuvaus todetuista merkittävistä puutteellisuuksista sisäisessä valvonnassa konsernin osan tasolla;
- (h) muut merkittävät seikat, jotka konsernin osan tilintarkastaja on kommunikoinut tai odottaa kommunikoivansa konsernin osan hallintoelimille, mukaan lukien väärinkäytös tai epäilty väärinkäytös, johon on osallistunut konsernin osan johtoon kuuluvia tai työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa konsernin osan tasolla, taikka muita, kun väärinkäytös on johtanut konsernin osan taloudellisen informaation olennaiseen virheellisyyteen;
- (i) muut seikat, jotka saattavat olla relevantteja konsernin tilintarkastuksen kannalta tai joihin konsernin osan tilintarkastaja haluaa kiinnittää konsernin toimeksiantotiimin huomiota, mukaan lukien todetut poikkeamat kirjallisissa vahvistusilmoituksissa, jotka konsernin osan tilintarkastaja on pyytänyt konsernin osan johdolta; ja
- (j) konsernin osan tilintarkastajan kokonaishavainnot, johtopäätökset tai lausunto.

Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

Konsernin osan tilintarkastajan kommunikaation ja työn asianmukaisuuden arvioiminen

42. Konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava konsernin osan tilintarkastajan kommunikaatiota (katso kappale 41). Konsernin toimeksiantotiimin on

- (a) keskusteltava tässä arvioinnissa esiin tulevista merkittävistä seikoista konsernin osan tilintarkastajan, konsernin osan johdon tai konsernin johdon kanssa sen mukaan kuin tämä on asianmukaista; ja
 - (b) ratkaistava, onko tarpeen käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation muita relevantteja osia. (Viittaus: kappale A61)
43. Jos konsernin toimeksiantotiimi tulee siihen johtopäätökseen, ettei konsernin osan tilintarkastajan suorittama työ ole riittävää, konsernin toimeksiantotiimin on ratkaistava, mitä lisätoimenpiteitä suoritetaan ja suorittaako ne konsernin osan tilintarkastaja vai konsernin toimeksiantotiimi.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

44. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jolloin hänen on mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.¹⁰ Konsernin toimeksiantotiimin on arvioitava, onko konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden sekä konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osien tilintarkastajien suorittaman, konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työn avulla. (Viittaus: kappale A62)
45. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava, miten mahdolliset korjaamattomat virheellisuudet (joko konsernin toimeksiantotiimin havaitsemat tai konsernin osien tilintarkastajien kommunikoidut) sekä tilanteet, joissa ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, vaikuttavat konsernia koskevaan tilintarkastuslausuntoon. (Viittaus: kappale A63)

Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa

Kommunikointi konsernin johdon kanssa

46. Konsernin toimeksiantotiimin on ratkaistava, mistä sisäisessä valvonnassa todetuista puutteellisuuksista se kommunikoi hallintoelimille ja konsernin johdolle ISA 265:n mukaisesti.¹¹ Tätä ratkaisua tehdessään konsernin toimeksiantotiimin on otettava huomioon
- (a) koko konsernia koskevassa sisäisessä valvonnassa olevat puutteellisuudet, jotka konsernin toimeksiantotiimi on todennut;
 - (b) sisäisen valvonnan puutteellisuudet, jotka konsernin toimeksiantotiimi on todennut konsernin osissa; sekä
 - (c) sisäisen valvonnan puutteellisuudet, jotka konsernin osien tilintarkastajat ovat saattaneet konsernin toimeksiantotiimin tietoon.

¹⁰ ISA 200, kappale 17

¹¹ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*

47. Jos konsernin toimeksiantotiimi on tunnistanut väärinkäytöksen tai konsernin osan tilintarkastaja on saattanut väärinkäytöksen konsernin toimeksiantotiimin tietoon (katso kappale 41(h)) tai jos saatu informaatio viittaa väärinkäytöksen mahdolliseen esiintymiseen, konsernin toimeksiantotiimin on oikea-aikaisesti kommunikoitava tästä konsernin johdolle asianmukaisella tasolla, jotta ne henkilöt, joilla on ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta, saavat tiedon velvollisuuksiensa kannalta relevanteista seikoista. (Viittaus: kappale A64)
48. Laki, määräys tai jokin muu syy saattaa edellyttää, että konsernin osan tilintarkastaja antaa tilintarkastuslausunnon konsernin osan tilinpäätöksestä. Tällöin konsernin toimeksiantotiimin on pyydettävä konsernin johtoa tiedottamaan konsernin osan johdolle konsernin toimeksiantotiimin tietoon tulevista seikoista, jotka voivat olla merkittäviä konsernin osan tilinpäätöksen kannalta mutta joista konsernin osan johto ei välttämättä ole tietoinen. Jos konsernin johto kieltäytyy viestimästä asiasta konsernin osan johdolle, konsernin toimeksiantotiimin on keskusteltava asiasta konsernin hallintoelinten kanssa. Jos asia jää ratkaisematta, konsernin toimeksiantotiimin on oikeudelliset ja ammatilliset salassapitokysymykset huomioiden ottaen harkittava, neuvooko se konsernin osan tilintarkastajaa olemaan antamatta tilintarkastuskertomusta konsernin osan tilinpäätöksestä, kunnes asia on ratkaistu. (Viittaus: kappale A65)

Kommunikointi konsernin hallintoelinten kanssa

49. Konsernin toimeksiantotiimin on kommunikoitava konsernin hallintoelimille ISA 260:ssa (uudistettu)¹² ja muissa ISA-standardeissa vaadittavien seikkojen lisäksi seuraavista seikoista: (viittaus: kappale A66)
- (a) yleiskatsaus siitä, minkä tyyppistä työtä kohdistetaan konsernin osien taloudelliseen informaatioon.
 - (b) yleiskatsaus siitä, millä tavoin konsernin toimeksiantotiimi suunnittelee osallistuvansa konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan työhön, joka kohdistuu konsernin merkittävien osien taloudelliseen informaatioon.
 - (c) tapaukset, joissa konsernin toimeksiantotiimin tekemä arviointi konsernin osan tilintarkastajan työstä on antanut syytä huoleen kyseisen tilintarkastajan työn laadusta.
 - (d) konsernin tilintarkastusta koskevat rajoitukset, esimerkiksi kun konsernin toimeksiantotiimin pääsyä tietoihin on mahdollisesti rajoitettu.
 - (e) väärinkäytös tai epäilty väärinkäytös, jossa on osallisena konsernin johtoon kuuluvia, konsernin osan johtoon kuuluvia tai työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli koko konsernia koskevissa kontrolleissa, taikka muita, kun väärinkäytös on aiheuttanut sen, että konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

¹² ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

Dokumentointi

50. Konsernin toimeksiantotiimin on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon seuraavat seikat:¹³
- (a) konsernin osia koskeva analyysi, joka osoittaa, mitkä osat ovat merkittäviä ja minkä tyyppistä työtä on kohdistettu konsernin osien taloudelliseen informaatioon.
 - (b) millä tavoin, milloin ja miten laajasti konsernin toimeksiantotiimi on osallistunut konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan konsernin merkittäviin osiin kohdistuvaan työhön, ja milloin tämä on sovellettavissa, konsernin toimeksiantotiimin suorittama konsernin osien tilintarkastajien tilintarkastusdokumentaation relevanttien osien läpikäynti ja sen perusteella tehdyt johtopäätökset.
 - (c) konsernin toimeksiantotiimin vaatimuksia koskeva kirjallinen kommunikatio konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osien tilintarkastajien välillä.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Konsernin osat, jotka ovat tilintarkastuksen kohteena säädöksen tai määräyksen nojalla tai muusta syystä (viittaus: kappale 3)

- A1. Tekijöihin, jotka saattavat vaikuttaa konsernin toimeksiantotiimin päätökseen siitä, käytetäänkö säädöksen tai määräyksen nojalla tai muusta syystä vaadittavaa tilintarkastusta tilintarkastusevidenssin tuottamiseen konsernin tilintarkastusta varten, kuuluvat seuraavat:
- erot konsernin osan tilinpäätöstä laadittaessa sovellettavan tilinpäätösnormiston ja konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavan tilinpäätösnormiston välillä.
 - erot konsernin osan tilintarkastajan noudattamien tilintarkastus- ja muiden standardien ja konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa noudatettavien tilintarkastus- ja muiden standardien välillä.
 - valmistuuko konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastus ajoissa konsernin raportointiaikataulua ajatellen.

¹³ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

Määritelmät

Konsernin osa (viittaus: kappale 9(a))

- A2. Konsernin rakenne vaikuttaa siihen, miten konsernin osat määritellään. Konsernin taloudellisen raportoinnin järjestelmä saattaa perustua esimerkiksi sellaiseen organisaatorakenteeseen, jonka mukaan taloudellista informaatiota tuottavat emoyritys ja yksi tai useampi tytäryritys, yhteisyritys tai pääomaosuusmenetelmällä tai hankintamenuon perustuen käsiteltävä sijoituskohte, sitä tuottavat pääkonttori ja yksi tai useampi divisioona tai toimipiste, tai se tuotetaan näiden yhdistelmänä. Jotkin konsernit saattavat kuitenkin organisoida taloudellisen raportoinnin järjestelmänsä toiminto-, prosessi-, tuote- tai palvelukohtaisesti (taikka tuote- tai palveluryhmäkohtaisesti) tai maantieteellisen sijainnin perusteella. Tällöin se yhteisö tai liiketoiminto, josta konsernin tai konsernin osan johto tuottaa konsernitilinpäätökseen sisällytettävää taloudellista informaatiota, voi olla toiminto, prosessi, tuote tai palvelu (taikka tuote- tai palveluryhmä) tai maantieteellinen toimipaikka.
- A3. Konsernin taloudellisen raportoinnin järjestelmässä voi olla monen tasoisia osia, jolloin konsernin osat voi olla asianmukaisempaa määritellä tietyillä yhteenlaske-
tuilla tasoilla sen sijaan että ne määriteltäisiin yksittäin.
- A4. Tietyille tasolle yhdistellyt osat voivat muodostaa konsernin osan konsernin tilin-
tarkastusta varten, mutta tällainen konsernin osa voi kuitenkin myös laatia konsernitilinpäätöksen, joka käsittää siihen sisältyvien osien (ts. alakonsernin) taloudellisen informaation. Tätä standardia voivat siis soveltaa laajemman konsernin eri alakonsernien konsernitoimeksiannoista vastuulliset henkilöt ja tiimit.

Konsernin merkittävä osa (viittaus: kappale 9(m))

- A5. Konsernin yksittäisen osan taloudellisen merkityksen lisääntyessä konsernitilin-
päätöksen olennaisen virheellisuuden riskit yleensä kasvavat. Konsernin toimek-
siantotiimi voi käyttää konsernin yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti merkittävi-
en osien tunnistamiseen jotakin prosenttiosuutta valitsemastaan vertailukohteesta.
Vertailukohteen nimeäminen ja siihen sovellettavan prosenttiosuuden määrittämi-
nen edellyttävät ammatillisen harkinnan käyttämistä. Asianmukaisia vertailukoh-
teita voisivat konsernin luonteesta ja olosuhteista riippuen olla esimerkiksi konser-
nin varat, velat, rahavirrat, voitto tai liikevaihto. Konsernin toimeksiantotiimi
voi esimerkiksi katsoa, että konsernin merkittäviä osia ovat osat, jotka ylittävät
15 % valitusta vertailukohteesta. Korkeampaa tai alhaisempaa prosenttiosuutta
voidaan kuitenkin pitää olosuhteet huomioon ottaen asianmukaisena.
- A6. Konsernin toimeksiantotiimi voi myös tunnistaa konsernin osan, johon sen erityi-
sestä luonteesta tai olosuhteista johtuen todennäköisesti sisältyy merkittäviä ris-
kejä konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä (ts. riskejä, jotka edel-
lyttävät erityistä harkintaa tilintarkastuksessa.¹⁴) Konsernin osa voi esimerkiksi
vastata valuuttakaupasta ja täten altistaa konsernin merkittävälle olennaisen vir-

¹⁴ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 27–29

heellisuuden riskille, vaikkei kyseinen osa olisi muutoin yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti merkittävä konsernille.

Konsernin osan tilintarkastaja (viittaus: kappale 9(b))

- A7. Konsernin toimeksiantotiimin jäsen voi suorittaa konsernin toimeksiantotiimin pyynnöstä konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten. Tällöin kyseinen toimeksiantotiimin jäsen on myös konsernin osan tilintarkastaja.

Vastuu (viittaus: kappale 11)

- A8. Vaikka konsernin osien tilintarkastajat saattavat suorittaa konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten ja ovat tässä ominaisuudessa vastuussa omista kokonaishavainnoistaan, johtopäätöksistään tai lausunnoistaan, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö, jossa konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö työskentelee, on vastuussa konsernia koskevasta tilintarkastuslausunnosta.
- A9. Kun konsernia koskeva tilintarkastuslausunto on mukautettu sen vuoksi, että konsernin toimeksiantotiimi ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernin yhdestä tai useammasta osasta, konsernitalinpäätöksestä annettavan tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen perusteita koskevassa kappaleessa kuvataan syyt tähän kykenemättömyyteen mainitsematta konsernin osan tilintarkastajaa, paitsi milloin tällainen mainitseminen on välttämätöntä olosuhteiden riittävää selittämistä ajatellen.¹⁵

Hyväksyminen ja jatkaminen

Käsityksen muodostaminen hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa (viittaus: kappale 12)

- A10. Jos kyseessä on uusi toimeksianto, konsernin toimeksiantotiimin käsitys konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä voidaan muodostaa
- konsernin johdon antamasta informaatiosta;
 - kommunikoinnista konsernin johdon kanssa; tai
 - soveltuvissa tapauksissa kommunikoinnista konsernin edellisen toimeksiantotiimin, konsernin osan johdon tai konsernin osien tilintarkastajien kanssa.
- A11. Konsernin toimeksiantotiimin muodostamaan käsitykseen voi kuulua esimerkiksi seuraavia seikkoja:
- konsernin rakenne sisältäen sekä oikeudellisen että organisatorisen rakenteen (ts. miten konsernin taloudellisen raportoinnin järjestelmä on organisoitu).
 - konsernin osien liiketoiminnot, jotka ovat konsernin kannalta merkittäviä, mukaan lukien toimiala, sääntely-ympäristö sekä taloudellinen ja poliittinen ympäristö, joissa toimintoja harjoitetaan.

¹⁵ ISA 705 (uudistettu), kappale 20

- palveluorganisaatioiden käyttäminen, yhteiset palvelukeskukset mukaan luettuina.
- kuvaus koko konsernia koskevista kontrolleista.
- konsernitilinpäätöksen laatimisprosessin monimutkaisuus.
- suorittavako sen tilintarkastusyhteisön tai ketjun, jossa konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö työskentelee, ulkopuoliset konsernin osien tilintarkastajat konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä sekä konsernin johdon perusteet useamman kuin yhden tilintarkastajan valitsemiselle.
- onko konsernin toimeksiantotiimillä
 - rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida konsernin hallintoelinten, konsernin johdon, konsernin osan hallintoelinten ja konsernin osan johdon kanssa, onko sillä rajoittamaton pääsy konsernin osaa koskevaan tietoon ja onko tiimillä rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida konsernin osien tilintarkastajien kanssa (mukaan lukien pääsy konsernin toimeksiantotiimin pyytämään relevanttiin tilintarkastusdokumentaatioon); ja
 - mahdollisuus suorittaa tarvittava konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuva työ.

A12. Jos kyseessä on jatkuva toimeksianto, konsernin toimeksiantotiimin mahdollisuuden hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saattavat vaikuttaa merkittävät muutokset, esimerkiksi:

- konsernirakenteen muutokset (esimerkiksi liiketoimintojen hankinnat ja myynnit, uudelleenjärjestelyt tai muutokset konsernin taloudellisen raportoinnin järjestelmän organisointitavassa).
- konsernin osien liiketoiminnoissa tapahtuneet konsernin kannalta merkittävät muutokset.
- muutokset konsernin hallintoelinten, konsernin johdon tai konsernin merkittävien osien avainjohdon kokoonpanossa.
- konsernin toimeksiantotiimin huoli konsernin tai sen osien johdon rehellisyydestä tai pätevydestä.
- muutokset koko konsernia koskevissa kontrolleissa.
- muutokset sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

Odotus, että saadaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 13)

A13. Konserni saattaa koostua vain osista, joita ei katsota konsernin merkittäviksi osiksi. Tällaisissa olosuhteissa konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi kohdella odottaa hankkivansa konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perus-

taksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mikäli konsernin toimeksiantotiimi pystyy

- (a) suorittamaan konsernin joidenkin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä; ja
- (b) osallistumaan konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan, konsernin muiden osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaan työhön riittävän laajasti hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

Pääsy tietoihin (viittaus: kappale 13)

- A14. Konsernin toimeksiantotiimin pääsyä tietoihin voivat olla rajoittamassa olosuhteet, joihin konsernin johto ei pysty vaikuttamaan, esimerkiksi salassapitovelvollisuuteen ja tietoturvaan liittyvät lait tai se, että konsernin osan tilintarkastaja kieltäytyy antamasta konsernin tilintarkastustiimin pyytämää relevanttia tilintarkastusdokumentaatiota. Rajoituksia voi asettaa myös konsernin johto.
- A15. Kun olosuhteet estävät pääsyn tietoihin, konsernin toimeksiantotiimi saattaa silti pystyä hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mutta tämä on kuitenkin vähemmän todennäköistä konsernin osan merkittävyyden kasvaessa. Esimerkiksi konsernin toimeksiantotiimi ei mahdollisesti voi kommunikoida pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävän konsernin osan hallintoelinten, johdon tai tilintarkastajan kanssa (tai ei saa käyttöönsä pyytämäänsä tilintarkastusdokumentaatiota). Jos konsernin kyseinen osa ei ole konsernin merkittävä osa ja konsernin toimeksiantotiimillä on käytössään konsernin osan tilinpäätöskokonaisuus sitä koskeva tilintarkastuskertomus mukaan luettuna ja sillä on pääsy konsernin johdon hallussa olevaan tietoon konsernin kyseisestä osasta, konsernin toimeksiantotiimi saattaa todeta tämän tiedon muodostavan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernin kyseisestä osasta. Jos konsernin kyseinen osa kuitenkin on konsernin merkittävä osa, konsernin toimeksiantotiimi ei pysty noudattamaan tämän standardin vaatimuksia, jotka ovat relevantteja konsernin tilintarkastuksessa. Konsernin toimeksiantotiimi ei esimerkiksi pysty noudattamaan kappaleisiin 30–31 sisältyviä vaatimuksia osallistumisesta konsernin osan tilintarkastajan työhön. Konsernin toimeksiantotiimi ei näin ollen pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernin kyseisestä osasta. Sen vaikutusta, ettei konsernin toimeksiantotiimi pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, arvioidaan ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.
- A16. Konsernin toimeksiantotiimi ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jos konsernin johto rajoittaa konsernin toimeksiantotiimin tai konsernin osan tilintarkastajan pääsyä konsernin merkittävää osaa koskevaan tietoon.
- A17. Vaikka konsernin toimeksiantotiimi saattaa pystyä hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tällaisen rajoituksen koskessa konsernin osaa, jonka ei katsota olevan konsernin merkittävä osa, rajoituk-

sen syy saattaa vaikuttaa konsernia koskevaan tilintarkastuslausuntoon. Se voi esimerkiksi vaikuttaa siihen, miten luotettavia ovat konsernin johdon vastaukset konsernin toimeksiantotiimin tekemiin tiedusteluihin ja konsernin johdon konsernin toimeksiantotiimille antamat vahvistusilmoitukset.

- A18. Säädos tai määräys voi estää konsernitoimeksiannosta vastuullista henkilöä kieltäytymästä tai lupomasta toimeksiannosta. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastaja valitaan määrätyksi ajaksi, eikä hän saa erota tehtävästä ennen tämän ajanjakson päättymistä. Tilintarkastustehtävän luonteen tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi tilintarkastajalla ei julkisella sektorilla ehkä ole mahdollisuutta kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta. Tällaisissa olosuhteissa tätä standardia kuitenkin sovelletaan konsernin tilintarkastukseen, ja sen vaikutusta, ettei konsernin toimeksiantotiimi pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, arvioidaan ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.
- A19. Liitteessä 1 on esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, jossa on varauksen sisältävä lausunto sillä perusteella, ettei konsernin toimeksiantotiimi pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernin merkittävästä pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävästä osasta, mutta jossa vaikutus on konsernin toimeksiantotiimin harkinnan mukaan olennainen mutta ei laajalle ulottuva.

Toimeksiannon ehdot (viittaus: kappale 14)

- A20. Toimeksiannon ehdoissa yksilöidään sovellettava tilinpäätösnormisto.¹⁶ Konsernin tilintarkastustoimeksiannon ehdot voivat sisältää muita seikkoja, kuten sen seikan, että
- konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osien tilintarkastajien välisen kommunikaation tulisi olla rajoittamatonta niin pitkälti kuin se on säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista;
 - tärkeä kommunikaatio konsernin osien tilintarkastajien, konsernin osan hallintoelinten ja konsernin osan johdon välillä, sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskeva kommunikaatio mukaan luettuna, tulisi saattaa myös konsernin toimeksiantotiimin tietoon;
 - tärkeä taloudelliseen raportointiin liittyviä seikkoja koskeva kommunikaatio sääntelyviranomaisten ja konsernin osien välillä tulisi saattaa myös konsernin toimeksiantotiimin tietoon; sekä
 - siinä määrin kuin konsernin toimeksiantotiimi katsoo tarpeelliseksi, sille tulisi olla sallittua:
 - saada pääsy konsernin osia koskevaan tietoon, kommunikoida konsernin osien hallintoelinten, konsernin osien johdon ja konsernin osien tilintarkastajien kanssa (ja saada pyytämänsä relevantti tilintarkastusdokumentaatio); ja

¹⁶ ISA 210, kappale 8

- suorittaa tai pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä.

A21. Rajoitukset, jotka koskevat:

- konsernin toimeksiantotiimin pääsyä konsernin osia koskevaan tietoon tai sen mahdollisuutta kommunikoida konsernin osien hallintoelinten, konsernin osien johdon ja konsernin osien tilintarkastajien kanssa (ja saada pyytämänsä relevantti tilintarkastusdokumentaatio), tai
- konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä,

ja jotka on asetettu sen jälkeen, kun konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö on hyväksynyt konsernin tilintarkastustoimeksiannon, aiheuttavat sen, että ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, ja tämä voi vaikuttaa konsernia koskevaan tilintarkastuslausuntoon. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tämä voi johtaa jopa toimeksiannosta luopumiseen silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma

(viittaus: kappale 16)

- A22. Se, että konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö käy läpi konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja konsernin tilintarkastussuunnitelman, on tärkeä osa konsernitoimeksiannosta vastaavan henkilön velvollisuuksien täyttämistä konsernin tilintarkastustoimeksiannon johtamisessa.

Käsityksen muodostaminen konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä

Seikat, joista konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen (viittaus: kappale 17)

- A23. ISA 315 (uudistettu) sisältää ohjeistusta seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisöön vaikuttavista toimialakohtaisista, sääntelyä koskevista ja muista ulkoisista tekijöistä (kuten sovellettavasta tilinpäätösnormistosta), yhteisön luonteesta, tavoitteista ja strategioista sekä niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä sekä yhteisön taloudellisen tuloksen mittaamisesta ja tarkastelusta.¹⁷ Tämän standardin liite 2 sisältää ohjeistusta nimenomaan konsernia koskevista seikoista, konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi mukaan luettuna.

Konsernin johdon antamat ohjeet konsernin osille (viittaus: kappale 17)

- A24. Taloudellisen informaation yhdenmukaisuuden ja vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi konsernin johto antaa tavallisesti ohjeita konsernin osille. Tällaisissa ohjeissa täsmennetään konsernitilinpäätökseen sisällytettävää konsernin osien taloudellista informaatiota koskevat vaatimukset, ja usein niihin sisältyy taloudellisen raportoinnin menettelyjä kuvaavia käsikirjoja ja raportointipaketti. Raportointipaketti koostuu tavallisesti standardoiduista malleista, joiden mukaises-

¹⁷ ISA 315 (uudistettu), kappaleet A25–A49

ti annetaan taloudellista informaatiota konsernitilinpäätökseen sisällytettäväksi. Raportointipaketit eivät kuitenkaan yleensä ole sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti laadittuja ja esitettyjä tilinpäätöskokonaisuuksia.

A25. Tavallisesti ohjeet kattavat

- sovellettavat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
- lakisääteiset ja muut vaatimukset, jotka koskevat konsernitilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, kuten
 - segmenttien määrittelyä ja segmenttiraportointia;
 - lähipiirisuhteita ja -liiketoimia;
 - konsernin sisäisiä liiketapahtumia ja realisoitumattomia voittoja;
 - konsernin sisäisiä saldoja; ja
- raportointiaikataulun.

A26. Konsernin toimeksiantotiimin näistä ohjeista muodostamaan käsitykseen voi sisältyä seuraavaa:

- raportointipaketin täyttämishojjeiden selkeys ja käytännöllisyys;
- ovatko ohjeet sellaisia, että
 - niissä kuvataan sovellettavan tilinpäätösnormiston piirteet riittäväällä tavalla;
 - niissä käsitellään esitettävät tiedot, jotka tarvitaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten vaatimusten täyttämiseksi, esimerkiksi lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat tiedot ja segmentti-informaatio;
 - niissä käsitellään konsolidointioikaisujen, esimerkiksi konsernin sisäisten liiketapahtumien ja realisoitumattomien voittojen sekä konsernin sisäisten saldojen, tunnistamista; ja
 - niissä käsitellään sitä, miten konsernin osan johto hyväksyy kyseisen taloudellisen informaation.

Väärinkäytökset (viittaus: kappale 17)

A27. Tilintarkastajan on tunnistettava tilinpäätöksen olennaisen väärinkäytöksestä johtuvan virheellisuuden riskit ja arvioitava niitä sekä suunniteltava ja suoritettava asianmukaisia toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi.¹⁸ Konsernitilinpäätöksen olennaisen väärinkäytöksestä johtuvan virheellisuuden riskien tunnistamisessa käytettävään tietoon voi kuulua:

¹⁸ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

- konsernin johdon tekemät arviot riskeistä, että konsernitilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen.
- prosessi, jonka avulla konsernin johto tunnistaa väärinkäytösriskit konsernissa ja vastaa niihin, mukaan lukien konsernin johdon tunnistamat erityiset väärinkäytösriskit tai ne tilien saldot, liiketapahtumien lajit tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin todennäköisesti liittyy väärinkäytösriski.
- onko konsernissa erityisiä osia, joissa väärinkäytösriski on todennäköinen.
- miten konsernin hallintoelimet seuraavat konsernin johdon prosesseja, joiden avulla tämä tunnistaa väärinkäytösriskit konsernissa ja vastaa niihin, sekä kontrolleja, jotka konsernin johto on ottanut käyttöön näiden riskien pienentämiseksi.
- konsernin hallintoelimiltä, konsernin johdolta, sisäisessä tarkastuksessa toimivilta asiaankuuluvilta henkilöiltä (ja jos tämä katsotaan asianmukaiseksi, konsernin osien johdolta, konsernin osien tilintarkastajilta ja muilta) saadut vastaukset konsernin toimeksiantotiimin tiedusteluihin siitä, onko heidän tiedossaan konsernin jotakin osaa tai koko konsernia koskevaa toteutunutta, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä.

Konsernin toimeksiantotiimin jäsenten ja konsernin osien tilintarkastajien keskustelu konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeistä, väärinkäytösriskit mukaan lukien (viittaus: kappale 17)

A28. Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden on keskusteltava yhteisön alttiudesta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle tilinpäätöksen olennaiselle virheellisyydelle korostaen erityisesti väärinkäytöksistä aiheutuvia riskejä. Konsernin tilintarkastuksessa näihin keskusteluihin voidaan ottaa mukaan myös konsernin osien tilintarkastajat.¹⁹ Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön päätökseen siitä, ketkä osallistuvat keskusteluihin, missä ja milloin keskustelut käydään ja miten laajoja ne ovat, vaikuttavat esimerkiksi sellaiset tekijät kuin aikaisempi kokemus konsernista.

A29. Keskustelu antaa tilaisuuden

- jakaa tietoa konsernin osista ja niiden toimintaympäristöistä sekä koko konsernia koskevista kontrolleista.
- vaihtaa tietoa konsernin osia tai konsernia koskevista liiketoimintariskeistä.
- vaihtaa ajatuksia siitä, kuinka ja missä kohdin konsernitilinpäätös saattaa olla alttiina väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, miten konsernin johto ja konsernin osien johto voisivat toimia epärehellisesti yhteistyössä ja peitellä vilpillistä taloudellista raportointia ja kuinka konsernin osien varoja voitaisiin käyttää väärin.

¹⁹ ISA 240, kappale 15; ISA 315 (uudistettu), kappale 10

- tunnistaa konsernin tai konsernin osan johdon noudattamia käytäntöjä, jotka saattavat olla vääristyneitä tai suunniteltu tarkoituksena tuloksen manipulointi, joka voisi johtaa vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, esimerkiksi tulouttamiskäytännöt, jotka eivät ole sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia.
- käsitellä sellaisia konserniin vaikuttavia tiedossa olevia ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä, jotka saattavat luoda konsernin johdolle, konsernin osan johdolle tai muille yllykkeen tai paineen väärinkäytöksen tekemiseen, tarjota tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen ja viitata sellaiseen kulttuuriin tai toimintaympäristöön, joka antaa konsernin johdolle, konsernin osan johdolle tai muille mahdollisuuden perustella itselleen väärinkäytöksen tekemisen.
- käsitellä riskiä, että konsernin tai konsernin osan johto saattaa sivuuttaa kontroleja.
- käsitellä sitä, sovelletaanko konsernitilinpäätöstä varten tuotettavassa konsernin osien taloudellisessa informaatiossa yhteneviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, ja mikäli näin ei ole, kuinka tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden erot tunnistetaan ja tehdään niitä koskevat oikaisut (sovellettavan tilinpäätösnormiston tätä edellyttäessä).
- keskustella konsernin osissa tunnistetuista väärinkäytöksistä tai informaatiosta, joka viittaa väärinkäytöksen esiintymiseen konsernin osassa.
- jakaa tietoa, joka saattaa viitata siihen, ettei kansallisia lakeja tai määräyksiä ole noudatettu, esimerkiksi että on maksettu lahjuksia ja noudatettu sopimattomia siirtohinnoittelukäytäntöjä.

Riskitekijät (viittaus: kappale 18)

- A30. Liite 3 sisältää esimerkkejä olosuhteista tai tapahtumista, jotka saattavat yksin tai yhdessä viitata konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeihin, väärinkäytöksestä johtuvat riskit mukaan lukien.

Riskien arviointi (viittaus: kappale 18)

- A31. Konsernin toimeksiantotiimin konsernitasolla tekemä arvio konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeistä perustuu esimerkiksi seuraavanlaiseen tietoon:
- tieto, joka on hankittu muodostettaessa käsitystä konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä sekä konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista, mukaan lukien tilintarkastusevidenssi, joka on hankittu arvioitaessa koko konsernia koskevien kontrollien ja konsernitilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttien kontrollien suunnittelua ja käyttöönottoa.
 - konsernin osien tilintarkastajilta saatu tieto.

Käsityksen muodostaminen konsernin osien tilintarkastajista (viittaus: kappale 19)

A32. Konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen konsernin osan tilintarkastajasta vain silloin, kun se suunnittelee pyytävänsä konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten. Ei ole esimerkiksi tarpeen muodostaa käsitystä konsernin niiden osien tilintarkastajista, joiden konsernin osien osalta konsernin toimeksiantotiimi suunnittelee suorittavansa vain analyttisiä toimenpiteitä konsernin tasolla.

Konsernin toimeksiantotiimin toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi konsernin osan tilintarkastajasta ja tilintarkastusevidenssin lähteistä (viittaus: kappale 19)

A33. Niiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, joita konsernin toimeksiantotiimi suorittaa muodostaakseen käsityksen konsernin osan tilintarkastajasta, vaikuttavat esimerkiksi sellaiset tekijät kuin aikaisempi kokemus tai tieto konsernin osan tilintarkastajasta sekä se, missä määrin konsernin toimeksiantotiimiä ja konsernin osan tilintarkastajaa koskevat samat toimintaperiaatteet ja menettelytavat, esimerkiksi:

- se, onko konsernin toimeksiantotiimillä ja konsernin osan tilintarkastajalla:
 - samat työn suorittamista koskevat periaatteet ja menettelytavat (esimerkiksi tilintarkastusmetodologiat);
 - samat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat; tai
 - samat seurannan periaatteet ja menettelytavat;
- seuraavien seikkojen yhdenmukaisuus tai samankaltaisuus:
 - säädökset ja määräykset tai oikeudellinen järjestelmä;
 - ammatillinen valvonta, kurinpitotoimet ja ulkoinen laadunvarmistus;
 - koulutus;
 - ammatilliset organisaatiot ja standardit; tai
 - kieli ja kulttuuri.

A34. Nämä tekijät vaikuttavat toisiinsa eivätkä ole toisensa poissulkevia. Esimerkiksi konsernin toimeksiantotiimin toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi konsernin osan tilintarkastajasta A, joka johdonmukaisesti soveltaa samoja laadunvalvonnan ja seurannan periaatteita ja menettelytapoja ja samaa tilintarkastusmetodologiaa tai toimii samassa maassa tai samalla oikeudenkäyttöalueella kuin konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö, voivat olla suppeampia kuin konsernin toimeksiantotiimin toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi konsernin osan tilintarkastajasta B, joka ei noudata johdonmukaisesti samoja laadunvalvonnan ja seurannan periaatteita ja menettelytapoja eikä samaa tilintarkastusmetodologiaa tai toimii vieraassa maassa tai vieraalla oikeudenkäyttöalueella. Konsernin osien tilintarkastajiin A ja B kohdistuvat toimenpiteet voivat olla myös luonteeltaan erilaisia.

A35. Konsernin toimeksiantotiimi voi muodostaa käsityksen konsernin osan tilintarkastajasta monella eri tavalla. Ensimmäisenä vuonna, jona konsernin osan tilintarkastaja on mukana, konsernin toimeksiantotiimi voi esimerkiksi:

- arvioida laadunvalvonnan seurantajärjestelmän tuloksia, kun konsernin toimeksiantotiimi ja konsernin osan tilintarkastaja työskentelevät tilintarkastusyhteisössä tai ketjussa, joka noudattaa samoja seurannan periaatteita ja menettelytapoja;²⁰
- vieraillla konsernin osan tilintarkastajan luona ja keskustella kohdissa 19(a)–(c) mainituista seikoista;
- pyytää konsernin osan tilintarkastajaa vahvistamaan kohdissa 19(a)–(c) mainitut seikat kirjallisesti; liitteessä 4 on esimerkki konsernin osan tilintarkastajan antamasta kirjallisesta vahvistuksesta;
- pyytää konsernin osan tilintarkastajaa täyttämään kyselylomakkeet kohdissa 19(a)–(c) mainituista seikoista;
- keskustella konsernin osan tilintarkastajasta kollegojen kanssa tilintarkastusyhteisössä, jossa konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö työskentelee, tai konsernin osan tilintarkastajan tuntevan hyvämaineisen kolmannen osapuolen kanssa; tai
- hankkia vahvistukset ammatilliselta järjestöltä tai järjestöiltä, johon tai joihin konsernin osan tilintarkastaja kuuluu, viranomaisilta, jotka ovat hyväksyneet konsernin osan tilintarkastajan, tai muilta kolmansilta osapuolilta.

Myöhempinä vuosina käsitys konsernin osan tilintarkastajasta voi perustua konsernin toimeksiantotiimin aikaisempaan kokemukseen konsernin osan tilintarkastajasta. Konsernin toimeksiantotiimi voi pyytää konsernin osan tilintarkastajaa vahvistamaan, onko mikään kohdissa 19(a)–(c) mainituista kohdista muuttunut edellisvuoteen verrattuna.

A36. Silloin kun tilintarkastajien ammattikuntaa valvomaan ja tilintarkastusten laatua seuraamaan on asetettu riippumattomat valvontaelimet, tietoisuus sääntely-ympäristöstä voi olla konsernin toimeksiantotiimille avuksi sen arvioidessa konsernin osan tilintarkastajan riippumattomuutta ja pätevyyttä. Sääntely-ympäristöä koskevaa tietoa voidaan saada konsernin osan tilintarkastajalta tai riippumattomien valvontaelinten tuottamasta informaatiosta.

Konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset
(viittaus: kappale 19(a))

A37. Kun konsernin osan tilintarkastaja suorittaa konsernin osaan kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten, häntä koskevat konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset. Tällaiset vaatimukset voivat olla erilaisia

²⁰ Kuten edellytetään ISQC 1:n *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja* kappaleessa 54 tai vähintään samantasoisissa kansallisissa vaatimuksissa.

kuin vaatimukset, jotka koskevat konsernin osan tilintarkastajaa tämän suorittaessa lakisääteistä tilintarkastusta konsernin osan tilintarkastajan omassa maassa tai omalla oikeudenkäyttöalueella, tai ne voivat tulla näiden vaatimusten lisäksi. Tämän vuoksi konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen siitä, ymmärtääkö konsernin osan tilintarkastaja konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset ja noudattaako hän niitä riittävästi täyttääkseen konsernin osan tilintarkastajan velvollisuudet konsernin tilintarkastuksessa.

Konsernin osan tilintarkastajan ammatillinen pätevyys (viittaus: kappale 19(b))

- A38. Konsernin toimeksiantotiimin muodostamaan käsitykseen konsernin osan tilintarkastajan ammatillisesta pätevyydestä voi kuulua, onko konsernin osan tilintarkastajalla
- riittävä käsitys konsernin tilintarkastuksessa sovellettavista tilintarkastus- ja muista standardeista täyttääkseen konsernin osan tilintarkastajan velvollisuudet konsernin tilintarkastuksessa;
 - konsernin kyseisen osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työn suorittamiseksi tarvittavaa erityisosaamista (esimerkiksi toimialakohtaista erityisosaamista); ja
 - silloin kun tämä on relevanttia, riittävä käsitys sovellettavasta tilinpäätösnormistosta täyttääkseen konsernin osan tilintarkastajan velvollisuudet konsernin tilintarkastuksessa (sovellettavaa tilinpäätösnormistoa kuvataan usein konsernin johdon ohjeissa konsernin osille).

Konsernin toimeksiantotiimin konsernin osan tilintarkastajasta muodostaman käsityksen soveltaminen (viittaus: kappale 20)

- A39. Jos konsernin jonkin osan tilintarkastaja ei ole riippumaton, konsernin toimeksiantotiimi ei pysty sivuuttamaan tätä tosiasiaa osallistumalla konsernin osan tilintarkastajan työhön taikka kohdistamalla konsernin osan taloudelliseen informaatioon lisää riskienarviointitoimenpiteitä tai muita tilintarkastustoimenpiteitä.
- A40. Konsernin toimeksiantotiimi saattaa kuitenkin pystyä sivuuttamaan vakavaa vähäisemmät huolet konsernin osan tilintarkastajan ammatillisesta pätevyydestä (esimerkiksi toimialakohtaisen osaamisen puuttumisesta) tai sen, että konsernin osan tilintarkastaja ei toimi ympäristössä, jossa tilintarkastajia valvotaan aktiivisesti, osallistumalla konsernin tilintarkastajan työhön tai suorittamalla lisää riskienarviointitoimenpiteitä tai muita tilintarkastustoimenpiteitä.
- A41. Silloin kun säädös tai määräys estää konsernin toimeksiantotiimin pääsyn konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation relevantteihin osiin, konsernin toimeksiantotiimi voi pyytää konsernin osan tilintarkastajaa laatimaan relevantin tiedon sisältävän muistion tämän esteen sivuuttamiseksi.

Olellisuus (viittaus: kappaleet 21–23)

A42. Tilintarkastajan täytyy²¹

(a) tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laatiessaan määrittää:

(i) olellisuus tason tilinpäätökselle kokonaisuutena; ja

(ii) jos yhteisön nimenomaisissa olosuhteissa on joitakin tiettyjä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai esitettäviä tietoja, joissa tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olellisuus tason pieneempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella, kyseisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai esitettäviin tietoihin sovellettava(t) olellisuus tason(t); ja

(b) määrittää tarkastustyössä käytettävä olellisuus.

Kun kyseessä on konsernin tilintarkastus, olellisuus määritetään sekä konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena että konsernin osien taloudelliselle informaatiolle. Konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena koskevaa olellisuutta käytetään konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.

A43. Jotta alennettaisiin hyväksyttävän alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että konsernitilinpäätöksessä olevien korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittää konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olellisuuden, konsernin osalle määritettävä olellisuus asetetaan alemmaksi kuin konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritettävä olellisuus. Konsernin osalle määritettävä olellisuus voi olla konsernin eri osilla erisuuruinen. Konsernin osalle määritetyn olellisuuden ei tarvitse olla aritmeettinen osuus konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetystä olellisuudesta, ja näin ollen yhteenlasketut konsernin osille määritetyt olellisuudet voivat ylittää konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olellisuus tason. Konsernin osalle määritettyä olellisuus tason käytetään konsernin kyseisen osan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.

A44. Konsernin osalle määritettävä olellisuus asetetaan konsernin niille osille, joiden taloudelliseen informaatioon kohdistetaan tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus osana konsernin tilintarkastusta kappaleiden 26, 27(a) ja 29 mukaisesti. Konsernin osan tilintarkastaja käyttää konsernin osalle määritettyä olellisuutta arvioidessaan, ovatko havaitut korjaamattomat virheellisyydet yksittäin tai yhdessä tarkasteltuina olellisia.

A45. Konsernin osalle määritettävän olellisuuden lisäksi määritetään virheellisyyksiä koskeva kynnysarvo. Konsernin osan taloudellisessa informaatiossa todetut virheellisyydet, jotka ylittävät virheellisyyksille määritetyn kynnysarvon, kommunikoidaan konsernin toimeksiantotiimille.

²¹ ISA 320 *Olellisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappaleet 10–11.

A46. Jos kyseessä on konsernin osan taloudellisen informaation tilintarkastus, konsernin osan tilintarkastaja (tai konsernin toimeksiantotiimi) määrittää tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden konsernin osan tasolla. Tämä on tarpeen, jotta alennettaisiin hyväksyttävän alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että konsernin osan taloudellisessa informaatiossa olevien korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittää konsernin osalle määritetyn olennaisuuden. Käytännössä konsernin toimeksiantotiimi voi asettaa konsernin osalle määritettävän olennaisuuden tälle alemmalle tasolle. Tällaisessa tapauksessa konsernin osan tilintarkastaja käyttää konsernin osalle määritettyä olennaisuutta arvioidessaan konsernin osan taloudellisen informaation olennaisen virheellisyyden riskejä ja suunnitellessaan arvioituihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä samoin kuin arvioidessaan, ovatko havaitut virheellisyydet yksittäin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia.

Arvioituihin riskeihin vastaaminen

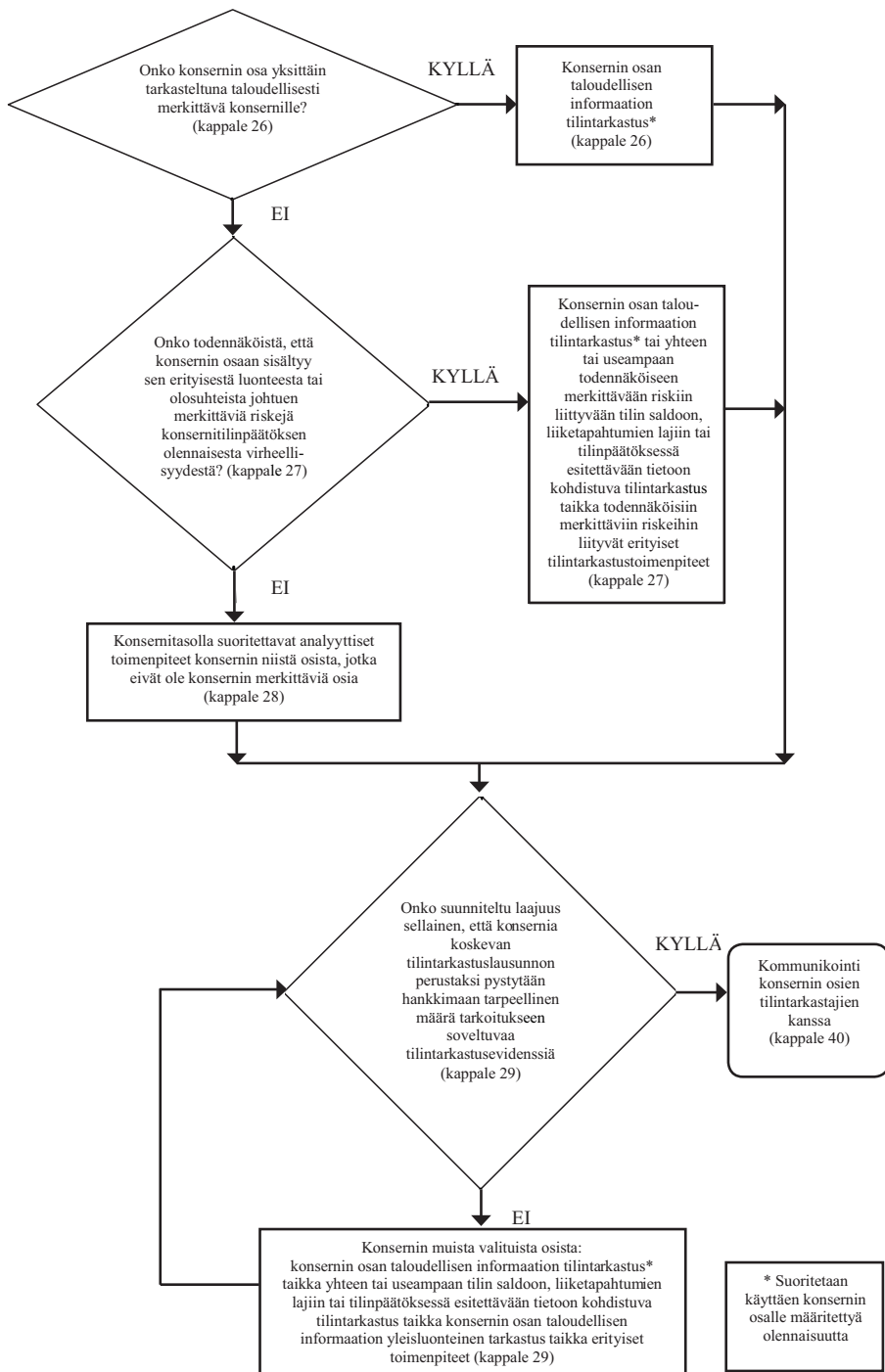
Päätttäminen siitä, minkä tyyppistä työtä kohdistetaan konsernin osien taloudelliseen informaatioon (viittaus: kappaleet 26–27)

A47. Konsernin toimeksiantotiimin päätökseen siitä, minkä tyyppistä työtä konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistetaan ja miten tiimi osallistuu konsernin osan tilintarkastajan työhön, vaikuttavat

- (a) konsernin osan merkittävyys;
- (b) tunnistetut merkittävät riskit konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä;
- (c) konsernin toimeksiantotiimin tekemä arviointi koko konsernia koskevista kontroleista ja sen toteaminen, onko ne otettu käyttöön; sekä
- (d) konsernin toimeksiantotiimin käsitys konsernin osan tilintarkastajasta.

Kuvio osoittaa, miten konsernin osan merkittävyys vaikuttaa konsernin toimeksiantotiimin päätökseen siitä, minkä tyyppistä työtä kohdistetaan konsernin osan taloudelliseen informaatioon.

ERITYISIÄ NÄKÖKOHTIA – KONSERNITILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET
(KONSERNIN OSIEN TILINTARKASTAJIEN SUORITTAMA TYÖ MUKAAN LUETTUNA)



Konsernin merkittävät osat (viittaus: kappaleet 27(b)–(c))

- A48. Konsernin toimeksiantotiimi voi tunnistaa konsernin osan konsernin merkittävaksi osaksi, koska konsernin kyseinen osa todennäköisesti sisältää erityisestä luonteestaan tai olosuhteista johtuen merkittäviä konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä. Tällöin konsernin toimeksiantotiimi saattaa pystyä yksilöimään ne tilien saldot, liiketapahtumien lajit tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin nämä todennäköiset merkittävät riskit vaikuttavat. Tällaisessa tapauksessa konsernin toimeksiantotiimi voi päättää suorittaa tai pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan tilintarkastuksen, joka kohdistuu vain kyseisiin tilien saldoihin, liiketapahtumien lajeihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin. Esimerkiksi kappaleessa A6 kuvatussa tilanteessa konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistettava työ voi rajoittua tilintarkastukseen, joka koskee niitä tilien saldoja, liiketapahtumien lajeja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joihin konsernin kyseisen osan harjoittama valuuttakauppa vaikuttaa. Silloin kun konsernin toimeksiantotiimi pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan yhteen tai useampaan yksittäiseen tilin saldoon, liiketapahtumien lajiin tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvan tilintarkastuksen, konsernin toimeksiantotiimin kommunikoinnissa otetaan huomioon se seikka, että monet tilinpäätöksen erät ovat yhteydessä toisiinsa.
- A49. Konsernin toimeksiantotiimi voi suunnitella tilintarkastustoimenpiteitä, joilla vastataan johonkin todennäköiseen merkittävään konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskiin. Esimerkiksi jos on kyseessä todennäköinen merkittävä riski vaihto-omaisuuden epäkuranttiudesta, konsernin toimeksiantotiimi voi suorittaa tai pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan tiettyjä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistetaan vaihto-omaisuuden arvostukseen konsernin sellaisessa osassa, jolla on suuri määrä mahdollisesti epäkuranttia vaihto-omaisuutta mutta joka ei ole muutoin merkittävä.

Konsernin osat, jotka eivät ole konsernin merkittäviä osia (viittaus: kappaleet 28–29)

- A50. Konsernin osien taloudellista informaatiota voidaan toimeksiannon olosuhteista riippuen yhdistellä analyttisiä toimenpiteitä varten eri tasoilla. Analyttisten toimenpiteiden tulokset tukevat konsernin toimeksiantotiimin johtopäätöksiä siitä, ettei ole merkittäviä riskejä konsernin muiden kuin merkittävien osien yhteenlasketun taloudellisen informaation olennaisesta virheellisyydestä.
- A51. Konsernin toimeksiantotiimin päätökseen siitä, kuinka monta konsernin osaa valitaan kappaleen 29 mukaisesti, mitkä konsernin osat valitaan ja minkä tyyppistä työtä valittujen konsernin yksittäisten osien taloudelliseen informaatioon kohdistetaan, voivat vaikuttaa esimerkiksi seuraavanlaiset tekijät:

- miten laajaa tilintarkastusevidenssiä odotetaan hankittavan konsernin merkittävien osien taloudellisesta informaatiosta.
- onko konsernin osa muodostettu tai hankittu äskettäin.
- onko konsernin osassa tapahtunut merkittäviä muutoksia.
- onko sisäinen tarkastus suorittanut konsernin kyseistä osaa koskevaa työtä, ja tämän työn mahdollinen vaikutus konsernin tilintarkastukseen.
- käyttävätkö konsernin osat yhteisiä järjestelmiä ja prosesseja.
- koko konsernia koskevien kontrollien toiminnan tehokkuus.
- konsernitasolla suoritettujen analyttisten toimenpiteiden avulla tunnistetut epänormaalit vaihtelut.
- konsernin osan taloudellinen merkitys yksittäin tarkasteltuna tai siitä aiheutuva riski muihin kyseiseen ryhmään kuuluviin osiin verrattuna.
- onko konsernin osa tilintarkastuksen kohteena säädöksen tai määräyksen nojalla tai muusta syystä.

Ennalta-arvaamattomuuden lisääminen tähän ryhmään kuuluvien konsernin osien valintaan kasvattaa todennäköisyyttä, että konsernin osien taloudellisen informaation olennainen virheellisyys tunnistetaan. Usein konsernin osien valintaa vaihdellaan kiertävällä periaatteella.

- A52. Konsernin osan taloudellisen informaation yleisluonteinen tarkastus voidaan suorittaa yleisluonteista tarkastusta koskevan kansainvälisen standardin (ISRE) 2400:n (uudistettu)²² tai ISRE 2410:n²³ mukaisesti olosuhteiden edellyttämällä tavalla sovitettuna. Konsernin toimeksiantotiimi voi myös määrätä lisätoimenpiteitä tämän työn täydentämiseksi.
- A53. Kuten kappaleessa A13 selitetään, konserni saattaa koostua vain osista, jotka eivät ole konsernin merkittäviä osia. Tällaisissa olosuhteissa konsernin toimeksiantotiimi pystyy hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi päättämällä, minkä tyyppistä työtä konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistetaan kappaleen 29 mukaisesti. On epätodennäköistä, että konsernin toimeksiantotiimi saa konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jos konsernin toimeksiantotiimi tai konsernin osan tilintarkastaja ainoastaan testaa koko konsernia koskevia kontrolloja ja suorittaa konsernin osien taloudellista informaatiota koskevia analyttisiä toimenpiteitä.

²² ISRE 2400 (uudistettu) *Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot*

²³ ISRE 2410 *Yhteisön riippumattoman tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus*

Osallistuminen konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan työhön
(viittaus: kappaleet 30–31)

A54. Tekijöihin, jotka vaikuttavat konsernin toimeksiantotiimin osallistumiseen konsernin osan tilintarkastajan työhön, kuuluvat

- (a) konsernin osan merkittävyys;
- (b) tunnistetut merkittävät riskit konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisydestä; ja
- (c) konsernin toimeksiantotiimin käsitys konsernin osan tilintarkastajasta.

Jos on kysymys konsernin merkittävästä osasta tai tunnistetuista merkittävistä riskeistä, konsernin toimeksiantotiimi suorittaa kappaleissa 30–31 kuvatut toimenpiteet. Jos on kysymys konsernin osasta, joka ei ole konsernin merkittävä osa, se millä tavoin, milloin ja miten laajasti konsernin toimeksiantotiimi osallistuu konsernin osan tilintarkastajan työhön, vaihtelee sen mukaan, millainen on konsernin toimeksiantotiimin käsitys konsernin osan tilintarkastajasta. Siitä, että konsernin osa ei ole konsernin merkittävä osa, tulee toissijainen seikka. Vaikka esimerkiksi konsernin osaa ei pidettäisi konsernin merkittävänä osana, konsernin toimeksiantotiimi saattaa kuitenkin päättää osallistua konsernin osan tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin siksi, että sillä on vakavaa vähäisempi huoli konsernin osan tilintarkastajan ammatillisesta pätevyydestä (esimerkiksi toimialakohtaisen osaamisen puuttumisesta) tai konsernin osan tilintarkastaja ei toimi ympäristössä, jossa tilintarkastajia valvotaan aktiivisesti.

A55. Muihin kuin kappaleissa 30–31 ja 42 kuvattuihin tapoihin osallistua konsernin osan tilintarkastajan työhön voi kuulua konsernin toimeksiantotiimin konsernin osan tilintarkastajasta muodostaman käsityksen perusteella yksi tai useampia seuraavista:

- (a) konsernin osan johdon tai konsernin osan tilintarkastajien tapaaminen käsityksen muodostamiseksi konsernin osasta ja sen toimintaympäristöstä.
- (b) konsernin osan tilintarkastajan laatiman tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman läpikäynti.
- (c) riskienarviointitoimenpiteiden suorittaminen olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi konsernin osan tasolla; nämä voidaan suorittaa yhdessä konsernin osien tilintarkastajien kanssa, tai konsernin toimeksiantotiimi voi suorittaa ne.
- (d) muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteleminen ja suorittaminen; nämä voidaan suunnitella ja suorittaa yhdessä konsernin osien tilintarkastajien kanssa, tai konsernin toimeksiantotiimi voi suunnitella ja suorittaa ne.
- (e) osallistuminen konsernin osien tilintarkastajien ja konsernin osien johdon välisiin tilintarkastuksen päätöskokouksiin ja muihin keskeisiin kokouksiin.
- (f) konsernin osien tilintarkastajien tilintarkastusdokumentaation muiden relevanttien osien läpikäynti.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

Konsolidointioikaisut ja luokittelun muutokset (viittaus: kappale 34)

A56. Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi saattaa edellyttää konsernitilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin tehtäviä oikaisuja, jotka eivät kulje liiketapahtumien taanomaisten käsittelyjärjestelmien kautta ja joita eivät mahdollisesti koske samat sisäiset kontrollit kuin muuta taloudellista informaatiota. Konsernin toimeksiantotiimin tekemään arviointiin kyseisten oikaisujen asianmukaisuudesta, täydellisyydestä ja oikeellisuudesta voi sisältyä:

- sen arvioiminen, kuvastavatko merkittävät oikaisut niiden taustalla olevia tapahtumia ja liiketoimia asianmukaisesti;
- sen selvittäminen, onko merkittävät oikaisut laskettu ja käsitelty oikein ja ovatko ne konsernin johdon ja, milloin tämä on sovellettavissa, konsernin osan johdon hyväksymiä;
- sen ratkaiseminen, onko merkittävien oikaisujen tukena riittävästi aineistoa ja onko dokumentointi riittävä; ja
- konsernin sisäisten liiketapahtumien, realisoitumattomien voittojen ja konsernin sisäisten saldojen täsmäyttämistä ja eliminointia koskevia tarkistuksia.

Kommunikointi konsernin osan tilintarkastajan kanssa

 (viittaus: kappaleet 40–41)

A57. Jos konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osien tilintarkastajien välillä ei ole tehokasta kaksisuuntaista kommunikointia, on olemassa riski, että konsernin toimeksiantotiimi ei ehkä saa konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Konsernin toimeksiantotiimin vaatimusten selkeä ja oikea-aikainen kommunikointi luo perustan konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osan tilintarkastajan väliselle tehokkaalle kaksisuuntaiselle kommunikaatiolle.

A58. Konsernin toimeksiantotiimin vaatimukset kommunikoidaan usein ohjekirjeessä. Liite 5 sisältää ohjeistusta seikoista, joita tällaiseen ohjekirjeeseen vaaditaan sisällytettäväksi, sekä lisäseikoista, joita siihen voidaan sisällyttää. Konsernin osan tilintarkastajan kommunikointi konsernin toimeksiantotiimin kanssa tapahtuu usein suoritettua työtä koskevan muistion tai raportin muodossa. Konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osan tilintarkastajan välinen kommunikointi ei ehkä kuitenkaan välttämättä ole kirjallista. Konsernin toimeksiantotiimi voi esimerkiksi käydä konsernin osan tilintarkastajan luona keskustelemassa merkittävistä riskeistä tai käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation relevantteja osia. Tämän ja muiden ISA-standardien sisältämiä dokumentaatiovaatimuksia on tästä huolimatta noudatettava.

A59. Toimiessaan yhteistyössä konsernin toimeksiantotiimin kanssa konsernin osan tilintarkastaja esimerkiksi antaa konsernin toimeksiantotiimille pääsyn relevanttiin tilintarkastusdokumentaatioon, ellei säädös tai määräys tätä estä.

A60. Silloin kun konsernin toimeksiantotiimin jäsen on myös konsernin osan tilintarkastaja, konsernin toimeksiantotiimin tavoite selkeästä kommunikoinnista konsernin osan tilintarkastajan kanssa toteutuu usein muulla tavoin kuin nimenomaisena kirjallisena kommunikointina. Esimerkiksi:

- se, että tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma ovat konsernin osan tilintarkastajan käytettävissä, voi riittää kappaleessa 40 tarkoitetuksi konsernin toimeksiantotiimin vaatimuksia koskevaksi kommunikoinniksi; ja
- se, että konsernin toimeksiantotiimi käy läpi konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatiota, voi riittää kappaleessa 41 tarkoitetuksi, konsernin toimeksiantotiimin tekemän johtopäätöksen kannalta relevantteja seikkoja koskevaksi kommunikoinniksi.

Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

Konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation läpikäynti
(viittaus: kappale 42(b))

A61. Se, mitkä osat konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatiosta ovat relevantteja konsernin tilintarkastuksen kannalta, vaihtelee olosuhteiden mukaan. Usein keskitytään merkittävien konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien kannalta relevanttiin tilintarkastusdokumentaatioon. Läpikäynnin laajuuteen voi vaikuttaa se, että konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatio on ollut läpikäyntitoimenpiteiden kohteena tilintarkastusyhteisössä, jossa konsernin osan tilintarkastaja työskentelee.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus
(viittaus: kappaleet 44–45)

A62. Jos konsernin toimeksiantotiimi toteaa, ettei se ole saanut konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, konsernin toimeksiantotiimi voi pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan lisätoimenpiteitä. Mikäli tämä ei ole toteutettavissa, konsernin toimeksiantotiimi voi suorittaa omia konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia toimenpiteitään.

A63. Kun konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö arvioi virheellisyyksien (konsernin toimeksiantotiimin tunnistamien tai konsernin osien tilintarkastajien kommunikoiden) kokonaisvaikutusta, hänen on mahdollista määrittää, onko konsernitilinpäätös kokonaisuutena olennaisesti virheellinen.

Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa

Kommunikointi konsernin johdon kanssa (viittaus: kappaleet 46–48)

- A64. ISA 240 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta väärinkäytöksiä koskevasta kommunikoinnista johdolle sekä, kun väärinkäytökseen on osallisena johtoon kuuluvia, kommunikoinnista hallintoelimille.²⁴
- A65. Konsernin johdon saattaa olla tarpeellista pitää tietty arkaluonteinen informaatio luottamuksellisena. Esimerkkejä konsernin osan tilinpäätöksen kannalta mahdollisesti merkittävistä seikoista, joista konsernin osan tilintarkastaja ei ehkä ole tietoinen, ovat:
- mahdollinen oikeudenkäynti.
 - olennaisten liiketoiminnassa käytettävien omaisuserien käytöstä poistamista koskevat suunnitelmat.
 - tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat.
 - merkittävät oikeudelliset sopimukset.

Kommunikointi konsernin hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 49)

- A66. Seikkoja, joista konsernin toimeksiantotiimi kommunikoi konsernin hallintoelimille, voivat olla konsernin osien tilintarkastajien konsernin toimeksiantotiimin tietoon tuomat seikat, jotka konsernin toimeksiantotiimin harkinnan mukaan ovat merkittäviä konsernin hallintoelinten velvollisuuksien kannalta. Kommunikointia konsernin hallintoelinten kanssa tapahtuu eri ajankohtina konsernin tilintarkastuksen aikana. Esimerkiksi kappaleissa 49(a)–(b) tarkoitetuista seikoista voidaan kommunikoida sen jälkeen, kun konsernin toimeksiantotiimi on päättänyt konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistettavasta työstä. Toisaalta kappaleessa 49(c) tarkoitettu seikasta voidaan kommunikoida tilintarkastuksen lopussa, ja kappaleissa 49(d)–(e) tarkoitettut seikat voidaan kommunikoida, kun ne tapahtuvat.

²⁴ ISA 240, kappaleet 41–43

Liite 1

(Viittaus: kappale A19)

Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, kun konsernin toimeksiantotiimi ei pysty hankkimaan konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

Huom: Kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä lausunto-osio on sijoitettu ensimmäiseksi ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti ja lausunnon perusteluosio on sijoitettu heti lausunto-osion jälkeen. Myös tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavaan osioon aiemmin sisältyneet ensimmäinen ja viimeinen virke sisältyvät nyt uuteen lausunnon perusteluosioon.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus (ts. sovelletaan ISA 600:aa).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevistä johdon velvollisuuksista.**
- **Konsernin toimeksiantotiimi ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä pääomaosuusmenetelmällä käsitellystä konsernin merkittävästä osasta (merkitty taseeseen määrään 15 miljoonaa USD, joka kuvastaa 60 miljoonan USD:n kokonaisvaroja), koska konsernin toimeksiantotiimi ei saanut käyttöönsä konsernin kyseisen osan kirjanpitoaineistoa eikä päässyt kommunikoimaan konsernin osan johdon eikä tilintarkastajan kanssa**
- **Konsernin toimeksiantotiimi on lukenut konsernin kyseisen osan tilintarkastetun tilinpäätöksen 31.12.20X1 ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen sekä arvioinut konsernin johdon hallussa olevaa informaatiota konsernin kyseisestä osasta.**

- **Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön harkinnan mukaan sillä, että ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on konsernitilinpäätökseen olennainen mutta ei laajalle ulottuva vaikutus.¹**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset koostuvat IESBA:n Eettisistä säännöistä tilintarkastusammattilaisille.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu)² mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n³ mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus⁴

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

¹ Jos sillä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön harkinnan mukaan olennainen ja laajalle ulottuva vaikutus, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö jättäisi ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti lausunnon antamatta.

² ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

³ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa.*

⁴ Alaotsikkoa ” Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ” Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Yhtiön ABC osuus XYZ-yhtiössä, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty konsernitaseeseen 31.12.20X1 arvoon 15 miljoonaa USD, ja ABC:n osuus tuloksesta 1 miljoonaa USD sisältyy kyseisenä päivänä päättyneeltä vuodelta laadittuun tuloslaskelmaan. Emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ABC:n XYZ:ssä olevan osuuden kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta XYZ:n vuosituloksesta, koska emme saaneet käyttöömmä XYZ:n taloudellista informaatiota ja meiltä evättiin oikeus kommunikoida XYZ:n johdon ja tilintarkastajien kanssa. Näin ollen emme pystyneet selvittämään, olisiko näihin lukuihin tarpeen tehdä muutoksia

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia konsernista IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut IESBAn eettisten sääntöjen mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsittelemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.]

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁵

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu)⁶, esimerkki 2.]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2. Viimeiset kaksi kappaletta, jotka koskevat vain listattujen yhteisöjen tilintarkastusta, jätetään pois.]

⁵ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁶ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista.]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Jos sillä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön harkinnan mukaan olennainen ja laajalle ulottuva vaikutus, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö jättäisi ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti lausunnon antamatta.

Liite 2

(Viittaus: kappale A23)

Esimerkkejä seikoista, joista konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen

Annetut esimerkit kattavat monenlaisia seikkoja, mutta kaikki seikat eivät kuitenkaan ole relevantteja jokaisessa konsernia koskevassa tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkki-en luettelo välttämättä ole täydellinen.

Koko konsernia koskevat kontrollit

1. Koko konsernia koskeviin kontrolleihin voi kuulua yhdistelmä seuraavista:
 - konsernin ja sen osien johdon säännölliset kokoukset, joissa keskustellaan liiketoiminnan kehittymisestä ja tarkastellaan tulosta.
 - konsernin osien toiminnan ja niiden taloudellisen tuloksen seuranta, säännölliset raportointirutiinit mukaan lukien, mikä antaa konsernin johdolle mahdollisuuden seurata osien tulosta budjetteihin nähden ja ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin.
 - konsernin johdon riskienarviointiprosessi, ts. prosessi, jonka avulla tunnistetaan, analysoidaan ja hallitaan liiketoimintariskejä, väärinkäytösriski mukaan lukien, jotka voivat johtaa konsernitilinpäätöksen olennaiseen virheellisyteen.
 - konsernin sisäisten liiketapahtumien, realisoitumattomien voittojen ja konsernin sisäisten saldojen seuranta, valvonta, täsmäyttäminen ja eliminointi konsernitasolla.
 - prosessi, jonka avulla seurataan konsernin osilta saadun taloudellisen informaation oikea-aikaisuutta ja arvioidaan sen oikeellisuutta ja täydellisyyttä.
 - koko konsernia tai sen osaa koskeva keskitetty tietojärjestelmä, jossa on samat yleiset tietotekniikkakontrollit.
 - konsernin kaikille tai joillekin osille yhteisessä tietojärjestelmässä olevat kontrollitoiminnot.
 - kontrollien seuranta, mukaan lukien sisäisen tarkastuksen toimenpiteet ja itsearviointiohjelmat.
 - yhdenmukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat, mukaan lukien konsernin taloudellisen raportoinnin menettelytapojen käsikirja.
 - koko konsernia koskevat ohjelmat, kuten menettelytapaohjeet ja väärinkäytösten ehkäisyohjelmat.
 - järjestelyt, joilla konsernin osien johdolle annetaan valtaa ja vastuuta.

2. Sisäistä tarkastusta voidaan pitää osana koko konsernia koskevia kontrolleja esimerkiksi silloin, kun toiminto on keskitetty. ISA 610:ssä (uudistettu)¹ käsitellään konsernin toimeksiantotiimin tekemää arviointia siitä, tukevatko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla, sisäisen tarkastuksen pätevyystasosta sekä siitä, sovelletaanko toiminnossa järjestelmällistä ja kurrinalaista toimintatapaa, kun konsernin toimeksiantotiimi odottaa käyttävänsä toiminnossa tehtävää työtä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

3. Konsernin toimeksiantotiimin muodostamaan käsitykseen konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista voi kuulua esimerkiksi seuraavia seikkoja:

Sovellettavaan tilinpäätösnormistoon liittyvät seikat:

- missä määrin konsernin osan johdolla on käsitys sovellettavasta tilinpäätösnormistosta.
- prosessi, jonka avulla konsernin osat tunnistetaan ja käsitellään kirjanpidossa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- prosessi, jonka avulla raportoitavat segmentit tunnistetaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista segmenttiraportointia varten.
- prosessi, jonka avulla lähipiirisuhteet ja lähipiiri liiketoimet tunnistetaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista raportointia varten.
- konsernitilinpäätöksessä sovellettavat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, muutokset verrattuna edellisellä tilikaudella noudatettuihin sekä uusista tai muuttuneista standardeista johtuvat muutokset sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- menettelytavat konsernin niiden osien käsittelemiseksi, joiden tilikausi päättyy eri päivänä kuin konsernin tilikausi.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät seikat:

- Konsernin johdon prosessit, joiden avulla se muodostaa käsityksen konsernin osien noudattamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja, milloin tämä on sovellettavissa, varmistaa yhdenmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden käyttämisen tuotettaessa konsernin osien taloudellista informaatiota konsernitilinpäätöstä varten sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden eroavaisuuksien tunnistamisen ja oikaisemisen, kun sitä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellytetään. Yhtenäiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat niitä sovellettavaan tilinpäätösnormistoon perustuvia nimenomaisia periaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, jotka konserni on ottanut käyttöön ja joita konsernin osat käyttävät raportoidakseen samankaltaiset liiketapahtumat samalla tavoin.

¹ ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*, kappale 15

Nämä laatimisperiaatteet kuvataan yleensä konsernin johdon laatimassa taloudellisen raportoinnin menettelytapojen käsikirjassa ja konsernin raportointipaketissa.

- Konsernin johdon prosessit, joiden avulla se varmistaa konsernin osien täydellisen, oikeellisen ja oikea-aikaisen taloudellisen raportoinnin konsernitilinpäätöksen laatimista varten.
- Konsernin ulkomaisten osien taloudellisen informaation muuntaminen konsernitilinpäätöksessä käytettävän valuutan määräiseksi.
- Kuinka tietotekniikka on järjestetty konsernitilinpäätöksen laadinnassa, mukaan lukien prosessin manuaaliset ja automatisoidut vaiheet sekä manuaaliset ja ohjelmoidut kontrollit konsernitilinpäätöksen laatimisen eri vaiheissa.
- Konsernin johdon prosessit tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevan informaation hankkimiseksi.

Konsolidointioikaisuihin liittyvät seikat:

- konsolidointioikaisujen kirjaamisprosessi, mukaan lukien siihen liittyvien pääkirjanpitovientien valmistelu, hyväksyminen ja käsittely, sekä konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastuussa olevan henkilöstön kokemus.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät konsolidointioikaisut.
- konsolidointioikaisuja aiheuttaneiden tapahtumien ja liiketoimien liiketoiminnallinen perusta.
- konsernin osien välisten liiketapahtumien yleisyys, luonne ja suuruus.
- konsernin sisäisten liiketapahtumien, realisoitumattomien voittojen ja konsernin sisäisten saldojen seuranta-, valvonta- täsmäyttämisen- ja eliminointimenettelyt.
- hankittujen varojen ja velkojen käyvän arvon määrittämisen vaiheet, liikearvon poistomenettelyt (milloin sovellettavissa) sekä liikearvon arvonalentumistestaus sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- enemmistöomistajan tai vähemmistön kanssa tehdyt järjestelyt, jotka koskevat konsernin osan tappioita (esimerkiksi vähemmistön velvollisuus tällaisten tappioiden hyvittämiseen).

Liite 3

(Viittaus: kappale A30)

Esimerkkejä olosuhteista tai tapahtumista, jotka saattavat viitata konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin

Annetut esimerkit kattavat laaja-alaisesti erilaisia olosuhteita tai tapahtumia, mutta kaikki olosuhteet tai tapahtumat eivät kuitenkaan ole relevantteja jokaisessa konsernia koskevassa tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkkien luettelo ole välttämättä täydellinen.

- monimutkainen konsernirakenne, erityisesti kun on tapahtunut toistuvasti yritysten hankintoja tai myyntejä taikka uudelleenjärjestelyjä.
- huono ohjaus- ja hallintojärjestelmän rakenne, mukaan lukien ei-läpinäkyvät päätöksentekoprosessit.
- koko konsernia koskevien kontrollien puuttuminen tai tehottomuus, mukaan lukien konsernin johdon riittämättömät tiedot konsernin osien toiminnan ja tuloksen seurannasta.
- vieraisissa maissa tai vierailta oikeudenkäyttöalueilla toimivat konsernin osat, joihin voivat vaikuttaa esimerkiksi sellaiset tekijät kuin julkisen vallan epätavallinen puuttuminen asioihin esimerkiksi kauppa- ja veropolitiikan alueella ja valuutan ja osinkojen siirtorajoitukset sekä valuuttakurssien vaihtelut.
- konsernin osien liiketoiminnot, joihin liittyy korkea riski, kuten pitkäaikaiset sopimukset tai kaupankäynti innovatiivisilla tai monimutkaisilla rahoitusinstrumenteilla.
- epävarmuus siitä, mitä konsernin osia koskeva taloudellinen informaatio on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan sisällytettävä konsernitilinpäätökseen, esimerkiksi onko olemassa erityistä tarkoitusta varten perustettuja yksiköjä tai liiketoimintaa harjoittamattomia yhteisöjä ja onko ne sisällytettävä konsernitilinpäätökseen.
- epätavalliset lähipiirisuhteet ja -liiketoimet.
- aiemmin esiintyneet konsernin sisäiset saldot, jotka eivät ole täsmänneet tai joita ei ole saatu täsmäytetyiksi konsernitilinpäätöstä laadittaessa.
- konsernin useamman kuin yhden osan kirjanpidossa käsiteltävät monimutkaiset liiketapahtumat.
- konsernin osien soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, jotka poikkeavat konsernitilinpäätöksessä sovellettavista laatimisperiaatteista.
- konsernin osien eri aikoihin päättyvät tilikaudet, joita voidaan käyttää liiketapahtumien ajoituksen manipulointiin.
- aiemmin esiintyneet hyväksymättömät tai epätäydelliset konsolidointioikaisut.
- aggressiivinen verosuunnittelu konsernissa tai suuret käteistapahtumat veroparatiiseissa sijaitsevien yhteisöjen kanssa.
- konsernin osien tilinpäätöstä tarkastamaan valittujen tilintarkastajien toistuva vaihtuminen.

Liite 4

(Viittaus: kappale A35)

Esimerkkejä konsernin osan tilintarkastajan vahvistuksista

Seuraavaa ei ole tarkoitettu mallikirjeeksi. Vahvistukset voivat olla erilaisia konsernin eri osien tilintarkastajilla ja eri tilikausilla.

Vahvistukset hankitaan yleensä ennen konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työn aloittamista.

[Konsernin osan tilintarkastajan kirjelomake]

[Päiväys]

[Konsernitoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle]

Tämä kirje annetaan suorittamanne tilintarkastuksen yhteydessä, jonka kohteena on [emoyrityksen nimi] konsernitilinpäätös [päivämäärä] päättyvältä tilikaudelta ja jonka tarkoituksena on lausunnon antaminen siitä, tai antaako konsernitilinpäätös oikean ja riittävän kuvan konsernin taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyvältä tilikaudelta (tai onko ne esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [mainitaan sovellettava tilinpäätös-normisto] mukaisesti.

Vahvistamme saaneemme [päivämäärä] päivätyt ohjeenne, joiden mukaan meidän on suoritettava määrätty työ, joka kohdistuu [konsernin osan nimi] taloudelliseen informaatioon [päivämäärä] päättyvältä vuodelta.

Vahvistamme, että

1. pystymme noudattamaan ohjeita; / ilmoitamme teille, että emme pysty noudattamaan seuraavia ohjeita [mainitaan ohjeet] seuraavista syistä: [mainitaan syyt]
2. ohjeet ovat selkeät ja ymmärrämme ne; / toivomme, että voisitte selventää seuraavia ohjeita: [mainitaan ohjeet]
3. toimimme yhteistyössä kanssanne ja annamme käyttöönne relevantin tilintarkastusdokumentaation.

Ilmoitamme hyväksyvämmä sen, että

1. [konsernin osan nimi] taloudellinen informaatio tullaan sisällyttämään [emoyrityksen nimi] konsernitilinpäätökseen.
2. voitte katsoa tarpeelliseksi osallistua työhön, jonka olette pyytäneet meitä suorittamaan ja joka kohdistuu [konsernin osan nimi] taloudelliseen informaatioon [päivämäärä] päättyvältä tilikaudelta.
3. aiotte arvioida työtämme ja, mikäli se katsotaan asianmukaiseksi, hyödyntää työtämme [emoyrityksen nimi] konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.

[Konsernin osan nimi], joka on [emoyrityksen nimi] [kuvataan konsernin osa, esim. kokonaan omistettu tytäryritys, muu tytäryritys, yhteisyritys, pääomaosuusmenetelmällä tai hankintamenuon perustuen käsiteltävä sijoitus], taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työmme yhteydessä vahvistamme seuraavaa:

1. Meillä on [mainitaan relevantit eettiset vaatimukset] käsitys, joka on riittävä konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta koskevien velvollisuuksiemme täyttämiseksi, ja noudatamme niitä. Erityisesti sekä [emoyrityksen nimi] ja konsernin muihin osiin nähden olemme [mainitaan relevantit eettiset vaatimukset] tarkoittamassa merkityksessä riippumattomia ja noudatamme [mainitaan sääntelyelin] asettamia, sovellettavia vaatimuksia.
2. Meillä on ISA-standardeista ja [mainitaan muut konsernin tilintarkastuksessa noudatettavat kansalliset standardit] käsitys, joka on riittävä konsernin tilintarkastusta koskevien velvollisuuksiemme täyttämiseksi, ja suoritamme työmme, joka kohdistuu [konsernin osan nimi] taloudelliseen informaatioon [päivämäärä] päättyvältä vuodelta, kyseisten standardien mukaisesti.
3. Meillä on konsernin kyseisen osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työn suorittamiseksi tarvittava erityisosaaminen (esimerkiksi toimialakohtainen erityisosaaminen).
4. Meillä on [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto tai konsernin taloudellisen raportoinnin menettelytapojen käsikirja] käsitys, joka on riittävä konsernin tilintarkastusta koskevien velvollisuuksiemme täyttämiseksi.

Ilmoitamme teille, jos edellä oleviin vahvistusilmoituksiin tulee muutoksia suorittaessamme [konsernin osan nimi] taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä.

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Päiväys]

[Tilintarkastajan osoite]

Liite 5

(Viittaus: kappale A58)

Konsernin toimeksiantotiimin ohjekirjeeseen sisällytettävät vaadittavat ja muut seikat

Seikat, joiden kommunikoimista konsernin osan tilintarkastajalle vaaditaan tässä standardissa, esitetään kursivoituina.

Konsernin osan tilintarkastajan työn suunnittelun kannalta relevantit seikat:

- *pyyntö, että konsernin osan tilintarkastaja vahvistaa toimivansa yhteistyössä konsernin toimeksiantotiimin kanssa tietäen, minkälaisessa yhteydessä konsernin toimeksiantotiimi tulee käyttämään konsernin osan tilintarkastajan työtä.*
- aikataulu tilintarkastuksen valmiiksi saattamiselle.
- konsernin johdon ja konsernin toimeksiantotiimin suunnitellut vierailupäivät sekä konsernin osan johdon ja konsernin osan tilintarkastajan kanssa pidettävien kokousten suunnitellut ajankohdat.
- luettelo tärkeimmistä yhteyshenkilöistä.
- *konsernin osan tilintarkastajan suoritettava työ, se miten tätä työtä käytetään, sekä työn koordinoimista koskevat järjestelyt tilintarkastuksen alussa ja sen aikana, mukaan lukien konsernin toimeksiantotiimin suunniteltu osallistuminen konsernin osan tilintarkastajan työhön.*
- *konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset ja erityisesti riippumattomuusvaatimukset, esimerkiksi kun säädös tai määräys kieltää konsernin tilintarkastajaa käyttämästä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, konsernin tilintarkastajan on relevanttia harkita, ulottuuko kieltö myös konsernin osien tilintarkastajiin, ja jos näin on, käsitellä tätä konsernin osien tilintarkastajille osoittamassaan kommunikaatiossa.¹*
- *jos kyseessä on konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus, konsernin osalle määritetty olennaisuus (ja soveltuviissa tapauksissa tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot) sekä kynnyksarvo, jonka ylittäviä virheellisyyksiä ei voida pitää selvästi vähäpätöisenä konsernitilinpäätöksen kannalta.*

¹ ISA 610 (uudistettu 2013) Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen, kappale A31

- *konsernin johdon laatima luettelo lähipiiriin kuuluvista osapuolista ja mahdolliset muut konsernin toimeksiantotiimin tiedossa olevat lähipiiriin kuuluvat osapuolet sekä pyyntö, että konsernin osan tilintarkastaja kommunikoi konsernin toimeksiantotiimille oikea-aikaisesti lähipiiriin kuuluvista osapuolista, joita konsernin johto tai konsernin toimeksiantotiimi ei ole aiemmin tunnistanut.*
- konsernin sisäisiin liiketapahtumiin ja realisoitumattomiin voittoihin sekä konsernin sisäisiin saldoihiin kohdistettava työ.
- ohjeistus muista lakisääteisistä raportointivelvoitteista, esimerkiksi raportoinnista, joka koskee konsernin johdon kannanottoa sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- silloin kun konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työn valmiiksi saattamisen ja konsernin toimeksiantotiimin konsernitilinpäätöksestä tekemän johtopäätöksen välillä on todennäköisesti viivettä, erityiset ohjeet tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien läpikäynnistä.

Konsernin osan tilintarkastajan työn suorittamisen kannalta relevantit seikat:

- konsernin toimeksiantotiimin havainnot konsernin kaikille tai joillekin osille yhteisen käsittelyjärjestelmän kontrollitoimintojen testauksesta sekä konsernin osan tilintarkastajan suoritettavaksi tuleva kontrollien testaus.
- *tunnistetut merkittävät konsernitilinpäätöksen olennaisen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan virheellisuuden riskit, jotka ovat relevantteja konsernin osan tilintarkastajan työn kannalta, sekä pyyntö, että konsernin osan tilintarkastaja kommunikoi oikea-aikaisesti muista konsernin osassa tunnistetuista merkittävästä konsernitilinpäätöksen olennaisen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan virheellisuuden riskeistä sekä konsernin osan tilintarkastajan toimenpiteistä tällaisiin riskeihin vastaamiseksi.*
- sisäisen tarkastuksen tekemät havainnot, jotka perustuvat konsernin osien kontroleihin kohdistettuun työhön tai ovat relevantteja konsernin osien kannalta.
- pyyntö, että kommunikoidaan oikea-aikaisesti konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvan työn avulla hankitusta tilintarkastusevidenssistä, joka on risitriidassa sen tilintarkastusevidenssin kanssa, jonka perusteella konsernin toimeksiantotiimi on alun perin tehnyt riskienarvioinnin konsernitasolla.
- konsernin osan johdolle esitettävä pyyntö, että tämä antaa kirjallisena tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston noudattamisesta tai ilmoittaa, että konsernin osan taloudellisessa informaatioissa sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja konsernitilinpäätöksessä sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden väliset erot on ilmoitettu.
- seikat, jotka konsernin osan tilintarkastajan pitää dokumentoida.

Muut tiedot

- pyyntö, että seuraavat seikat raportoidaan oikea-aikaisesti konsernin toimeksiantotiimille:
 - merkittävät kirjanpitoon, taloudelliseen raportointiin ja tilintarkastukseen liittyvät seikat, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot ja niihin liittyvät harkintaan perustuvat ratkaisut.
 - konsernin osan toiminnan jatkuvuuteen liittyvät seikat.
 - oikeudenkäynteihin ja vaateisiin liittyvät seikat.
 - sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka konsernin osan tilintarkastaja on todennut suorittaessaan konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä, sekä väärinkäytöksen olemassaoloon viittava tieto.
- pyyntö, että konsernin toimeksiantotiimille ilmoitetaan kaikista merkittävistä tai epätavallisista tapahtumista mahdollisimman aikaisin.
- *pyyntö, että kappaleessa 41 luetellut seikat kommunikoidaan konsernin toimeksiantotiimille, kun konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuva työ on saatettu loppuun.*

**KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 610
(UUDISTETTU 2013)**

**SISÄISTEN TARKASTAJIEN TEKEMÄN TYÖN
KÄYTTÄMINEN**

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2014 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
ISA 315:n (uudistettu) ja ISA 610:n (uudistettu 2013) suhde toisiinsa	6–10
Ulkoisen tilintarkastajan vastuu tilintarkastuksesta	11
Voimaantulo	12
Tavoitteet	13
Määritelmät	14
Vaatimukset	
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa	15–20
Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen	21–25
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa	26–32
Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna	33–35
Dokumentointi	36–37
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Sisäisen tarkastuksen määritelmä	A1–A4
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa	A5–A23
Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen	A24–A30
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa	A31–A39
Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna	A40–A41

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään ulkoisen tilintarkastajan velvollisuuksia, jos tämä käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tähän kuuluu (a) sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja (b) sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että ulkoinen tilintarkastaja läpikäy tehdyn työn.
2. Tätä standardia ei sovelleta, jos yhteisöllä ei ole sisäistä tarkastusta. (Viittaus: kappale A2)
3. Tämän standardin sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämistä koskevia vaatimuksia ei sovelleta, vaikka yhteisöllä on sisäinen tarkastus, jos
 - (a) sisäisen tarkastuksen tehtävät ja toimenpiteet eivät ole relevantteja tilintarkastuksen kannalta; tai
 - (b) ulkoinen tilintarkastaja ei ISA 315:n (uudistettu)¹ mukaisesti sisäisestä tarkastuksesta muodostamansa alustavan käsityksen perusteella odota käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastusevidenssiä hankkiessaan.

Missään tässä standardissa ei edellytetä, että ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta; asia jää ulkoisen tilintarkastajan päätettäväksi tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.

4. Myöskään tämän standardin suoraa apua koskevia vaatimuksia ei sovelleta, jos ulkoinen tilintarkastaja ei suunnittele käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan.
5. Säädos tai määräys saattaa joissakin maissa ja joillakin oikeudenkäyttöalueilla kieltää ulkoista tilintarkastajaa käyttämästä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai käyttämästä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan tai asettaa käytölle joitakin rajoituksia. ISA-standardit eivät syrjäytä tilintarkastusta koskevia säädöksiä tai määräyksiä.² Tällaiset kiellot tai rajoitukset eivät siis estä ulkoista tilintarkastajaa toimimasta ISA-standardien mukaisesti. (Viittaus: kappale A31)

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

ISA 315:n (uudistettu) ja ISA 610:n (uudistettu 2013) suhde toisiinsa

6. Monet yhteisöt perustavat sisäisen tarkastuksen osaksi sisäisen valvontansa ja hallintonsa rakenteita. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja sen toiminnan kattama alue, sen tehtävien luonne ja asema organisaatiossa, mukaan lukien sen valtuudet ja ti-livellivollisuus, vaihtelevat laajasti ja riippuvat yhteisön koosta ja rakenteesta sekä johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten vaatimuksista.
7. ISA 315:ssä (uudistettu) käsitellään sitä, kuinka ulkoinen tilintarkastaja voi hyö-tyä sisäisen tarkastuksen tietämyksestä ja kokemuksesta muodostaessaan käsi-tystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä tunnistessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisuuden riskejä. Lisäksi ISA 315:ssä (uudistettu)³ selitetään, kuinka sisäisten tarkastajien ja ulkoisten tilintarkastajien välisen tehokkaan kom-munikaation avulla myös luodaan sellainen ympäristö, jossa ulkoinen tilintarkas-taja voi saada tietoja työhönsä mahdollisesti vaikuttavista merkittävistä seikoista.
8. Riippuen siitä, tukevatko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa sekä rele-vantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuut-ta asianmukaisella tavalla, sisäisen tarkastuksen pätevyystasosta sekä siitä, sovel-taako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, ulkoinen tilintarkastaja pystyy mahdollisesti myös käyttämään sisäisen tarkastuksen teke-mää työtä rakentavalla ja omaa työtään täydentävällä tavalla. Tässä standardissa käsitellään ulkoisen tilintarkastajan velvollisuuksia, kun hän ISA 315:n (uudistet-tu) mukaisesti suorittamiensa toimenpiteiden tuloksena sisäisestä tarkastukses-ta muodostamansa alustavan käsityksen perusteella odottaa käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä osana hankittavaa tilintarkastusevidenssiä.⁴ Kyseisen työn tällainen hyödyntäminen muuttaa ulkoisen tilintarkastajan itsensä suoritta-mien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentää niiden laa-juutta.
9. Lisäksi tässä standardissa käsitellään ulkoisen tilintarkastajan velvollisuuksia, jos tämä harkitsee käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan ulkoisen tilintar-kastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että ulkoinen tilintarkastaja läpikäy näiden tekemän työn.
10. Yhteisössä saattaa olla henkilöitä, jotka suorittavat sisäisen tarkastuksen suo-rittamien toimenpiteiden kaltaisia toimenpiteitä. Kuitenkin, ellei tällaisia toi-menpiteitä suoriteta objektiivisessa ja pätevässä toiminnossa, joka soveltaa jär-jestelmällistä ja kurinalaista lähestymistapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna, toimenpiteiden katsottaisiin olevan sisäisiä kontroleja, ja tällaisten kontrollien tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen olisi osa tilintarkastajan toimenpi-teitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ISA 330:n mukaisesti.⁵

³ ISA 315 (uudistettu), kappale A120

⁴ Ks. kappaleet 15–25.

⁵ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

Ulkoisen tilintarkastajan vastuu tilintarkastuksesta

11. Ulkoinen tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että ulkoinen tilintarkastaja käyttää toimeksiannossa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan. Vaikka sisäiset tarkastajat saattavat suorittaa tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat samankaltaisia kuin ulkoisen tilintarkastajan suorittamat toimenpiteet, sen paremmin sisäisen tarkastuksen toiminto kuin sisäiset tarkastajatkaan eivät ole riippumattomia yhteisöstä tavalla, jota ISA 200:n⁶ mukaan edellytetään ulkoiselta tilintarkastajalta tilintarkastuksessa. Sen vuoksi tässä standardissa määritellään ehdot, joiden pitää täytyä, jotta ulkoinen tilintarkastaja voisi käyttää sisäisten tarkastajien tekemää työtä. Siinä myös määritellään tarvittava työ, jonka avulla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, että sisäisen tarkastuksen tekemä työ tai sisäisten tarkastajien antama suora apu soveltuu tilintarkastuksen tarkoituksiin. Vaatimukset on tarkoitettu antamaan viitekehys ulkoisen tilintarkastajan harkintaan perustuvilla ratkaisuille sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämisestä, jotta estettäisiin tällaisen työn liiallinen tai perusteeton käyttäminen.

Voimaantulo

12. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2014 tai sen jälkeen päättyviltä tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

13. Silloin kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus ja ulkoinen tilintarkastaja odottaa käyttävänsä sen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta taikka käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, ulkoisen tilintarkastajan tavoitteena on:
 - (a) ratkaista voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai sisäisten tarkastajien suoraa apua käyttää, ja jos voidaan, millä alueilla ja missä laajuudessa;
 ja tämän ratkaisun tehtyään:
 - (b) jos käytetään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, ratkaista, soveltuuko kyseinen työ tilintarkastuksen tarkoituksiin; ja
 - (c) jos käytetään sisäisiä tarkastajia suoraan apuna, ohjata ja valvoa näiden tekemää työtä sekä läpikäydä se.

⁶ ISA 200, kappale 14

Määritelmät

14. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Sisäinen tarkastus – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta. (Viittaus: kappaleet A1–A4)
 - (b) Suora apu – Sisäisten tarkastajien käyttäminen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että tämä läpikäy tehdyn työn.

Vaatimukset

Sen ratkaiseminen, käytetäänkö sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sisäisen tarkastuksen arvioiminen

15. Ulkoisen tilintarkastajan on ratkaistava, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin, arvioimalla seuraavia seikkoja:
- (a) missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa sekä relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta; (viittaus: kappaleet A5–A9)
 - (b) sisäisen tarkastuksen pätevyystaso; ja (viittaus: kappaleet A5–A9)
 - (c) soveltaako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna. (Viittaus: kappaleet A10–A11)
16. Ulkoinen tilintarkastaja ei saa käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, jos hän toteaa, että
- (a) kyseisen toiminnon asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat eivät tue sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla;
 - (b) toiminnossa ei ole riittävää pätevyyttä; tai
 - (c) toiminnossa ei sovelleta järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna. (Viittaus: kappaleet A12–A14)

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää ja missä laajuudessa

17. Perustaksi sen ratkaisemiselle, millä alueilla ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää, ulkoisen tilintarkastajan on otettava huomioon sisäisen tarkastuksen jo suorittaman tai suoritettavaksi suunnitteleman työn luonne ja sen kattama alue sekä sen relevanssi tilintarkastajan laatiman tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman kannalta. (Viittaus: kappaleet A15–A17)

18. Ulkoisen tilintarkastajan on tehtävä tilintarkastustoimeksiannossa kaikki merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn perusteettoman käyttämisen estämiseksi suunniteltava käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä sitä vähemmän ja tekevänsä työtä itse sitä enemmän, (viittaus: kappaleet A15–A17)
- (a) mitä enemmän harkintaa liittyy:
 - (i) relevanttien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen; ja
 - (ii) kootun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen; (viittaus: kappaleet A18–A19)
 - (b) mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisuuden riski kannanotto-tasolla kiinnittäen erityistä huomiota merkittäviksi tunnistettuihin riskeihin; (viittaus: kappaleet A20–A22)
 - (c) mitä vähemmän sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla; ja
 - (d) mitä alempi on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso.
19. Ulkoisen tilintarkastajan on myös arvioitava, onko hänen osallisuutensa tilintarkastuksessa kokonaisuutena edelleen riittävä, jos sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käytetään suunnitellussa laajuudessa, ottaen huomioon, että ulkoinen tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin. (Viittaus: kappaleet A15–A22)
20. Kun ulkoinen tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa antaakseen yleiskuvan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta ISA 260:n (uudistettu)⁷ mukaisesti, hänen on viestitettävä, kuinka hän on suunnitellut käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. (Viittaus: kappale A23)

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen

21. Jos ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, hänen on keskusteltava sisäisen tarkastuksen kanssa sen työn suunnitellusta käyttämisestä pohjaksi eri osapuolten toimenpiteiden koordinoimiselle. (Viittaus: kappaleet A24–A26)
22. Ulkoisen tilintarkastajan on luettava siihen sisäisen tarkastuksen tekemään työhön liittyvät raportit, jota ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä, muodostaakseen käsityksen sisäisen tarkastuksen suorittamien tarkastustoimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta sekä tehdyistä havainnoista.
23. Ulkoisen tilintarkastajan on kohdistettava riittävästi tilintarkastustoimenpiteitä siihen sisäisen tarkastuksen suorittaman työn kokonaisuuteen, jota ulkoinen tilin-

⁷ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 15

tarkastaja suunnittelee käyttävänsä, ratkaistakseen, soveltuuko se tilintarkastuksen tarkoituksiin, mihin kuuluen hänen on arvioitava,

- (a) onko sisäisen tarkastuksen tekemä työ suunniteltu, suoritettu, valvottu, käyty läpi ja dokumentoitu asianmukaisesti;
- (b) onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta sisäisen tarkastuksen on mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä; ja
- (c) ovatko tehdyt johtopäätökset olosuhteisiin nähden asianmukaisia ja ovatko sisäisen tarkastuksen laatimat raportit yhdenmukaisia suoritettujen tulosten kanssa. (Viittaus: kappaleet A27–A30)

24. Ulkoisen tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden on oltava luonteeltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan ulkoisen tilintarkastajan arviointiin, joka koskee

- (a) harkinnan määrää;
- (b) arvioitua olennaisen virheellisyyden riskiä;
- (c) sitä, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta; ja
- (d) sisäisen tarkastuksen pätevyystasoa;⁸ (viittaus: kappaleet A27–A29)

ja niihin on kuuluttava, että osa työstä suoritetaan uudelleen. (Viittaus: kappale A30)

25. Ulkoisen tilintarkastajan on myös arvioitava, ovatko hänen tämän standardin kappaleen 15 mukaiset johtopäätöksensä sisäisestä tarkastuksesta sekä hänen tämän standardin kappaleiden 18–19 mukaiset ratkaisunsa siitä, millä tavoin ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen työtä käytetään tilintarkastuksen tarkoituksiin, edelleen asianmukaisia.

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna tilintarkastuksen tarkoituksiin

- 26. Säädos tai määräys voi estää ulkoista tilintarkastajaa hankkimasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Jos näin on, kappaleet 27–35 ja 37 eivät tule sovellettaviksi. (Viittaus: kappale A31)
- 27. Jos sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna ei ole säädöksen tai määräyksen mukaan kiellettyä ja ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan tilintarkastuksessa, hänen on arvioitava tällaista apua antavien sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaolo ja

⁸ Katso kappale 18.

merkittävyys sekä kyseisten sisäisten tarkastajien pätevyystaso. Ulkoisen tilintarkastajan tekemään arviointiin, joka koskee sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaoloa ja merkittävyyttä, on kuuluttava sisäisille tarkastajille osoitettavia tiedusteluja intresseistä ja suhteista, jotka saattavat muodostaa näiden objektiivisuutta vaarantavan uhan. (Viittaus: kappaleet A32–A34)

28. Ulkoinen tilintarkastaja ei saa käyttää sisäistä tarkastajaa suoraan apunaan, jos
- (a) on olemassa merkittäviä uhkia, jotka vaarantavat sisäisen tarkastajan objektiivisuutta; tai
 - (b) sisäisellä tarkastajalla ei ole riittävää pätevyyttä ehdotetun työn suorittamiseksi. (Viittaus: kappaleet A32–A34)

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa suoraa apua antaville sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa

29. Ratkaistessaan, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa ja mikä on kyseisissä olosuhteissa asianmukaisen ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonne ja laajuus, ulkoisen tilintarkastajan on otettava huomioon
- (a) sen harkinnan määrä, joka liittyy:
 - (i) relevanttien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen; ja
 - (ii) kootun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen;
 - (b) arvioitu olennaisen virheellisyyden riski; ja
 - (c) ulkoisen tilintarkastajan arvio tällaista apua antavien sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaolosta ja merkittävyydestä sekä heidän pätevyystasostaan. (Viittaus: kappaleet A35–A39)
30. Ulkoinen tilintarkastaja ei saa käyttää sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan sellaisten toimenpiteiden suorittamisessa,
- (a) joihin kuuluu merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä tilintarkastuksessa; (viittaus: kappale A19)
 - (b) jotka liittyvät suuriksi arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin, silloin kun relevantteja tilintarkastustoimenpiteitä suoritettaessa tai kootua tilintarkastusevidenssiä arvioitaessa edellytettävä harkinta on vähäistä suurempaa; (viittaus: kappale A38)
 - (c) jotka liittyvät työhön, johon sisäiset tarkastajat ovat osallistuneet ja josta sisäinen tarkastus on jo raportoinut tai tulee raportoidaan johdolle tai hallintoelimille; tai
 - (d) jotka liittyvät sisäistä tarkastusta ja sen työn käyttämistä tai sen antamaa suoraa apua koskeviin päätöksiin, jotka ulkoinen tilintarkastaja tekee tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A35–A39)

31. Kun ulkoinen tilintarkastaja on asianmukaisesti arvioinut, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää tilintarkastuksessa suoraan apuna ja jos voidaan, niin missä laajuudessa, hänen on antaessaan hallintoelimille ISA 260:n (uudistettu) mukaisesti⁹ yleiskuvaa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta viestitettävä sen sisäisten tarkastajien antaman suoran avun luonteesta ja laajuudesta, jota suunnitellaan käytettävän, jotta saavutetaan yhteisymmärrys siitä, ettei tällainen käyttö ole toimeksiannon olosuhteissa liiallista. (Viittaus: kappale A39)
32. Ulkoisen tilintarkastajan on arvioitava, onko hänen osallisuutensa tilintarkastuksessa kokonaisuutena edelleen riittävä hänen käyttäessään sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan suunnitellussa laajuudessa yhdistettynä sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämiseen suunnitellussa laajuudessa, ottaen huomioon, että ulkoinen tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin.

Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna

33. Ennen kuin ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, hänen on:
- (a) saatava yhteisön edustajalta, jolla on tähän valtuudet, kirjallinen suostumus siihen, että sisäisten tarkastajien sallitaan noudattaa ulkoisen tilintarkastajan antamaa ohjeistusta ja ettei yhteisö puutu työhön, jota sisäinen tarkastaja suorittaa ulkoiselle tilintarkastajalle, ja
 - (b) saatava sisäisiltä tarkastajilta kirjallinen suostumus siihen, että nämä pitävät erikseen määrättävät asiat salassa ulkoisen tilintarkastajan antaman ohjeistuksen mukaisesti ja ilmoittavat ulkoiselle tilintarkastajalle objektiivisuutaan vaarantavista uhista.
34. Ulkoisen tilintarkastajan on ISA 220:n¹⁰ mukaisesti ohjattava, valvottava ja läpikäytävä työtä, jota sisäiset tarkastajat tekevät toimeksiannossa. Tätä tehtäessä
- (a) ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonteen, ajoituksen ja laajuuden on oltava sellaisia, että niissä otetaan huomioon, etteivät sisäiset tarkastajat ole riippumattomia yhteisöstä, ja että niillä vastataan tämän standardin kappaleessa 29 mainittujen tekijöiden arvioinnin tuloksiin; ja
 - (b) läpikäyntitoimenpiteisiin on kuuluttava, että ulkoinen tilintarkastaja tarkastaa osan sisäisten tarkastajien tekemästä työstä seuraamalla sitä perustana olevaan tilintarkastusevidenssiin saakka.

Ulkoisen tilintarkastajan toteuttaman, sisäisten tarkastajien tekemään työhön kohdistuvan ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin on oltava riittävää, jotta ulkoinen tilintarkastaja pystyy varmistumaan siitä, että sisäiset tarkastajat ovat hankkineet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseiseen työhön perustuvien johtopäätösten tueksi. (Viittaus: kappaleet A40–A41).

⁹ ISA 260 (uudistettu), kappale 15

¹⁰ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*

35. Sisäisten tarkastajien tekemää työtä ohjatessaan, valvoessaan ja läpikäydessään ulkoisen tilintarkastajan on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten viitteiden varalta, joiden mukaan ulkoisen tilintarkastajan kappaleen 27 mukaisesti tekemät arviot eivät enää olisi asianmukaisia.

Dokumentointi

36. Jos ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:
- (a) arviointi seuraavista:
 - (i) tukevatko kyseisen toiminnon asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla;
 - (ii) toiminnon pätevyystaso; ja
 - (iii) sovelletaanko toiminnossa järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna;
 - (b) käytetyn työn luonne ja laajuus sekä tätä koskevan päätöksen perusteet; sekä
 - (c) ulkoisen tilintarkastajan suorittamat tilintarkastustoimenpiteet käytetyn työn soveltuvuuden arvioimiseksi.
37. Jos ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisiä tarkastajia tilintarkastuksessa suoraan apunaan, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:
- (a) arvio suoraan apuna käytettävien sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaolosta ja merkittävydestä sekä heidän pätevyystasostaan;
 - (b) sisäisten tarkastajien tekemän työn luonnetta ja laajuutta koskevan päätöksen perusteet;
 - (c) kuka on läpikäynyt suoritetun työn, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi, ISA 230:n mukaisesti;¹¹
 - (d) yhteisön edustajalta, jolla on tähän oikeudet, sekä sisäisiltä tarkastajilta saadut tämän standardin kappaleen 33 mukaiset kirjalliset suostumukset; ja
 - (e) tilintarkastustoimeksiannossa suoraa apua antaneiden sisäisten tarkastajien laatimat työpaperit.

¹¹ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Sisäisen tarkastuksen määrittelmä (viittaus: kappaleet 2, 14(a))

- A1. Sisäisen tarkastuksen tavoitteisiin ja sen työn kattamaan alueeseen kuuluu tyypillisesti varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa esimerkiksi yhteisön seuraavien hallintoprosessien, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tehokkuutta:

Hallintoon liittyvät toiminnot

- Sisäinen tarkastus voi arvioida sitä, miten hallinnon prosessissa saavutetaan etiikkaa ja arvoja koskevat tavoitteet, ja se voi arvioida suoriutumisen johtamista ja tilivelvollisuutta, riskejä ja kontrolleja koskevan informaation kommunikointia organisaation asiaankuuluville osille sekä hallintoelinten, ulkoisten tilintarkastajien, sisäisten tarkastajien ja johdon välisen kommunikoinnin tehokkuutta.

Riskienhallintaan liittyvät toimenpiteet

- Sisäinen tarkastus voi auttaa yhteisöä tunnistamalla ja arvioimalla merkittäviä altistumisia riskeille sekä myötävaikuttamalla riskien hallinnan ja sisäisen valvonnan (mukaan luettuna taloudellisen raportoinnin prosessin tehokkuus) järjestelmien kehittämiseen.
- Sisäinen tarkastus voi suorittaa toimenpiteitä yhteisön avustamiseksi väärinkäytösten havaitsemisessa.

Sisäiseen valvontaan liittyvät toimenpiteet

- Sisäisen valvonnan arvioiminen. Sisäiselle tarkastukselle voidaan osoittaa erityinen velvollisuus käydä läpi kontrolleja, arvioida niiden toimintaa ja tehdä suosituksia niiden parantamiseksi. Näin toimiessaan sisäinen tarkastus antaa varmuutta valvonnasta. Sisäinen tarkastus saattaisi esimerkiksi suunnitella ja suorittaa testauksia tai muita toimenpiteitä antaakseen johdolle ja hallintoelimille varmuutta sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönottosta ja toiminnan tehokkuudesta, tilintarkastuksen kannalta relevantit sisäiset kontrollit mukaan luettuna.
- Taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tutkiminen. Sisäinen tarkastus voi saada tehtäväkseen tarkastella taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tunnistamiseen, kirjaamiseen, arvostamiseen, luokiteluun ja raportointiin käytettäviä keinoja sekä tehdä yksittäisiä erinä koskevia erityisiä tiedusteluja, mukaan lukien liiketapahtumien, saldojen ja menettelytapojen yksityiskohtainen tarkastaminen.
- Liiketoimintojen tarkasteleminen. Sisäinen tarkastus voi saada tehtäväkseen tarkastella liiketoimintojen, mukaan lukien yhteisön muut kuin taloudelliset toiminnot, taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta.

- Säädösten ja määräysten noudattamisen tarkasteleminen. Sisäinen tarkastus voi saada tehtäväkseen tarkastella säädösten, määräysten ja muiden ulkoisten vaatimusten sekä johdon antamien toimintaperiaatteiden ja ohjeiden ja muiden sisäisten vaatimusten noudattamista.
- A2. Sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden kaltaisia toimenpiteitä voidaan suorittaa yhteisössä myös muun nimisissä toiminnoissa. Jotkin tai kaikki sisäisen tarkastuksen toimenpiteistä voidaan myös ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntuottajalle. Sen paremmin toiminnon nimi kuin se, suorittaako tehtävät yhteisö itse vai ulkopuolinen palveluntuottaja, ei yksin ratkaise, voiko ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen työtä vai ei. Relevanttia on pikemminkin toimenpiteiden luonne, se missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, pätevyys sekä järjestelmällinen ja kurinalainen toimintatapa. Kun tässä standardissa viitataan sisäisen tarkastuksen tekemään työhön, tarkoitetaan myös muiden toimintojen tai ulkopuolisten palveluntuottajien relevanteja toimenpiteitä, joilla on nämä ominaispiirteet.
- A3. Lisäksi sellaisten yhteisössä toimivien henkilöiden, joilla on toimintaan ja johtamiseen liittyviä tehtäviä ja velvollisuuksia sisäisen tarkastuksen ulkopuolella, objektiivisuus yleensä vaarantuu tavalla, joka estäisi pitämästä heitä osana sisäistä tarkastusta tätä standardia sovellettaessa, vaikka he saattavat suorittaa kontrollitoimintoja, joita voidaan testata ISA 330:n mukaisesti.¹² Tämän vuoksi omistajajohtajan toteuttamien valvovien kontrollien ei katsottaisi vastaavan sisäistä tarkastusta.
- A4. Vaikka yhteisön sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen tilintarkastajan tavoitteet ovat erilaisia, sisäinen tarkastus voi suorittaa samankaltaisia tarkastustoimenpiteitä kuin ulkoinen tilintarkastaja suorittaa tilintarkastuksessa. Jos näin on, ulkoinen tilintarkastaja voi hyödyntää sisäistä tarkastusta tilintarkastuksessa yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:
- hankkiakseen informaatiota, joka on relevanttia ulkoisen tilintarkastajan arvioidessa virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä. Tähän liittyen ISA 315 (uudistettu)¹³ sisältää vaatimuksen siitä, että ulkoinen tilintarkastaja muodostaa käsityksen sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta, sen asemasta organisaatiossa sekä sen jo suorittamista tai suoritettaviksi suunnitelluista toimenpiteistä sekä osoittaa tiedusteluja asiaankuuluville henkilöille sisäisessä tarkastuksessa (jos yhteisöllä on tällainen toiminto); tai

¹² Katso kappale 10.

¹³ ISA 315 (uudistettu), kappale 6(a)

- jos tätä ei kielletä tai joiltakin osin rajoiteta säädöksessä tai määräyksessä, ulkoinen tilintarkastaja voi asianmukaisen arvioinnin tehtyään päättää käyttää sisäisen tarkastuksen tilikauden aikana suorittamaa työtä korvaamaan osittain ulkoisen tilintarkastajan itsensä hankkimaa tilintarkastusevidenssiä.¹⁴

Lisäksi, jos tätä ei kielletä tai joltakin osin rajoiteta säädöksessä tai määräyksessä, ulkoinen tilintarkastaja voi käyttää sisäisiä tarkastajia tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että ulkoinen tilintarkastaja läpikäy tehdyn työn (tässä standardissa tätä nimitetään ”suoraksi avuksi”).¹⁵

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sisäisen tarkastuksen arvioiminen

Objektiivisuus ja pätevyys (viittaus: kappaleet 15(a)–(b))

- A5. Ulkoinen tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin ja millä tavoin ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää kyseisissä olosuhteissa.
- A6. Se, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, sekä toiminnon pätevyystaso ovat erityisen tärkeitä ratkaistaessa käytetäänkö toiminnossa tehtyä työtä ja jos käytetään, millä tavoin ja missä laajuudessa sitä on asianmukaista käyttää kyseisissä olosuhteissa.
- A7. Objektiivisuus viittaa kykyyn suorittaa kyseiset tehtävät ilman että tarkoitushakuinen suhtautuminen, intressiristiriidat tai muiden liiallinen vaikutus syrjäyttää ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan tekemään arviointiin:
- tukeeko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa, mukaan lukien toiminnon valtuudet ja tilivelvollisuus, sitä, ettei toiminnossa esiinny tarkoitushakuista suhtautumista, intressiristiriitoja eikä muiden liiallista vaikutusta syrjäyttämässä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Esimerkiksi raportoiko sisäinen tarkastus hallintoelimille tai asianmukaiset valtuudet omaavalle henkilölle tai, jos toiminto raportoitiin johdolle, onko sen mahdollista kommunikoida suoraan hallintoelinten kanssa.
 - onko sisäisellä tarkastuksella ristiriitaisia tehtäviä, esimerkiksi johtamiseen tai toimintaan liittyviä velvollisuuksia tai tehtäviä sisäisen tarkastuksen ulkopuolella.

¹⁴ Ks. kappaleet 15–25.

¹⁵ Ks. kappaleet 26–35.

- valvovatko hallintoelimet sisäiseen tarkastukseen liittyviä henkilöstöasioita esimerkiksi päättämällä asianmukaisista palkitsemisperiaateista.
- ovatko johto tai hallintoelimet asettaneet sisäiselle tarkastukselle erilaisia rajoituksia, jotka koskevat esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tekemien havaintojen kommunikoinnista ulkoiselle tilintarkastajalle.
- ovatko sisäiset tarkastajat relevanttien ammatillisten järjestöjen jäseniä ja velvoittaako jäsenyys heitä noudattamaan objektiivisuutta koskevia relevantteja ammatillisia standardeja, tai saavutetaanko samat tavoitteet heidän sisäisten toimintaperiaatteidensa avulla.

A8. Sisäisen tarkastuksen pätevyys viittaa siihen, että toiminnossa kokonaisuutena tarkasteltuna on hankittu ja ylläpidetty sen taseisia tietoja ja taitoja, jotka vaaditaan sille annettujen tehtävien suorittamiseksi huolellisesti ja sovellettavia ammatillisia standardeja noudattaen. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan tekemään ratkaisuun, ovat esimerkiksi seuraavat:

- onko sisäisellä tarkastuksella riittävät ja asianmukaiset resurssit suhteessa yhteisön kokoon ja sen toimintojen luonteeseen.
- onko olemassa vakiintuneet periaatteet, joiden mukaan sisäisiä tarkastajia otetaan palvelukseen, koulutetaan ja osoitetaan sisäisen tarkastuksen toimiksiantoihin.
- onko sisäisillä tarkastajilla riittävä ammatillinen koulutus ja tarkastusosaaminen. Relevantteja kriteerejä, joita ulkoinen tilintarkastaja voi ottaa huomioon arviota tehdessään, voivat olla esimerkiksi se, onko sisäisillä tarkastajilla relevantti ammatillinen pätevytyminen ja kokemus.
- onko sisäisillä tarkastajilla vaadittava tietämys yhteisön taloudellisesta raportoinnista ja sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, ja onko sisäisellä tarkastuksella tarvittavat taidot (esimerkiksi toimialakohtaista tietämystä) suorittaakseen yhteisön tilinpäätökseen liittyvää työtä.
- ovatko sisäiset tarkastajat jäseniä relevanteissa ammatillisissa järjestöissä, jotka velvoittavat heitä noudattamaan relevantteja ammatillisia standardeja, jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevat standardit mukaan luettuina.

A9. Objektiivisuus ja pätevyys voidaan nähdä jatkumona. Mitä paremmin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla ja mitä korkeampi on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso, sitä todennäköisemmin ja sitä useammalla alueella ulkoinen tilintarkastaja pystyy käyttämään toiminnossa tehtyä työtä. Sisäisten tarkastajien asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka voimakkaasti tukevat heidän objektiivisuuttaan, eivät kuitenkaan voi korvata sisäisen tarkastuksen riittävän pätevyyden puuttumista. Vastaavasti sisäisen tarkastuksen korkea pätevyystaso ei voi korvata sellaista organisaatioasemaa sekä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka eivät tue sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla.

Järjestelmällisen ja kurinalaisen toimintatavan soveltaminen (viittaus: kappale 15(c))

- A10. Järjestelmällinen ja kurinalainen toimintatapa toimenpiteiden suunnittelussa, suorittamisessa, valvonnassa, läpikäynnissä ja dokumentoinnissa erottaa sisäisen tarkastuksen toimenpiteet muista yhteisössä mahdollisesti suoritettavista valvovista kontrollitoiminnoista.
- A11. Esimerkiksi seuraavat tekijät saattavat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan ratkaisuun siitä, soveltaako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa:
- onko sisäisellä tarkastuksella dokumentoituja toimenpiteitä tai ohjeistuksia, jotka koskevat sellaisia alueita kuin riskien arviointi, työohjelmat, dokumentointi ja raportointi ja ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan yhteismittaisia yhteisön koon ja olosuhteiden kanssa, ovatko ne riittäviä ja käytetäänkö niitä.
 - onko sisäisellä tarkastuksella asianmukaiset, sisäiseen tarkastukseen sovellettavissa olevat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat, kuten ISQC 1:n¹⁶ mukaiset periaatteet ja menettelytavat (esimerkiksi johtamiseen, henkilöresursseihin ja toimeksiannon suorittamiseen liittyvät) tai sisäisten tarkastajien relevanttien ammatillisten järjestöjen asettamien standardien mukaiset laadunvalvontavaatimukset. Tällaiset järjestöt voivat asettaa myös muita asianmukaisia vaatimuksia, kuten että on toteutettava säännöllisiä ulkopuolisia laadunarviointoja.

Olosuhteet, joissa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ei voida käyttää (viittaus: kappale 16)

- A12. Ulkoisen tilintarkastajan tekemä arvio siitä, tukevatko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla, mikä on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso ja soveltaako se järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, saattaa antaa viitteitä siitä, että sisäisen tarkastuksen tekemän työn laatuun liittyvät riskit ovat liian merkittäviä, minkä vuoksi ei ole asianmukaista käyttää mitään sen tekemää työtä tilintarkastusevidenssinä.
- A13. On tärkeää tarkastella tämän standardin kappaleissa A7, A8 ja A11 mainittuja tekijöitä yksin ja yhdessä, koska yksittäinen tekijä ei useinkaan riitä sen johtopäätöksen tekemiseksi, ettei sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voida käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa on erityisen tärkeä arvioitaessa sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavia uhkia. Jos sisäinen tarkastus raportoi johdolle, tämän katsottaisiin olevan sen objektiivisuutta vaarantava merkittävä uhka, elleivät muut, esimerkiksi tämän standardin kappaleessa A7 kuvatut, tekijät yhdessä toimi riittävinä varoimuksina uhan alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle.

¹⁶ Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

- A14. Lisäksi IESBA:n eettisissä säännöissä¹⁷ todetaan, että syntyy oman työn tarkastamisen uhka, kun ulkoinen tilintarkastaja hyväksyy toimeksiannon sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle ja näiden palvelujen tuloksia hyödynnetään tilintarkastusta suoritettaessa. Tämä johtuu siitä, että toimeksiannotiimi mahdollisesti käyttää sisäisen tarkastuksen palvelun tuloksia arvioimatta näitä tuloksia asianmukaisesti tai noudattamatta samantasoista ammatillista skeptisyyttä kuin noudatettaisiin, kun sisäisen tarkastuksen työtä suorittavat tilintarkastusyhteisön henkilökuntaan kuulumattomat henkilöt. IESBA:n eettisissä säännöissä¹⁸ käsitellään tietyissä olosuhteissa sovellettavia kieltoja sekä varotoimia, joita voidaan toisissa olosuhteissa käyttää uhkien alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää ja missä laajuudessa

Tekijöitä, jotka vaikuttavat ratkaisuun siitä minkä luonteista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää ja missä laajuudessa (viittaus: kappaleet 17–19)

- A15. Kun ulkoinen tilintarkastaja on päättänyt, että sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin, on ensimmäiseksi harkittava, onko sisäisen tarkastuksen jo suorittama tai suoritettavaksi suunnittelema työ luonteeltaan ja laajuudeltaan sellaista, että se on relevanttia ulkoisen tilintarkastajan ISA 300:n mukaisesti laatiman tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman kannalta.¹⁹
- A16. Seuraavat ovat esimerkkejä sisäisen tarkastuksen tekemästä työstä, jota ulkoinen tilintarkastaja voi käyttää:
- kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen.
 - aineistotarkastustoimenpiteet, joihin liittyy rajoitetusti harkintaa.
 - inventointien havainnointit.
 - liiketapahtumien jäljittäminen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantin tietojärjestelmien läpi.
 - sääntelytahojen asettamien vaatimusten noudattamisen tarkastaminen.
 - joissakin olosuhteissa sellaisten tytäryritysten, jotka eivät ole konsernin merkittäviä osia, taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus (silloin kun tämä ei ole ristiriidassa ISA 600:n vaatimusten kanssa).²⁰

¹⁷ The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBA:n eettiset säännöt), luku 290.194 [Viittaus koskee Eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

¹⁸ IESBA:n eettiset säännöt, kohdat 290.190–290.195

¹⁹ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

²⁰ ISA 600 *Erytisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

A17. Ulkoisen tilintarkastajan ratkaisuun siitä, minkälaista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hän suunnittelee käyttävänsä ja missä laajuudessa, vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan tämän standardin kappaleen 18 mukaisesti tekemä arvio siitä, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla, sekä sisäisen tarkastuksen pätevyystaso. Ulkoisen tilintarkastajan ratkaisuun vaikuttavia tekijöitä ovat myös tällaisen työn suunnittelussa, suorittamisessa ja arvioimisessa tarvittavan harkinnan määrä sekä arvioitu olennaisen virheellisuuden riski kannanottotasolla. On myös olosuhteita, joissa ulkoinen tilintarkastaja ei voi käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksen tarkoituksiin, kuten tämän standardin kappaleessa 16 kuvataan.

Harkintaan perustuvat ratkaisut tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa ja tuloksia arvioitaessa (viittaus: kappale 18(a), 30(a))

A18. Mitä enemmän harkintaa tarvitaan suunniteltaessa ja suoritettaessa tilintarkastustoimenpiteitä ja arvioitaessa tilintarkastusevidenssiä, sitä enemmän ulkoisen tilintarkastajan pitää suorittaa toimenpiteitä itse tämän standardien kappaleen 18 mukaisesti, koska hän ei pelkästään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttämällä saa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

A19. Koska ulkoinen tilintarkastaja vastaa esitettävästä tilintarkastuslausunnosta yksin, hänen pitää tehdä merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tilintarkastustoimeksiannossa kappaleen 18 mukaisesti. Merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ovat esimerkiksi seuraavat:

- olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen;
- suoritettujen tarkastustoimenpiteiden riittävyyden arvioiminen;
- sen arvioiminen, onko johdon asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta;
- merkittävien kirjanpidollisten arvioiden arvioiminen; ja
- tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyyden arvioiminen sekä muut tilintarkastuskertomukseen vaikuttavat seikat.

Arvioitu olennaisen virheellisuuden riski (viittaus: kappale 18(b))

A20. Mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisuuden riski kannanottotasolla tietyn tilin saldon, liiketapahtumien lajin tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, sitä enemmän harkintaa usein liittyy tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen ja niiden tulosten arvioimiseen. Tällaisissa olosuhteissa ulkoisen tilintarkastajan pitää suorittaa enemmän toimenpiteitä itse tämä standardin kappaleen 18 mukaisesti ja vastaavasti käyttää vähemmän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä. Lisäksi, kuten ISA 200:ssa²¹ selitetään, mitä suurempia

²¹ ISA 200, kappale A31

ovat arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit, sitä vakuuttavampaa ulkoisen tilintarkastajan vaatiman evidenssin pitää olla, ja sen vuoksi ulkoisen tilintarkastajan pitää tehdä suurempi osa työstä itse.

- A21. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu)²² selitetään, merkittävät riskit edellyttävät erityistä huomiota tilintarkastuksessa, ja sen vuoksi ulkoisen tilintarkastajan mahdollisuus käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä merkittävien riskien osalta rajoittuu toimenpiteisiin, joihin liittyy rajoitetusti harkintaa. Lisäksi silloin, kun olennaisen virheellisuuden riskit eivät ole pieniä, on epätodennäköistä, että pelkästään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttämällä alennettaisiin tilintarkastusriski hyväksyttävän alhaiselle tasolle ja poistettaisiin ulkoiselta tilintarkastajalta tarve suorittaa joitakin tarkastustoimenpiteitä itse.
- A22. Tämän standardin mukaisten toimenpiteiden suorittaminen saattaa johtaa siihen, että ulkoinen tilintarkastaja arvioi aiemmin arvioimansa olennaisen virheellisuuden riskit uudelleen. Tämä voi puolestaan vaikuttaa hänen ratkaisuunsa siitä, käyttääkö hän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ja onko tämän standardin soveltaminen enää tarpeellista.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 20)

- A23. Ulkoisen tilintarkastajan täytyy ISA 260:n (uudistettu)²³ mukaan antaa hallintoelimille yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta. Sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltu käyttö on kiinteä osa ulkoisen tilintarkastajan laatimaa tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja on sen vuoksi relevantti hallintoelimille, jotta nämä ymmärtävät ehdotetun lähestymistavan tilintarkastuksessa.

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen

Keskusteleminen ja koordinoiminen sisäisen tarkastuksen kanssa (viittaus: kappale 21)

- A24. Kun pohjaksi toimenpiteiden koordinoimille keskustellaan sisäisen tarkastuksen kanssa sen työn suunnitellusta käyttämisestä, saattaa olla hyödyllistä käsitellä seuraavia asioita:
- tällaisen työn ajoitus.
 - suoritettavan työn luonne.
 - tarkastuksen kattaman alueen laajuus.
 - tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot) sekä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.
 - ehdotettavat tarkastettavien yksiköiden valintamenetelmät ja otoskoot.

²² ISA 315 (uudistettu), kappale 4(e)

²³ ISA 260 (uudistettu), kappale 15

- tehdyn työn dokumentoiminen.
 - työn läpikäyntiä ja raportointia koskevat menettelytavat.
- A25. Ulkoisen tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen välinen koordinointi on tehokasta esimerkiksi, kun:
- keskusteluja käydään asianmukaisin väliajoin koko tilikauden ajan
 - ulkoinen tilintarkastaja ilmoittaa sisäiselle tarkastukselle merkittävistä seikoista, jotka saattavat vaikuttaa sisäiseen tarkastukseen
 - ulkoinen tilintarkastaja saa tiedon sisäisen tarkastuksen relevanteista raporteista ja saa ne käyttöönsä ja hänelle ilmoitetaan sisäisen tarkastuksen tietoon tulevista merkittävistä seikoista, kun tällaiset seikat voivat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan työhön, jotta hän pystyy harkitsemaan tällaisten seikkojen vaikutuksia tilintarkastustoimeksiantoon.
- A26. ISA 200:ssa²⁴ käsitellään sitä, kuinka tärkeää on, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen noudattaen ammatillista skeptisyyttä, mihin kuuluu tarkkaavaisuus sellaisen tiedon varalta, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta. Näin ollen se, että sisäisen tarkastuksen kanssa kommunikoidaan koko toimeksiannon ajan, voi antaa sisäisille tarkastajille tilaisuuden tuoda ulkoisen tilintarkastajan tietoon seikkoja, jotka voivat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan työhön.²⁵ Ulkoinen tilintarkastaja pystyy sitten ottamaan tällaisen informaation huomioon tunnistessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä. Lisäksi, jos tällainen informaatio voi antaa viitteitä kohonneesta tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskistä tai jos se voi koskea todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä, ulkoinen tilintarkastaja voi ottaa tämän huomioon tunnistessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä ISA 240:n²⁶ mukaisesti.

Toimenpiteet, joiden avulla ratkaistaan sisäisen tarkastuksen tekemän työn soveltuvuus (viittaus: kappaleet 23–24)

- A27. Tilintarkastustoimenpiteet, joita ulkoinen tilintarkastaja kohdistaa siihen sisäisen tarkastuksen tekemän työn kokonaisuuteen, jota hän suunnittelee käyttävänsä, antavat perustan sen arvioimiselle, mikä on sisäisen tarkastuksen tekemän työn yleinen laatu ja kuinka objektiivisesti se on suoritettu.
- A28. Toimenpiteisiin, joita ulkoinen tilintarkastaja voi suorittaa arvioidakseen sisäisen tarkastuksen suorittaman työn ja sen tekemien johtopäätösten laatua, kuuluvat kappaleessa 24 tarkoitettun uudelleen suorittamisen lisäksi seuraavat:

²⁴ ISA 200, kappaleet 15 ja A20

²⁵ ISA 315 (uudistettu), kappale A120

²⁶ ISA 315 (uudistettu), kappale A11 liittyen ISA 240:een *Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

- tiedustelujen osoittaminen asiaankuuluville henkilöille sisäisessä tarkastuksessa.
- sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden havainnointi.
- sisäisen tarkastuksen työohjelman ja työpapereiden läpikäynti.

A29. Mitä enemmän harkintaa asiaan liittyy, mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisuuden riski, mitä alempi on sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja mitä vähemmän relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla tai mitä alempi on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso, sitä enemmän tilintarkastustoimenpiteitä ulkoisen tilintarkastajan pitää kohdistaa sisäisen tarkastuksen tekemään työhön kokonaisuutena sen päätöksen tueksi, joka koskee sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämistä hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon perustaksi.

Uudelleen suorittaminen (viittaus: kappale 24)

A30. Tässä standardissa uudelleen suorittamiseen kuuluu ulkoisen tilintarkastajan itsenäisesti toteuttamia toimenpiteitä joiden avulla hän varmistuu sisäisen tarkastuksen tekemistä johtopäätöksistä. Tämä tavoite voidaan saavuttaa tutkimalla sisäisen tarkastuksen jo tutkimia eriä, tai jos tämä ei ole mahdollista, sama tavoite voidaan saavuttaa myös tutkimalla riittävästi muita vastaavanlaisia eriä, joita sisäinen tarkastus ei ole tosiasiallisesti tutkinut. Uudelleen suorittaminen tuottaa sisäisen tarkastuksen tekemän työn soveltuvuudesta vakuuttavampaa evidenssiä kuin muut kappaleessa A28 tarkoitetut toimenpiteet, joita ulkoinen tilintarkastaja voi suorittaa. Vaikka ulkoisen tilintarkastajan ei ole tarpeellista suorittaa toimenpiteitä uudelleen jokaisella käytettävällä sisäisen tarkastuksen tekemän työn alueella, jonkin verran uudelleen suorittamista täytyy kohdistaa sellaiseen sisäisen tarkastuksen tekemään työn kokonaisuuteen, jota ulkoinen tilintarkastaja aikoo käyttää kappaleen 24 mukaisesti. Ulkoinen tilintarkastaja keskittää todennäköisesti uudelleen suorittamisen niille alueille, joilla sisäinen tarkastus on käyttänyt enemmän harkintaa tarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa ja niiden tuloksia arvioitaessa, sekä alueille, joilla olennaisen virheellisuuden riski on suurempi.

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna tilintarkastuksen tarkoituksiin (viittaus: kappaleet 5, 26–28)

A31. Maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa säädös tai määräys kieltää ulkoista tilintarkastajaa käyttämästä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, konsernin tilintarkastajien on relevanttia harkita, ulottuuko kieltö myös konsernin osien tilintarkastajiin, ja jos ulottuu, käsitellä asiaa konsernin osien tilintarkastajille tapahtuvassa kommunikaatiossa.²⁷

²⁷ ISA 600, kappale 40(b).

A32. Kuten tämän standardin kappaleessa A7 todetaan, objektiivisuus viittaa kykyyn suorittaa ehdotettu työ ilman että tarkoitushakuinen suhtautuminen, intressiristiriidat tai muiden liiallinen vaikutus syrjäyttää ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Seuraavat tekijät saattavat olla merkittäviä arvioitaessa sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaoloa ja merkittävyyttä:

- se, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla.²⁸
- perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet sellaisen henkilön kanssa, joka työskentelee yhteisön siinä osassa tai on vastuussa yhteisön siitä osasta, johon työ liittyy.
- yhteydet yhteisön divisioonaan tai osastoon, johon työ liittyy.
- merkittävät taloudelliset intressit yhteisössä lukuun ottamatta palkkausta, jonka ehdot vastaavat muihin samalla vastuullisuustasolla toimiviin työntekijöihin sovellettavia ehtoja.

Sisäisten tarkastajien relevanttien ammatillisten järjestöjen julkaisemaan aineistoon saattaa sisältyä hyödyllistä lisäohjeistusta.

A33. Joissakin olosuhteissa sisäisen tarkastajan objektiivisuutta vaarantavat uhat voivat myös olla sellaisia, ettei ole olemassa varotoimia, joiden avulla ne voitaisiin alentaa hyväksyttävälle tasolle. Esimerkiksi koska kyseisen työn merkittävyys tilintarkastuksen yhteydessä vaikuttaa varotoimien riittävyytteen, kappaleen 30 kohdissa (a) ja (b) kielletään sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna suoritettaessa toimenpiteitä, joihin liittyy tilintarkastuksessa merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä tai jotka liittyvät korkeiksi arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin, silloin kun relevanttien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisessa tai kootun tilintarkastusevidenssin arvioimisessa edellytettävä harkinta on vähäistä suurempaa. Näin olisi myös silloin, kun työstä aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka, minkä vuoksi sisäisten tarkastajien on kiellettyä suorittaa toimenpiteitä kappaleen 30 kohdissa (c) ja (d) kuvatuissa olosuhteissa.

A34. Sisäisen tarkastajan pätevyystasoa arvioitaessa myös monet tämän standardin kappaleessa A8 mainitut tekijät saattavat olla relevantteja, kun niitä sovelletaan suhteessa yksittäisiin sisäisiin tarkastajiin ja siihen työhön, johon heidät saatetaan osoittaa.

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa suoraa apua antaville sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa (viittaus: kappaleet 29–31)

A35. Tämän standardin kappaleista A15–A22 saadaan relevanttia ohjeistusta ratkaistaessa, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa.

A36. Ratkaistessaan, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa sisäisille tarkastajille, ulkoinen tilintarkastaja rajoittaa tällaisen työn huolellisesti niille alueille, joiden

²⁸ Katso kappale A7.

osoittaminen sisäisille tarkastajille olisi asianmukaista. Seuraavat ovat esimerkkejä toimenpiteistä ja tehtävistä, joissa sisäisiä tarkastajia ei olisi asianmukaista käyttää suoraan apuna:

- väärinkäytösriskejä koskeva keskustelu. Ulkoiset tilintarkastajat voivat kuitenkin tiedustella sisäisiltä tarkastajilta organisaatiossa esiintyvistä väärinkäytösriskeistä ISA 315:n²⁹ mukaisesti.
- päättäminen ISA 240:ssä käsiteltävistä tilintarkastustoimenpiteistä, joista ei ilmoiteta ennakolta.

A37. Vastaavasti, koska ulkoisen tilintarkastajan täytyy ISA 505:n³⁰ mukaisesti pitää ulkopuolisia vahvistuksia koskevat pyynnöt määräysvallassaan ja arvioida ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset, näitä tehtäviä ei olisi asianmukaista osoittaa sisäisille tarkastajille. Sisäiset tarkastajat voivat kuitenkin auttaa tarvittavan tiedon kokoamisessa, jotta ulkoinen tilintarkastaja pystyy selvittämään vahvistuspyyntöihin saaduissa vastauksissa esiintyvät poikkeamat.

A38. Myös tarvittavan harkinnan määrä ja olennaisen virheellisuuden riski ovat relevantteja ratkaistaessa, mitä työtä voidaan osoittaa suoraa apua antaville sisäisille tarkastajille. Esimerkiksi olosuhteissa, joissa myyntisaamisten arvostus arvioidaan korkean riskin alueeksi, ulkoinen tilintarkastaja voisi osoittaa ikäjakauman oikeellisuuden tarkastamisen suoraa apua antavalle sisäiselle tarkastajalle. Kuitenkin, koska ikäjakauman perusteella kirjattavan varauksen riittävyden arviointiin liittyy vähäistä enemmän harkintaa, jälkimmäistä toimenpidettä ei olisi asianmukaista osoittaa suoraa apua antavalle sisäiselle tarkastajalle.

A39. Vaikka ulkoinen tilintarkastaja ohjaa ja valvoo sisäisiä tarkastajia ja läpikäy näiden tekemän työn, sisäisten tarkastajien liiallinen käyttäminen suoraan tilintarkastajan apuna voi vaikuttaa ulkoisen tilintarkastustoimeksiannon riippumattomuudesta saatavaan kuvaan.

Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna (viittaus: kappale 34)

A40. Koska sisäisessä tarkastuksessa työskentelevät henkilöt eivät ole riippumattomia yhteisöstä tavalla, jota edellytetään ulkoiselta tilintarkastajalta tämän antaessa lausuntoa tilinpäätöksestä, ohjaus, valvonta ja läpikäynti, jota ulkoinen tilintarkastaja kohdistaa suoraa apua antavien sisäisten tarkastajien työhön, on yleensä eriluonteista ja laajempaa kuin jos työn suorittaisivat toimeksiantotiimin jäsenet.

A41. Sisäisiä tarkastajia ohjatessaan ulkoinen tilintarkastaja voi esimerkiksi muistuttaa näitä siitä, että nämä saattavat tilintarkastuksen aikana esiin tulevat kirjanpitoon ja tilintarkastukseen liittyvät seikat ulkoisen tilintarkastajan tietoon. Sisäisten tarkastajien tekemää työtä läpikäydessään ulkoinen tilintarkastaja kiinnittää huomiota esimerkiksi siihen, onko hankittua evidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se kyseisissä olosuhteissa tarkoituksen soveltuvaa, ja että evidenssi tukee tehtäviä johtopäätöksiä.

²⁹ ISA 315 (uudistettu), kappale 6(a)

³⁰ ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*, kappaleet 7 ja 16

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 620

TILINTARKASTAJAN KÄYTTÄMÄN ERITYISASIAANTUNTIJAN TEKEMÄN TYÖN HYÖDYNTÄMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Tilintarkastajan vastuu tilintarkastuslausunnosta	3
Voimaantulo	4
Tavoitteet	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta	7
Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus	8
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus	9
Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta	10
Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa	11
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen	12–13
Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa	14–15
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan määritelmä	A1–A3
Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta	A4–A9
Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus	A10–A13

TILINTARKASTAJAN KÄYTTÄMÄN ERITYISASIAANTUNTIJAN TEKEMÄN TYÖN
HYÖDYNTÄMINEN

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus	A14–A20
Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta	A21–A22
Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa	A23–A31
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen	A32–A40
Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa	A41–A42
Liite: Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan välisessä sopimuksessa	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka liittyvät henkilön tai organisaation työhön muulla erityisasiantuntemuksen alueella kuin laskentatoimi tai tilintarkastus, kun tätä työtä käytetään apuna tilintarkastajan hankkiessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
2. Tässä standardissa ei käsitellä
 - (a) tilanteita, joissa toimeksiantotiimiin kuuluu jäsen tai toimeksiantotiimi konsultoi henkilöä tai organisaatiota, jolla on erityisasiantuntemusta jollakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisalueella – näitä tilanteita käsitellään ISA 220:ssä;¹ eikä
 - (b) sitä, kun tilintarkastaja käyttää muun kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueen erityisasiantuntemusta omaavan henkilön tai organisaation työtä, kun yhteisö käyttää tämän tekemää työtä apunaan tilinpäätöksen laatimisessa (johdon käyttämä erityisasiantuntija) – tätä käsitellään ISA 500:ssa.²

Tilintarkastajan vastuu tilintarkastuslausunnosta

3. Tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että tilintarkastaja käyttää erityisasiantuntijansa tekemää työtä. Kuitenkin jos käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödyntävä tilintarkastaja, joka on noudattanut tätä standardia, toteaa, että kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa, hän voi hyväksyä kyseisen erityisasiantuntijan havainnot ja johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaksi tilintarkastusevidenssiksi.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

5. Tilintarkastajan tavoitteena on:
 - (a) ratkaista, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä; ja
 - (b) jos tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä hyödynnetään, ratkaista, soveltuuko kyseinen työ tilintarkastajan tarkoituksiin.

¹ ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunvalvonta*, kappaleet A10, A21–A23

² ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappaleet A35–A49

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija (joka on tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri³ tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määräaikaikaiset henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat mukaan luettuina) tai tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija. (Viittaus: kappaleet A1–A3)
 - (b) Erityisasiantuntemus – Taidot, tietämys ja kokemus tietyllä alueella.
 - (c) Johdon käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.

Vaatimukset

Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta

7. Jos muun kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueen erityisasiantuntemus on tarpeen, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on ratkaistava, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä. (Viittaus: kappaleet A4–A9)

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus

8. Tilintarkastajan toimenpiteiden, jotka koskevat kappaleiden 9–13 vaatimuksia, luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat olosuhteiden mukaan. Näiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään tilintarkastajan on harkittava seikkoja, joihin kuuluvat: (viittaus: kappale A10)
- (a) se, minkä luonteista seikkaa kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;
 - (b) olennaisen virheellisuuden riskit seikassa, jota kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;
 - (c) kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastuksessa;
 - (d) tilintarkastajan tietämys ja kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmin suorittamasta työstä; sekä

³ ”Partneri” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulisi ymmärtää siten, että niillä relevanteissa tapauksissa viitataan vastaaviin julkisen sektorin tahoihin.

- (e) se, koskevatko tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat kyseistä erityisasiantuntijaa. (Viittaus: kappaleet A11–A13)

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus

- 9. Tilintarkastajan on arvioitava, onko hänen käyttämällään erityisasiantuntijalla tilintarkastajan tarkoituksiin tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus. Jos kyseessä on tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija, objektiivisuuden arviointiin on kuuluttava tiedusteluja intresseistä ja suhteista, joista voi aiheutua kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantava uhka. (Viittaus: kappaleet A14–A20)

Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta

- 10. Tilintarkastajan on muodostettava riittävä käsitys käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta, jotta hänen olisi mahdollista (viittaus: kappaleet A21–A22)
 - (a) päättää kyseisen erityisasiantuntijan tilintarkastajan tarkoituksiin tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; ja
 - (b) arvioida tämän työn soveltuvuus tilintarkastajan tarkoituksiin.

Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa

- 11. Tilintarkastajan on, soveltuviissa tapauksissa kirjallisesti, sovittava käyttämänsä erityisasiantuntijan kanssa (viittaus: kappaleet A23–A26)
 - (a) kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; (viittaus: kappale A27)
 - (b) tilintarkastajan ja kyseisen erityisasiantuntijan rooleista ja velvollisuuksista; (viittaus: kappaleet A28–A29)
 - (c) tilintarkastajan ja kyseisen erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti toimittaman raportin muoto; ja (viittaus: kappale A30)
 - (d) tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeesta noudattaa salassapitovaatimuksia. (Viittaus: kappale A31)

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen

- 12. Tilintarkastajan on arvioitava käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus tilintarkastajan tarkoituksiin, mukaan lukien (viittaus: kappale A32)
 - (a) erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssi ja kohtuullisuus ja niiden yhdenmukaisuus muun tilintarkastusevidenssin kanssa; (viittaus: kappaleet A33–A34)

- (b) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat; ja (viittaus: kappaleet A35–A37)
 - (c) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu lähdetiedon käyttöä, joka on erityisasiantuntijan työn kannalta merkittävää, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on. (Viittaus: kappaleet A38–A39)
13. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu tilintarkastajan tarkoituksiin, hänen on (viittaus: kappale A40)
- (a) sovittava erityisasiantuntijan kanssa aiemman työn lisäksi suoritettavan työn luonteesta ja laajuudesta; tai
 - (b) suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi olosuhteisiin nähden asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä.

Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa

14. Tilintarkastaja ei saa viitata käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön vaihtoehtoisen lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys tätä edellyttää. Jos säädös tai määräys sisältää vaatimuksen tällaisesta viittauksesta, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei viittaus vähennä tilintarkastajan vastuuta lausunnosta. (Viittaus: kappale A41)
15. Jos tilintarkastaja viittaa käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön tilintarkastuskertomuksessa, koska tällainen viittaus on relevantti käsityksen saamiseksi tilintarkastajan lausuntoon tehdystä mukautuksesta, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei tällainen viittaus vähennä tilintarkastajan vastuuta kyseisestä lausunnosta. (Viittaus: kappale A42)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan määritelmä (viittaus: kappale 6(a))

- A1. Muun alueen kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisasiantuntijaksi voi kuulua erityisasiantuntijaksi sellaisista seikoista kuin:
- antiikkiesineiden, aineettomien hyödykkeiden, liiketoimintojen yhdistämiseksi hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen sekä mahdollisesti arvoltaan alentuneiden omaisuuserien arvon määrittämisestä.
 - vakuutus sopimukseen tai työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyviä velkoja koskevista vakuutusmatemaattisista laskelmista.
 - öljy- ja kaasuvarantojen arvioimisesta.

- ympäristövelvoitteiden sekä sijaintipaikkojen puhdistamismenojen arvioimisesta.
- sopimusten, säädösten ja määräysten tulkinnasta.
- monimutkaisista tai epätavallisista verolakien noudattamiseen liittyvistä analyyseista.

A2. Monissa tapauksissa laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen erottaminen muiden alueiden erityisasiantuntemuksesta on suoraviivaista, vaikka kysymys olisi jostakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisestä alueesta. Esimerkiksi henkilö, jolla on erityisasiantuntemusta laskennallisten verojen kirjanpitoikäsitellyssä käytettävien menetelmien soveltamisesta, voidaan usein helposti erottaa verolainsäädännön erityisasiantuntijasta. Ensiksi mainittu ei ole tässä standardissa tarkoitettu erityisasiantuntija, sillä kysymys on laskentatoimen erityisasiantuntemuksesta; jälkimmäinen on tässä standardissa tarkoitettu erityisasiantuntija, sillä kyseessä on juridinen erityisasiantuntemus. Vastavaanlaisia erotteluja saatetaan pystyä tekemään myös muilla alueilla, esimerkiksi rahoitusinstrumenttien kirjanpitoikäsitellyssä käytettävien menetelmien erityisasiantuntemuksen ja rahoitusinstrumenttien arvonmäärityksessä käytettävien monimutkaisten mallien erityisasiantuntemuksen välillä. Kuitenkin joissakin tapauksissa, erityisesti kun kyseessä on jokin laskentatoimen tai tilintarkastuksen uusi erityisasiantuntemuksen alue, laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen ja muun alueen erityisasiantuntemuksen erottaminen vaatii ammattillista harkintaa. Sovellettavat laskentatoimen ammattilaisten ja tilintarkastajien koulutus- ja pätevyysvaatimuksia koskevat säännöt ja standardit voivat auttaa tilintarkastajaa tätä harkintaa suoritettaessa.⁴

A3. On tarpeellista käyttää harkintaa arvioitaessa, kuinka tämän standardin vaatimukseen vaikuttaa se, että tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko henkilö tai organisaatio. Esimerkiksi tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa voi olla niin, että kyseinen erityisasiantuntija on organisaatio, jota tilintarkastaja on käyttänyt aiemmin, mutta tilintarkastajalla ei ole aiempaa kokemusta siitä yksittäisestä erityisasiantuntijasta, jonka organisaatio on osoittanut kyseiseen toimeksiantoon, tai päinvastoin, siis että tilintarkastaja tuntee yksittäisen erityisasiantuntijan tekemän työn mutta ei organisaatiota, johon tämä erityisasiantuntija on siirtynyt. Kummassakin tapauksessa sekä henkilön henkilökohtaiset ominaisuudet että organisaation johtamiseen liittyvät seikat (kuten organisaatiossa käyttöön otetut laadunvalvontajärjestelmät), saattavat olla relevantteja tilintarkastajan tekemän arvioinnin kannalta.

⁴ Apua voi olla esimerkiksi kansainvälisestä koulutusstandardista 8 *Competence Requirements for Audit Professionals*.

Päätäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta

(viittaus: kappale 7)

- A4. Tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa saatetaan tarvita tilintarkastajan avuksi yhdessä tai useammassa seuraavista:
- käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta.
 - olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen.
 - arvioituihin riskeihin vastaamiseksi tilinpäätösosalla suoritettavista kokonaisnäkemukseen perustuvista toimenpiteistä päättäminen ja näiden toimenpiteiden toteuttaminen.
 - arvioituihin riskeihin vastaamiseksi kannanottotasolla suoritettavien muiden tilintarkastustoimenpiteiden, jotka koostuvat kontrollien testauksesta ja aineistotarkastustoimenpiteistä, suunnitteleminen ja suorittaminen.
 - tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa laadittaessa hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen.
- A5. Olennaisen virheellisuuden riskit voivat kasvaa, kun johto tarvitsee tilinpäätöksen laatimiseen muun alueen kuin laskentatoimen erityisasiantuntemusta, esimerkiksi siksi, että tämä voi olla osoituksena jonkinlaisesta monimutkaisuudesta, tai siksi, että johdolla ei mahdollisesti ole tietämystä kyseisellä erityisosaamisalueella. Jos johdolla ei ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta tilinpäätöstä laatiessaan, voidaan näihin riskeihin vastaamiseksi hyödyntää johdon käyttämää erityisasiantuntijaa. Myös relevantit kontrollit, mukaan lukien johdon käyttämän erityisasiantuntijan työtä koskevat kontrollit, voivat pienentää olennaisen virheellisuuden riskejä.
- A6. Jos tilinpäätöksen laatimiseen kuuluu muun alueen kuin laskentatoimen erityisasiantuntemuksen käyttöä, tilintarkastajalla, jolla on laskentatoimeen ja tilintarkastukseen liittyvät taidot, ei välttämättä ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta tilintarkastaakseen kyseisen tilinpäätöksen. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy olla vakuuttunut siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi.⁵ Tilintarkastajan täytyy lisäksi varmistua siitä, minkä luonteisia resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan, milloin niitä tarvitaan ja kuinka paljon niitä tarvitaan.⁶ Tilintarkastajan päätös siitä, hyödynnetäänkö hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemää työtä, ja jos niin milloin ja kuinka laajasti sitä hyödynnetään, auttaa tilintarkastajaa näiden vaatimusten täyttämiseksi. Tilintarkastuksen edetessä tai olosuhteiden muuttuessa tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa aiempia päätöksiään käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntämisestä.

⁵ ISA 220, kappale 14

⁶ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale 8(e)

- A7. Tilintarkastaja, joka ei ole erityisasiantuntija relevantilla alueella, joka on muu kuin laskentatoimi tai kirjanpito, saattaa silti pystyä muodostamaan kyseisestä alueesta riittävän käsityksen suorittaakseen tilintarkastuksen ilman tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa. Tämä käsitys voidaan muodostaa esimerkiksi seuraavilla tavoilla:
- Kokemus sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta, joiden tilinpäätöksen laatimiseen tarvitaan tällaista erityisasiantuntemusta.
 - Koulutus tai ammatillinen kehittyminen kyseisellä alueella. Tähän voi kuulua määrämuotoisia kursseja tai keskustelua kyseisen alueen erityisasiantuntemusta omaavien henkilöiden kanssa tarkoituksena parantaa tilintarkastajan omaa kykyä käsitellä kyseiselle alueelle kuuluvia asioita. Tällainen keskustelu poikkeaa tilintarkastajan käyttämän asiantuntijan konsultoisesta, joka koskee tietynlaisia toimeksiannossa vallitsevia olosuhteita ja jossa erityisasiantuntija saa tiedon kaikista relevanteista toiseikoista, joiden pohjalta hänen on mahdollista antaa asiantuntemukseen perustuvia neuvoja kyseisestä asiasta.⁷
 - Keskustelu samankaltaisia toimeksiantoja suorittaneiden tilintarkastajien kanssa.
- A8. Joissakin toisissa tapauksissa tilintarkastaja saattaa kuitenkin katsoa tarpeelliseksi tai päättää valintansa mukaan käyttää erityisasiantuntijaa apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Huomioon otettavia seikkoja päätettäessä, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, voivat olla:
- onko johto hyödyntänyt käyttämäänsä erityisasiantuntijaa tilinpäätöksen laatimisessa (katso kappale A9).
 - kyseisen seikan luonne ja merkittävyys, sen monimutkaisuus mukaan lukien.
 - kyseiseen seikkaan sisältyvät olennaisen virheellisuuden riskit.
 - arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden odotettavissa oleva luonne, mukaan lukien: tilintarkastajan tietämys ja kokemus tällaisiin seikkoihin liittyvästä erityisasiantuntijoiden työstä; sekä tilintarkastusevidenssin vaihtoehtoisten lähteiden käytettävyys.
- A9. Silloin kun johto on hyödyntänyt käyttämäänsä erityisasiantuntijaa tilinpäätöksen laatimisessa, tilintarkastajan päätökseen siitä, hyödyntääkö hän käyttämäänsä erityisasiantuntijaa, voivat vaikuttaa myös sellaiset tekijät kuin:
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet.

⁷ ISA 220, kappale A22

- se, onko johdon käyttämä erityisasiantuntija yhteisön palveluksessa vai onko kyseessä osapuoli, joka on yhteisöön toimeksiantosuhteessa relevanttien palvelujen suorittamiseksi.
- se, missä määrin johto voi käyttää määräys- tai vaikutusvaltaa käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys ja kyvykkyys.
- se, sovelletaanko johdon käyttämään erityisasiantuntijaan teknisiä suori- tusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia vaatimuksia.
- yhteisön mahdolliset kontrollit, jotka koskevat johdon käyttämän erityis- asiantuntijan työtä.

ISA 500⁸ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden pätevyuden, kyvykkyuden ja objektiivisuuden vaikutusta tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen.

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 8)

A10. Kappaleiden 9–13 vaatimuksia koskevien tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat olosuhteiden mukaan. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat viitata siihen, että tarvitaan erilaisia tai laajempia toimenpiteitä kuin muu- toin tarvittaisiin:

- Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ koskee merkit- tävää seikkaa, johon liittyy subjektiivisia ja monimutkaisia harkintaan pe- rustuvia ratkaisuja.
- Tilintarkastaja ei ole aiemmin hyödyntänyt käyttämänsä erityisasiantunti- jan työtä eikä hänellä ole aiempaa tietoa kyseisen erityisasiantuntijan pä- tevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta.
- Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija suorittaa toimenpiteitä, jotka ovat olennainen osa tilintarkastusta, sen sijaan, että häneltä pyydetäisiin neuvoja yksittäisessä asiassa.
- Erityisasiantuntija on tilintarkastajan ulkopuolinen erityisasiantuntija, ei- vätkä tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat siten koske häntä.

Tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat (viittaus: kappale 8(e))

A11. Tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija voi olla tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön partneri tai muu henkilöstöön kuuluva asian- tuntija, määräaikaikaiset henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat mukaan lukien, jol- loin häntä koskevat kyseisen tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteet ja

⁸ ISA 500, kappale 8

- Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa.

Tällainen luottaminen ei vähennä tilintarkastajan velvollisuutta täyttää tämän standardin mukaisia vaatimuksia.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus (viittaus: kappale 9)

- A14. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus ovat tekijöitä, jotka merkittävästi vaikuttavat siihen, soveltuuko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastajan tarkoituksiin. Pätevyys koskee tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisasiantuntemuksen luonnetta ja tasoa. Kyvykkyys koskee sitä, kuinka tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija pystyy hyödyntämään tätä pätevyyttään toimeksiannon olosuhteissa. Kyvykkyteen vaikuttavia tekijöitä voivat olla esimerkiksi maantieteellinen sijainti sekä käytettävissä oleva aika ja resurssit. Objektiivisuus koskee mahdollisia vaikutuksia, joita tarkoitushakuisella suhtautumisella, eturistiriidoilla tai muiden henkilöiden vaikutuksella voi olla tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ammatilliseen tai liiketoimintaa koskevaan harkintaan.
- A15. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi
- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
 - keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.
 - keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä tuntevien tilintarkastajien ja muiden henkilöiden kanssa.
 - tieto kyseisen erityisasiantuntijan pätevyyksistä, ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäsenyydestä, toimiluvasta tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
 - kyseisen erityisasiantuntijan julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
 - tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhdistyksen laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat (katso kappaleet A11–A13).
- A16. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa relevantteihin seikkoihin kuuluu se, sovelletaanko kyseisen erityisasiantuntijan työhön teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialaa koskevia vaatimuksia, esimerkiksi eettisiä standardeja ja muita ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäseniä koskevia vaatimuksia, toimiluvan antavan tahon käyttämiä hyväksymiskriteerejä taikka säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia.
- A17. Muita mahdollisesti relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi
- se, kuinka relevanttia tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys on asiassa, johon kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään, mukaan lukien mahdolliset erikoistumisalueet erityisasiantuntijan

osaamisalueella; esimerkiksi tietty vakuutusmatemaatikko voi olla erikoistunut vahinkovakuutukseen, mutta hänellä voi olla rajallinen asiantuntemus eläkelaskennasta.

- tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys relevantteihin laskeutointia ja tilintarkastusta koskeviin vaatimuksiin liittyvissä asioissa, esimerkiksi kuinka hyvin hän tuntee sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia oletuksia ja menetelmiä, soveltuviissa tapauksissa mallit mukaan lukien.
- se, viittaavatko odottamattomat tapahtumat, olosuhteiden muutokset tai tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena hankittu tilintarkastusevidenssi siihen, että tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden alkuperäinen arviointi voi olla tarpeellista ottaa uudelleen tarkasteltavaksi tilintarkastuksen edetessä.

A18. Useat erilaiset seikat, esimerkiksi oman intressin uhat, asian ajamisen uhat, läheisyyden uhat, oman työn tarkastamisen uhat ja painostuksen uhat, voivat vaarantaa objektiivisuutta. Tällaiset uhat voidaan poistaa tai niitä voidaan pienentää varotoimilla, joita voidaan luoda joko ulkoisten rakenteiden (esimerkiksi tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ammattikunta taikka säädös tai määräys) avulla tai tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työympäristön (esimerkiksi laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat) avulla. Voi olla myös tilintarkastustoimeksiantokohtaisia varotoimia.

A19. Objektiivisuutta vaarantavien uhkien merkittävyyden ja varotoimien tarpeellisuuden arviointi saattaa riippua tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan roolista ja erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyydestä tilintarkastuksessa. Voi olla joitakin olosuhteita, joissa uhkia ei pystytä pienentämään hyväksyttävälle tasolle varotoimien avulla, esimerkiksi jos tilintarkastajan käyttämäksi erityisasiantuntijaksi on ehdotettu henkilöä, jolla on ollut merkittävä rooli tilintarkastettavan informaation tuottamisessa, toisin sanoen jos tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija on johdon käyttämä erityisasiantuntija.

A20. Tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioidessa voi olla relevanttia:

- (a) tiedustella yhteisöltä mahdollisista tiedossa olevista intresseistä tai suhteista, jotka yhteisöllä on tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan kanssa ja jotka voivat vaikuttaa kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuuteen.
- (b) keskustella kyseisen erityisasiantuntijan kanssa mahdollisesti sovellettavista varotoimista, mukaan lukien kyseistä erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, sekä arvioida, ovatko varotoimet riittäviä uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Intresseihin ja suhteisiin, joista saattaa olla relevanttia keskustella tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa, kuuluvat:
 - taloudelliset intressit.

- liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
- erityisasiantuntijan suorittamat muut palvelut, mukaan lukien organisaation suorittamat palvelut, jos ulkopuolinen erityisasiantuntija on organisaatio.

Joissakin tapauksissa tilintarkastajan voi myös olla asianmukaista hankkia käyttämältään ulkopuoliselta erityisasiantuntijalta kirjallinen vahvistusilmoitus tämän tiedossa olevista intresseistä yhteisössä tai suhteista yhteisön kanssa.

Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta (viittaus: kappale 10)

- A21. Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta kappaleessa A7 kuvatuilla tavoilla tai keskustelemalla erityisasiantuntijan kanssa.
- A22. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan osaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla
- se, kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen tilintarkastuksen kannalta relevantteja erikoistumisalueita (katso kappale A17).
 - se, sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säädöksiin perustuvia vaatimuksia.
 - mitä oletuksia ja menetelmiä, soveltuviin tapauksissa mallit mukaan lukien, tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija käyttää ja ovatko ne erityisasiantuntijan edustamalla alalla yleisesti hyväksytyjä ja taloudellisen raportoinnin tarkoituksiin soveltuvia.
 - sen sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne, jota tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija käyttää.

Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa (viittaus: kappale 11)

- A23. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoite voivat vaihdella huomattavasti olosuhteiden mukaan, samoin kuin tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet sekä tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonne, ajoitus ja laajuus. Sen vuoksi edellytetään, että näistä asioista sovitaan tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välillä riippumatta siitä, onko kyseessä tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen vai sisäinen erityisasiantuntija.
- A24. Kappaleessa 8 mainitut seikat saattavat vaikuttaa tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välisen sopimuksen yksityiskohtaisuuteen ja virallisuuteen, mukaan lukien se, onko sopimus asianmukaista tehdä kirjallisena. Esimerkiksi seuraavat tekijät saattavat viitata siihen, että tarvitaan yksityiskohtaisempi sopimus kuin muutoin tarvittaisiin tai että sopimus tulisi tehdä kirjallisena:

- Tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijalla on pääsy yhteisöä koskevaan arkaluonteiseen tai luottamukselliseen tietoon.
 - Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan roolit tai velvollisuudet poikkeavat tavanomaisesti odotetuista.
 - Sovelletaan useiden eri maiden tai oikeudenkäyttöalueiden säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia.
 - Asia, jota tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työ koskee, on erittäin monimutkainen
 - Tilintarkastaja ei ole aiemmin käyttänyt kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä.
 - Mitä laajempaa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ on ja mitä suurempi merkitys sillä on tilintarkastuksessa.
- A25. Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välinen sopimus tehdään usein toimeksiantokirjeen muodossa. Liitteessä luetellaan seikkoja, joita tilintarkastaja voi harkita sisällyttävänsä tällaiseen toimeksiantokirjeeseen tai muun muotoiseen sopimukseen, jonka hän tekee käyttämänsä erityisasiantuntijan kanssa.
- A26. Silloin kun tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välillä ei ole kirjallista sopimusta, voidaan sopimusta koskeva evidenssi sisällyttää esimerkiksi seuraaviin:
- Suunnittelumuistiot tai niihin liittyvät työpaperit, kuten tilintarkastusohjelma.
 - Tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat. Kun kyseessä on tilintarkastajan käyttämä sisäinen asiantuntija, häntä koskevat vakiintuneet toimintaperiaatteet ja menettelytavat saattavat sisältää erityisiä periaatteita ja menettelytapoja, jotka liittyvät kyseisen erityisasiantuntijan tekemään työhön. Tilintarkastajan työpapereihin sisällytettävän dokumentaation laajuus riippuu tällaisten toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen luonteesta. Voi esimerkiksi olla, ettei tilintarkastajan työpapereihin vaadita sisällytettäväksi mitään dokumentaatiota, jos tilintarkastajan edustamalla tilintarkastusyhteisöllä on yksityiskohtaiset menettelyt sellaisia olosuhteita varten, joissa tällaisen erityisasiantuntijan työtä käytetään.

Työn luonne, laajuus ja tavoitteet (viittaus: kappale 11(a))

- A27. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista sovittaessa voi usein olla relevanttia käsitellä mahdollisia relevantteja teknisiä suoritustandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia vaatimuksia, joita erityisasiantuntija noudattaa.

Eri osapuolten roolit ja velvollisuudet (viittaus: kappale 11(b))

- A28. Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan rooleja ja velvollisuuksia koskeva sopimus voi sisältää seuraavaa:
- suorittaako lähdetiedon yksityiskohtaisen tarkastuksen tilintarkastaja vai hänen käyttämänsä erityisasiantuntija.
 - suostumus siihen, että tilintarkastaja keskustelee käyttämänsä erityisasiantuntijan havainnoista tai johtopäätöksistä yhteisön ja muiden kanssa ja sisällyttää tarvittaessa yksityiskohtia erityisasiantuntijan havainnoista tai johtopäätöksistä tilintarkastuskertomukseen mukautetun lausunnon perusteluihin (katso kappale A42).
 - mahdollinen sopimus siitä, että tilintarkastaja ilmoittaa käyttämälleen erityisasiantuntijalle johtopäätöksistään, jotka koskevat erityisasiantuntijan työtä.

Työpaperit

- A29. Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan rooleja ja velvollisuuksia koskeva sopimus voi sisältää sopimuksen myös pääsystä toinen toistensa työpapereihin sekä työpapereiden säilyttämisestä. Silloin kun tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija on toimeksiantotiimin jäsen, kyseisen erityisasiantuntijan työpaperit ovat osa tilintarkastusdokumentaatiota. Ellei muusta ole sovittu, tilintarkastajan käyttämien ulkoisten erityisasiantuntijoiden työpaperit ovat heidän omiaan, eivätkä ne ole osa tilintarkastusdokumentaatiota.

Kommunikointi (viittaus: kappale 11(c))

- A30. Tehokas kaksisuuntainen kommunikointi edistää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden yhdistämistä muuhun tilintarkastuksessa suoritettavaan työhön sekä tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tavoitteiden asianmukaista muuttamista tilintarkastuksen aikana. Esimerkiksi kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ liittyy tilintarkastajan johtopäätökseen, joka koskee merkittävää riskiä, saattavat sekä virallinen kirjallinen raportti kyseisen erityisasiantuntijan työn valmistuessa että suulliset raportit työn edetessä olla asianmukaisia. Se, että tietyt partnerit tai henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat nimetään pitämään yhteyttä tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan, sekä kyseisen erityisasiantuntijan ja yhteisön välistä kommunikointia koskevat menettelytavat auttavat oikea-aikaisessa ja tehokkaassa kommunikoinnissa, erityisesti suuremmissa toimeksiannoissa.

Salassapitovelvollisuus (viittaus: kappale 11(d))

- A31. On tarpeellista, että relevanttien eettisten vaatimusten mukaiset salassapitosäännöt, jotka koskevat tilintarkastajaa, koskevat myös tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa. Lisävaatimuksia voi sisältyä säädökseen tai määräykseen. Yhteisön on myös saattanut pyytää, että tilintarkastajan käyttämien ulkopuolisten asiantuntijoiden kanssa sovitaan erityisistä salassapitosäännöistä.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappale 12)

A32. Niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka suoritetaan sen arvioimiseksi, soveltuuko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastajan tarkoituksiin, vaikuttavat tilintarkastajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta, se kuinka hyvin tilintarkastaja tuntee käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueen sekä tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan havainnot ja johtopäätökset
(viittaus: kappale 12(a))

A33. Erityisiin toimenpiteisiin sen arvioimiseksi, soveltuuko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastajan tarkoituksiin, voivat kuulua

- tilintarkastajan käyttämälle erityisasiantuntijalle kohdistettavat tiedustelut.
- tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työpapereiden ja raporttien läpikäynti.
- vahvistavat toimenpiteet, kuten:
 - tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työn havainnointi;
 - julkaistun tiedon, kuten arvossapidetyistä, virallisista lähteistä tulevien tilastokatsausten, tutkiminen;
 - relevantteja seikkoja koskevien vahvistusten hankkiminen kolmansilta osapuolilta;
 - yksityiskohtaisten analyttisten toimenpiteiden suorittaminen; ja
 - laskelmien tekeminen uudelleen.
- keskusteleminen toisen relevanttia erityisasiantuntemusta omaavan erityisasiantuntijan kanssa esimerkiksi, kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan havainnot tai johtopäätökset eivät ole yhdenmukaisia muun tilintarkastusevidenssin kanssa.
- keskusteleminen johdon kanssa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan raportista.

A34. Arvioitaessa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssia ja kohtuullisuutta riippumatta siitä, ovatko ne raportissa vai muussa muodossa, voi relevantteihin tekijöihin kuuluu, onko ne

- esitetty tavalla, joka on tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ammattikunnan tai toimialan mahdollisten standardien mukainen;
- esitetty selkeästi sisältäen viittauksen tilintarkastajan kanssa sovittuihin tavoitteisiin, suoritettujen työn laajuuteen sekä sovellettuihin standardeihin;

- tehty asianmukaista ajanjaksoa koskien ja otetaanko niissä relevanteissa tapauksissa huomioon tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat;
- tehty jonkinlaisin varaumin, rajoituksin tai käyttörajoittein, ja jos näin on, onko tällä vaikutuksia tilintarkastajaan; ja
- perustuvatko ne tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan toteamia virheitä tai poikkeamia koskevaan asianmukaiseen harkintaan.

Oletukset, menetelmät ja lähdetieto

Oletukset ja menetelmät (viittaus: kappale 12(b))

- A35. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tehtävänä on arvioida oletuksia ja menetelmiä, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, joita johto on käyttänyt kirjanpidollista arviota tehdessään, tilintarkastajan toimenpiteet kohdistuvat todennäköisesti ensisijaisesti sen arvioimiseen, onko tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija tarkastellut näitä oletuksia ja menetelmiä asianmukaisesti. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tehtävänä on kehittää tilintarkastajaa varten arvioitu luku tai vaihteluväli, jota verrataan johdon arvioimaan lukuun, tilintarkastajan toimenpiteet saattavat kohdistua ensisijaisesti hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan käyttämien oletusten ja menetelmien, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, arvioimiseen.
- A36. ISA 540:ssä¹³ käsitellään oletuksia ja menetelmiä, joita johto käyttää kirjanpidollisia arvioita tehdessään ja joihin joissakin tapauksissa sisältyy pitkälle erikoistuneita yhteisön itsensä kehittämistä malleja. Vaikka kyseinen teksti on kirjoitettu ajatellen sitä, että tilintarkastaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon käyttämistä oletuksista ja menetelmistä, siitä voi olla tilintarkastajalle apua myös hänen arvioidessaan käyttämänsä erityisasiantuntijan oletuksia ja menetelmiä.
- A37. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, relevantteihin tekijöihin tilintarkastajan arvioidessa näitä oletuksia ja malleja kuuluvat, ovatko ne:
- yleisesti hyväksytyjä tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan alalla;
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisia;
 - erikoistuneiden mallien käytöstä riippuvia; ja
 - yhdenmukaisia johdon käyttämien oletusten ja mallien kanssa, ja jos näin ei ole, syyt eroihin ja niiden vaikutukset.

¹³ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappaleet 8, 13 ja 15

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan käyttämä lähdetieto
(viittaus: kappale 12(c))

- A38. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työhön kuuluu lähdetiedon käyttöä, joka on kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn kannalta merkittävää, voidaan kyseisen tiedon tarkastamiseen käyttää esimerkiksi seuraavanlaisia toimenpiteitä:
- tiedon alkuperän todentaminen, mukaan lukien käsityksen muodostaminen sisäisistä kontrolleista, jotka koskevat tietoa ja relevanteissa tapauksissa sen siirtämistä erityisasiantuntijoille, ja soveltuvissa tapauksissa niiden testaaminen.
 - tiedon tarkasteleminen sen täydellisyys ja sisäisen yhdenmukaisuuden toteamiseksi.
- A39. Useissa tapauksissa tilintarkastaja voi tarkastaa lähdetietoa. Joissakin toisissa tapauksissa kuitenkin, kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan käyttämä lähdetieto on luonteeltaan erittäin teknistä suhteessa erityisasiantuntijan osaamisalueeseen, kyseinen erityisasiantuntija voi tarkastaa lähdetiedon. Jos tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija on tarkastanut lähdetiedon, niin tilintarkastajan käyttämälle erityisasiantuntijalle kohdistettu tiedustelu tai tämän tekemän tarkastuksen valvonta tai läpikäynti voi olla tilintarkastajalle asianmukainen tapa arvioida kyseisen tiedon relevanssia, täydellisyttä ja oikeellisuutta.

Soveltumaton työ (viittaus: kappale 13)

- A40. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu tilintarkastajan tarkoituksiin, eikä tilintarkastaja pysty ratkaisemaan asiaa kappaleen 13 edellyttämien aiempien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla, joihin voi kuulua sekä erityisasiantuntijan että tilintarkastajan suorittamaa lisätyötä tai toisen erityisasiantuntijan ottamista työtai toimeksiantosuhteeseen, saattaa olla tarpeellista antaa tilintarkastuskertomuksessa mukautettu lausunto ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti, koska tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.¹⁴

Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa (viittaus: kappaleet 14–15)

- A41. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys voi sisältää vaatimuksen viittauksesta tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön, esimerkiksi julkisella sektorilla läpinäkyvyyden vuoksi.
- A42. Joissakin olosuhteissa saattaa olla asianmukaista viitata tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan mukautetun lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa mukautuksen luonteen selventämiseksi. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa tarvita käyttämältään erityisasiantuntijalta luvan ennen tällaisen viittauksen tekemistä.

¹⁴ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 6(b)

Liite

(viittaus: kappale A25)

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan välisessä sopimuksessa

Tässä liitteessä luetellaan seikkoja, joita tilintarkastaja voi harkita sisällyttävänsä käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan kanssa tehtävään sopimukseen. Seuraava luettelo on esimerkinomainen eikä se ole kattava, ja se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Se, sisällytetäänkö tietyt seikat sopimukseen, riippuu toimeksiannon olosuhteista. Luettelosta voi myös olla apua harkittaessa seikkoja, jotka sisällytetään tilintarkastajan käyttämän sisäisen erityisasiantuntijan kanssa tehtävään sopimukseen.

Tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan työn luonne, laajuus ja tavoitteet

- Tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan suorittamien toimenpiteiden luonne ja laajuus.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan työn tavoitteet ottaen huomioon olennaisuutta ja riskiä koskevat seikat liittyen asiaan, jota tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemä työ koskee, sekä sovellettava tilinpäätösnormisto, kun se on relevanttia.
- mahdolliset relevantit tekniset suoritusstandardit tai muut ammatilliset tai toimialakohtaiset vaatimukset, joita tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija tulee noudattamaan.
- oletukset ja menetelmät, joihin soveltuviissa tapauksissa sisältyvät mallit, joita tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija tulee käyttämään, sekä niiden yleinen hyväksyttävyyys.
- ajankohta, johon tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemä työ kohdistuu, tai soveltuviissa tapauksissa tarkastettava ajanjakso sekä kyseisen ajankohdan tai ajanjakson jälkeisiä tapahtumia koskevat vaatimukset.

Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet

- Relevantit tilintarkastus- ja tilinpäätösstandardit sekä relevantit määräyksiin tai säädöksiin perustuvat vaatimukset.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan suostumus siihen, että tilintarkastaja aikoo käyttää kyseisen erityisasiantuntijan raporttia, mukaan lukien mahdollinen viittaaminen siihen, tai antaa siitä tietoja toisille osapuolille, esimerkiksi tarvittaessa viittaamalla siihen tilintarkastuskertomuksessa mukautetun lausunnon perusteluissa tai antamalla se johdon tai tarkastusvaliokunnan tietoon.

- sen läpikäynnin luonne ja laajuus, jonka tilintarkastaja kohdistaa käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemään työhön.
- tarkastaako tilintarkastaja vai hänen käyttämänsä ulkopuolinen erityisasiantuntija lähdetiedon.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan pääsy yhteisön aineistoihin ja tiedostoihin sekä mahdollisuus kommunikoida yhteisön henkilöstön ja yhteisöön toimeksiantosuhteessa olevien erityisasiantuntijoiden kanssa.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan ja yhteisön välisessä kommunikoinnissa noudatettavat menettelyt.
- tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan pääsy toisensa työpapereihin.
- työpapereiden omistusoikeus ja niitä koskeva määräysvalta toimeksiannon aikana, mukaan lukien tiedostojen säilyttämistä koskevat vaatimukset.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus suorittaa työ taitavasti ja huolellisesti.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan pätevyys ja kyvykyys työn suorittamiseen.
- se, että tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan odotetaan käyttävän kaiken hänellä olevan tiedon, joka on relevanttia tilintarkastuksen kannalta, ja ilmoittavan tilintarkastajalle, jos näin ei ole.
- mahdolliset rajoitukset sille, että tilintarkastajan käyttämällä ulkopuolisella erityisasiantuntijalla olisi yhteyttä tilintarkastuskertomukseen.
- mahdollinen sopimus siitä, että tilintarkastaja ilmoittaa käyttämälleen ulkopuoliselle erityisasiantuntijalle johtopäätöksistään, jotka koskevat kyseisen erityisasiantuntijan työtä.

Kommunikointi ja raportointi

- Kommunikoinnin menetelmät ja tiheys, mukaan lukien:
 - kuinka tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan havainnoista ja johtopäätöksistä raportoidaan (esimerkiksi kirjallinen raportti, suullinen raportti, jatkuva yhteydenpito toimeksiantotiimiin).
 - nimetyt henkilöt toimeksiantotiimistä, jotka ovat yhteydessä tilintarkastajan käyttämään ulkopuoliseen erityisasiantuntijaan.
- milloin tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija saattaa työnsä päätökseen ja raportoi havainnoistaan tai johtopäätöksistään tilintarkastajalle.

- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida viipymättä mahdollisesta viiveestä työn loppuun saattamisessa sekä kyseisen erityisasiantuntijan havaintoja tai johtopäätöksiä koskevat mahdolliset varaukset tai rajoitukset.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida viipymättä tapauksista, joissa yhteisö rajoittaa kyseisen erityisasiantuntijan pääsyä aineistoihin tai tiedostoihin tai tämän mahdollisuutta kommunikoida yhteisön henkilöstön tai yhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevien erityisasiantuntijoiden kanssa.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida tilintarkastajalle kaikki se tieto, joka hänen käsityksensä mukaan voi olla relevanttia tilintarkastuksen kannalta, mukaan lukien muutokset olosuhteissa, joista on kommunikoitu aiemmin.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida olosuhteista, joista voi aiheutua uhkia kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuudelle, sekä mahdollisista relevanteista varotoimista, joiden avulla tällaiset uhat mahdollisesti voidaan poistaa tai vähentää hyväksyttävälle tasolle.

Salassapitovelvollisuus

- Se, että tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pitää noudattaa salassapitovaatimuksia, mukaan lukien
 - tilintarkastajaa koskevien relevanttien eettisten vaatimusten mukaiset salassapitosäännöt.
 - mahdolliset lisävaatimukset, joita voi sisältyä säädökseen tai määräykseen.
 - erityiset yhteisön itsensä määräämät salassapitosäännöt, jos tällaisia on.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI
ISA 700 (UUDISTETTU)
TILINPÄÄTÖSTÄ KOSKEVAN LAUSUNNON LAATIMINEN
JA KERTOMUKSEN ANTAMINEN

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä
tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Voimaantulo	5
Tavoitteet	6
Määritelmät	7–9
Vaatimukset	
Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen	10–15
Lausunnon muoto	16–19
Tilintarkastuskertomus	20–52
Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio	53–54
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Yhteisön tilinpäätöskäytäntöihin liittyviä laadullisia näkökohtia.....	A1–A3
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti	A4
Tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää	A5
Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon	A6
Sen arvioiminen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan	A7–A9
Sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaus.....	A10–A15
Lausunnon muoto	A16–A17
Tilintarkastuskertomus	A18–A77
Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio	A78–A84

Liite: Esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta laatia tilinpäätöstä koskeva lausunto. Siinä käsitellään myös tilintarkastuksen perusteella annettavan tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä.
2. ISA 701:ssä¹ käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa. ISA 705:ssä² (uudistettu) ja 706:ssa³ (uudistettu) käsitellään vaikutuksia tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön, kun tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon tai sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen. Myös muihin ISA-standardeihin sisältyy raportointia koskevia vaatimuksia, joita sovelletaan tilintarkastuskertomusta annettaessa.
3. Tätä standardia sovelletaan yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastukseen, mitä silmällä pitäen se on kirjoitettu. ISA 800:ssa (uudistettu)⁴ käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti. ISA 805:ssä (uudistettu)⁵ käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvan tilintarkastuksen kannalta. Tätä standardia sovelletaan myös tilintarkastuksiin, joissa sovelletaan ISA 800:aa (uudistettu) tai ISA 805:tä (uudistettu).
4. Tämän standardin vaatimusten tarkoituksena on löytää asianmukainen tasapaino kahden eri tarpeen välille: tarve tilintarkastajan raportoinnin maailmanlaajuiseen yhdenmukaisuuteen ja vertailukelpoisuuteen ja toisaalta tarve lisätä tilintarkastajan raportoinnin arvoa tekemällä tilintarkastuskertomuksessa annettavasta informaatiosta relevantimpaa käyttäjien kannalta. Tällä standardilla edistetään tilintarkastuskertomuksen yhdenmukaisuutta, samalla kun otetaan huomioon tarve joustavuuteen yksittäisten maiden tai oikeudenkäyttöalueiden erityisten olosuhteiden huomioon ottamiseksi. ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettavien tilintarkastuskertomusten yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilintarkastusten

¹ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

² ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

³ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

⁴ ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*

⁵ ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tiliin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset*

tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Se myös auttaa lisäämään käyttäjien ymmärrystä ja tunnistamaan epätavalliset olosuhteet.

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

6. Tilintarkastajan tavoitteina on
 - (a) laatia hankitusta tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten arvioinnin perusteella lausunto tilinpäätöksestä; ja
 - (b) esittää tämä lausunto selkeästi kirjallisessa raportissa.

Määritelmät

7. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.
 - (b) Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla joko oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:

- (i) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
- (ii) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.⁶

⁶ ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti, kappale 13(a)

- (c) Vakiomuotoinen lausunto – Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa, kun hän tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.⁷
8. Tässä standardissa ”tilinpäätös” tarkoittaa ”yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus”.⁸ Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen esittämistavan, rakenteen ja sisällön sekä sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu.
9. Tässä standardissa ”IFRS-standardeilla” tarkoitetaan International Accounting Standards Boardin antamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, ja ”IPSAS-standardeilla” tarkoitetaan International Public Sector Accounting Standards Boardin antamia julkissektorin kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Vaatimukset

Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen

10. Tilintarkastajan on laadittava lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.^{9,10}
11. Tämän lausunnon laatimista varten tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hän hankkinut kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tässä johtopäätöksessä on otettava huomioon
- (a) tilintarkastajan ISA 330:n mukaisesti tekemä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;¹¹
- (b) tilintarkastajan ISA 450:n mukaisesti tekemä johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia;¹² ja
- (c) kappaleissa 12–15 vaadittavat arvioinnit.
12. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti. Tähän arviointiin tulee kuulua harkintaa, joka koskee yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia, mukaan lukien viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta harkintaan perustuvissa ratkaisuissa. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

⁷ Kappaleissa 25–26 käsitellään sanamuotoja, joita käyttäen tämä lausunto esitetään, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja vastaavasti säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

⁸ ISA 200:n kappaleessa 13(f) esitetetään tilinpäätöksen sisältö.

⁹ ISA 200, kappale 11

¹⁰ Kappaleissa 25–26 käsitellään sanamuotoja, joita käyttäen tämä lausunto esitetään, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja vastaavasti säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

¹¹ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arviointeihin riskeihin vastaamiseksi*, kappale 26

¹² ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappale 11

13. Tilintarkastajan on erityisesti arvioitava, onko sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen niin, että:
- valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla. Tätä arviointia tehdessään tilintarkastajan on harkittava, ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet relevantteja yhteisön kannalta ja onko ne esitetty ymmärrettävästi; (viittaus: kappale A4)
 - valitut ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;
 - johdon tekemät kirjanpidolliset arviot ovat kohtuullisia;
 - tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää. Tätä arviointia tehdessään, tilintarkastajan on harkittava:
 - esitetäänkö tilinpäätöksessä informaatio, joka siinä olisi pitänyt esittää, ja onko kyseinen informaatio luokiteltu, yhdistetty tai jaoteltu ja luonnehdittu asianmukaisesti;
 - onko tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa heikennetty sisällyttämällä siihen informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitetyistä seikoista (viittaus: kappale A5)
 - tilinpäätös sisältää riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon; ja (viittaus: kappale A6)
 - tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, on asianmukainen.
14. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, kappaleissa 12–13 vaadittavaan arviointiin tulee kuulua myös sen arvioiminen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Tilintarkastajan arvioinnin siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, on sisällettävä seuraavien seikkojen tarkastelua: (viittaus: kappaleet A7–A9)
- tilinpäätöksen yleinen esittämistapa, rakenne ja sisältö; ja
 - se, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.
15. Tilintarkastajan on arvioitava, viitataan-ko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä riittävällä tavalla tai kuvataan-ko sitä siinä asianmukaisesti. (Viittaus: kappaleet A10–A15)

Lausunnon muoto

16. Tilintarkastajan on esitettävä vakiomuotoinen lausunto silloin, kun hänen johtopäätöksensä on, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

17. Jos tilintarkastaja

- (a) tekee hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai
- (b) ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä,

hänen on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

18. Jos oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista ja siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen tulee päättää, onko hänen tarpeellista mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A16)

19. Kun tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse arvioida, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jos tilintarkastaja äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa kuitenkin toteaa, että tällainen tilinpäätös on harhaanjohtava, hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen on päätettävä päättää, viestiikö hän siitä tilintarkastuskertomuksessa, ja jos viestii, niin kuinka. (Viittaus: kappale A17)

Tilintarkastuskertomus

20. Tilintarkastuskertomuksen on oltava kirjallinen. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus

Otsikko

21. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava otsikko, joka selkeästi osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus. (Viittaus: kappale A20)

Vastaanottaja

22. Tilintarkastuskertomus on osoitettava toimeksiannon olosuhteiden perusteella asianmukaiselle taholle. (Viittaus: kappale A21)

Tilintarkastajan lausunto

23. Tilintarkastuskertomuksen ensimmäisen osion on sisällettävä tilintarkastajan lausunto, ja sen otsikkona on oltava ”Lausunto”.

24. Tilintarkastuskertomuksen lausunto-osiossa on myös

- (a) yksilöitävä yhteisö, jonka tilinpäätös on tilintarkastettu;

- (b) todettava, että tilinpäätös on tilintarkastettu;
 - (c) mainittava kaikkien niiden laskelmien nimet, joista tilinpäätös koostuu;
 - (d) viitattava liitetietoihin, merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva yhteenveto mukaan lukien; ja
 - (e) yksilöitävä kunkin tilinpäätökseen kuuluvan laskelman kattama ajankohta tai ajanjakso. (Viittaus: kappaleet A22–A23)
25. Kun tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, hänen lausunnossaan on, ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita muuta, käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista, joiden katsotaan vastaavan toisiaan:
- (a) Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan [...]sta [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti; tai
 - (b) Lausuntonamme esitämme, että [...] on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A24–A31)
26. Kun tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon tilinpäätöksestä, joka on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, hänen lausuntonaan on oltava, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A26–A31)
27. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto, johon tilintarkastajan lausunnossa viitataan, ei ole International Accounting Standards Boardin antamat IFRS-standardit eikä International Public Sector Accounting Standards Boardin antamat IPSAS-standardit, lausunnossa on yksilöitävä maa tai oikeudenkäyttöalue, jonka normistosta on kyse.

Lausunnon perustelut

28. Tilintarkastuskertomuksessa on heti lausunto-osion jälkeen oltava osio, jonka otsikkona on ”Lausunnon perustelut” ja jossa: (viittaus: kappale A32)
- (a) mainitaan, että tilintarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaisesti; (viittaus: kappale A33)
 - (b) viitataan tilintarkastuskertomuksen osioon, jossa kuvataan ISA-standardien mukaisia tilintarkastajan velvollisuuksia;
 - (c) on maininta siitä, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti ja on täytännyt muut kyseisten vaatimusten mukaiset tilintarkastajan velvollisuudet. Maininnassa on yksilöitävä maa tai oikeudenkäyttöalue, jonka relevanteista eettisistä vaatimuksista on kyse, tai viitattava IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettisiin sääntöihin tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt); ja (viittaus: kappaleet A34–A39)

- (d) mainitaan, onko tilintarkastaja käsityksensä mukaan hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lausuntonsa perustaksi.

Toiminnan jatkuvuus

29. Tilintarkastajan on, kun tämä on sovellettavissa, raportoitava ISA 570:n (uudistettu)¹³ mukaisesti.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

30. Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksissa tilintarkastajan on viestittävä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti.
31. Kun säädös tai määräys muutoin vaatii tilintarkastajana viestimään tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, tämä on tehtävä ISA 701:n mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A40–A42)

Muu informaatio

32. Tilintarkastajan on soveltuviissa tapauksissa raportoitava ISA 720:n (uudistettu) mukaisesti¹⁴.

Tilinpäätöstä koskevat velvollisuudet

33. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava osio, jonka otsikkona on ”Tilinpäätöstä koskevat johdon velvollisuudet”. Tilintarkastuskertomuksessa on käytettävä termiä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen, eikä siinä tarvitse viitata nimenomaan ”johtoon”. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla asianmukainen taho, johon viitataan, voi olla hallintoelin. (Viittaus: kappale A44)
34. Tilintarkastuskertomuksen tässä osiossa on kuvattava johdon vastuuta (viittaus: kappaleet A45–A48)
- (a) tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksiä tai virheistä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.
- (b) sen arvioimisesta, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa¹⁵ ja onko toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen asianmukaista, sekä soveltuviissa tapauksissa toiminnan jatkuvuuteen liittyvien tietojen esittämisestä. Selostukseen, joka koskee johdon velvollisuutta tehdä tämä arviointi, on sisällyttävä kuvaus siitä, milloin on asianmukaista käyt-

¹³ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappaleet 21–23

¹⁴ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

¹⁵ ISA 570 (uudistettu), kappale 2

tää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta. (Viittaus: kappale A48).

35. Tilintarkastuskertomuksen tässä osiossa on myös yksilöitävä, ketkä vastaavat taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta, kun tällaisesta valvonnasta vastaavat tahot eivät ole samat kuin edellä kappaleessa 33 kuvattuja velvollisuuksia täyttävät tahot. Tällöin tämän osion otsikossa on viitattava myös ”hallintoelimiin” tai käytettävä termiä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen. (Viittaus: kappale A49)
36. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, kuvauksessa, joka koskee tilinpäätöstä koskevia johdon velvollisuuksia, on viitattava ”tilinpäätöksen laatimiseen siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”tilinpäätöksen laatimiseen ja siihen että se on oikein esitetty” sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

37. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää osio, jonka otsikkona on ”Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa”.
38. Tilintarkastuskertomuksen tässä osiossa on: (viittaus: kappale A50)
- (a) mainittava, että tilintarkastajan tavoitteina on:
 - (i) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä; ja
 - (ii) antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää tilintarkastajan lausunnon. (viittaus: kappale A51)
 - (b) mainittava, että kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa; ja
 - (c) mainittava, että virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja joko:
 - (i) kuvattava, että niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät kyseisen tilinpäätöksen perusteella; tai¹⁶
 - (ii) esitettävä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen olennaisuuden määritelmä tai kuvaus. (Viittaus: kappale A53)
39. Tilintarkastuskertomuksen osiossa, joka koskee tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, on lisäksi (viittaus: kappale A50)

¹⁶ ISA 320 *Olenaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappale 2

- (a) mainittava, että ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan; ja
- (b) kuvattava tilintarkastusta mainitsemalla, että tilintarkastajan velvollisuutena on:
 - (i) tunnistaa ja arvioida väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit; suunnitella ja suorittaa näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä; ja hankkia lausuntonsa perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos se johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai väärien tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
 - (ii) muodostaa käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että hän pystyisi antamaan lausunnon yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Silloin kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta, hänen on jätettävä pois maininta siitä, että sisäistä valvontaa ei ole tarkasteltu siinä tarkoituksessa, että annettaisiin lausunto yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
 - (iii) arvioida sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
 - (iv) tehdä johtopäätös siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja tehdä hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, esiintyykö tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että esiintyy olennaista epävarmuutta, hänen täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessa lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntonsa. Tilintarkastajan johtopäätökset perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhteisö pysty jatkamaan toimintaansa.
 - (v) kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, arvioida tilinpäätöksen, esitettävät

tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

- (c) kun sovelletaan ISA 600:aa¹⁷, kuvattava lisäksi tilintarkastajan velvollisuuksia toimeksiannossa, joka koskee konsernin tilintarkastusta, mainitsemalla, että:
 - (i) tilintarkastajan velvollisuutena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta pystyäkseen antamaan lausunnon konsernitiilinpäätöksestä;
 - (ii) tilintarkastaja vastaa konsernin tilintarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta; ja
 - (iii) tilintarkastaja vastaa lausunnostaan yksin.
40. Tilintarkastuskertomuksen osiossa, joka koskee tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, on myös (viittaus: kappale A50)
- (a) mainittava, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tilintarkastaja tunnistaa tilintarkastuksen aikana;
 - (b) kun kyseessä on listatun yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastus, mainittava, että tilintarkastaja antaa hallintoelimille vahvistuksen siitä, että hän on noudattanut riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoitava näiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan tilintarkastajan riippumattomuuteen, ja soveltuvissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista; ja
 - (c) kun kyseessä on listatun yhteisön tai muun sellaisen yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastus, jonka tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestitään ISA 701:n mukaisesti, mainittava, että tilintarkastaja ratkaisee, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat olleet merkittävimpiä tarkasteltavana olevan kauden tilintarkastuksessa ja sen vuoksi ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Tilintarkastaja kuvaa kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkisen esittämisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa tilintarkastaja päättää, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten odotettaisiin kohtuudella olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu. (Viittaus: kappale A53)

¹⁷ ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

Tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa koskevan kuvauksen esittämispaikka

41. Kappaleissa 39–40 vaadittava kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista tilinpäätöksen tilintarkastuksessa on sisällytettävä (viittaus: kappale A54)
 - (a) tilintarkastuskertomuksen tekstiin;
 - (b) tilintarkastuskertomuksen liitteeseen, jolloin tilintarkastuskertomuksessa on oltava viittaus liitteen sijaintipaikkaan; tai (viittaus: kappaleet A55–A57)
 - (c) viittaamalla tilintarkastuskertomuksessa tällaisen kuvauksen sijaintipaikkaan asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla, silloin kun säädös, määräys tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tilintarkastajan tehdä näin. (Viittaus: kappaleet A54, A56–A57)
42. Kun tilintarkastaja viittaa tilintarkastajan velvollisuuksia koskevaan kuvaukseen, joka sijaitsee asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla, hänen on todettava, että tällaisessa kuvauksessa käsitellään tämän standardin kappaleissa 39–40 vaadittavat seikat ja se on näiden vaatimusten mukainen. (Viittaus: kappale A56)

Muut raportointivelvoitteet

43. Jos tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa käsitellään tilintarkastajalla ISA-standardien mukaan olevien velvoitteiden lisäksi muita raportointivelvoitteita, näitä muita raportointivelvoitteita on käsiteltävä tilintarkastuskertomuksen erillisessä osiossa, joka otsikoidaan ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” tai muutoin osion sisällön mukaan asianmukaisella tavalla, paitsi jos nämä velvoitteet koskevat samoja aiheita kuin ISA-standardien mukaiset raportointivelvoitteet, jolloin muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat voidaan esittää samassa osiossa kuin vastaavat ISA-standardien mukaan vaadittavat raportin osatekijät. (Viittaus: kappaleet A58–A60)
44. Jos muihin raportointivelvoitteisiin perustuvat asiat esitetään samassa osiossa kuin niihin liittyvät ISA-standardien mukaan vaadittavat raportin osatekijät, tilintarkastuskertomuksessa on selkeästi erotettava muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat ISA-standardien mukaan vaadittavasta raportoinnista. (Viittaus: kappale A60)
45. Jos tilintarkastuskertomukseen sisältyy erillinen osio, joka koskee muihin raportointivelvoitteisiin liittyviä asioita, tämän standardin kappaleiden 21–40 vaatimusten mukaiset asiat on sisällytettävä osioon, jonka otsikkona on ”Tilinpäätöksen tilintarkastus”. ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” on esitettävä ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” -osion jälkeen. (Viittaus: kappale A60)

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi

46. Listattujen yhteisöjen tilinpäätöksen tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudel-

la odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa tilintarkastaja ei aio sisällyttää tilintarkastuskertomukseen toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimeä, hänen on keskusteltava tästä aikomuksesta hallintoelinten kanssa ja kerrottava näille arvionsa siitä, kuinka todennäköisenä ja vakavana hän pitää henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavaa merkittävää uhkaa. (Viittaus: kappaleet A61–A63)

Tilintarkastajan allekirjoitus

47. Tilintarkastuskertomuksen on oltava allekirjoitettu. (Viittaus: kappaleet A64–A65)

Tilintarkastajan osoite

48. Tilintarkastuskertomuksessa on mainittava kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jossa tilintarkastaja toimii.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä

49. Tilintarkastuskertomus on päivättävä aikaisintaan sille päivälle, jona tilintarkastaja on hankkinut tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, mukaan lukien evidenssi siitä, että: (viittaus: kappaleet A66–A69)

- (a) kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on laadittu; ja
- (b) ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Säädökseen tai määräykseen perustuva tilintarkastuskertomus

50. Jos tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella säädös tai määräys vaatii tilintarkastajaa käyttämään tilintarkastuskertomuksessa tiettyä esittämistapaa tai sanamuotoa, siinä saadaan viitata ISA-standardeihin vain, jos tilintarkastuskertomus sisältää vähintään kaikki seuraavat osat: (Viittaus: kappaleet A70–A71)

- (a) otsikko.
- (b) vastaanottaja siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät.
- (c) lausunto-osio, joka sisältää tilinpäätöstä koskevan lausunnon ja viittauksen tilinpäätöstä laadittaessa sovellettuun tilinpäätösnormistoon (sekä tiedon siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole sovellettu IFRS- tai IPSAS-standardeja, katso kappale 27).
- (d) yhteisön tilintarkastetun tilinpäätöksen yksilöiminen.
- (e) toteamus siitä, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti ja on täyttänyt muut kyseisten vaatimusten mukaiset velvollisuutensa. Toteamuksessa on yksilöitävä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen eettisistä vaatimuksista on kyse tai viitattava IESBAn eettisiin sääntöihin.

- (f) soveltuviissa tapauksissa osio, jossa käsitellään ISA 570:n (uudistettu) kappaleen 22 mukaisia raportointivaatimuksia ja joka on näiden vaatimusten mukainen.
- (g) soveltuviissa tapauksissa varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perusteluosio, jossa käsitellään ISA 570:n (uudistettu) kappaleen 23 mukaisia raportointivaatimuksia ja joka on näiden vaatimusten mukainen.
- (h) soveltuviissa tapauksissa osio, joka sisältää ISA 701:ssä vaadittavat tiedot tai säädökseen tai määräykseen perustuvat tilintarkastusta koskevat lisätiedot ja joka on kyseisen standardin vaatimusten mukainen.¹⁸ (Viittaus: kappaleet A72–A75)
- (i) soveltuviissa tapauksissa osio, jossa käsitellään ISA 720:n (uudistettu) mukaisia raportointivaatimuksia.
- (j) kuvaus tilinpäätöksen laatimista koskevista johdon velvollisuuksista ja taloudellisen raportoinnin prosessia valvovien tahojen nimeäminen, joissa käsitellään kappaleiden 33–36 mukaisia vaatimuksia ja jotka ovat näiden vaatimusten mukaisia.
- (k) viittaus ISA-standardeihin sekä säädökseen tai määräykseen sekä tilintarkastajan velvollisuuksia koskeva kuvaus, jossa käsitellään kappaleiden 37–40 mukaisia vaatimuksia ja joka on näiden vaatimusten mukainen. (Viittaus: kappaleet A50–A53)
- (l) listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastuksessa toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi jos sen esittämisestä voidaan harvoissa tapauksissa kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka.
- (m) tilintarkastajan allekirjoitus.
- (n) tilintarkastajan osoite.
- (o) tilintarkastuskertomuksen antamispäivä.

Sekä tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien että ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus

51. Tilintarkastaja voi olla velvollinen suorittamaan tilintarkastuksen tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien ("kansalliset tilintarkastusstandardit") mukaisesti, ja sen lisäksi hän on noudattanut tilintarkastusta suorittaessaan ISA-standardeja. Jos näin on, tilintarkastuskertomuksessa saadaan viitata kansallisten tilintarkastusstandardien lisäksi ISA-standardeihin, mutta tilintarkastaja saa tehdä näin vain, jos: (viittaus: kappaleet A76–A77)
- (a) kansallisten tilintarkastusstandardien vaatimusten ja ISA-standardien vaatimusten välillä ei ole sellaista ristiriitaa, jonka seurauksena tilintarkastaja

¹⁸ ISA 701, kappaleet 11–16

- (i) antaisi erilaisen lausunnon, tai (ii) ei sisällyttäisi kertomukseen tiettyä seikkaa painottavaa kappaletta tai muuta seikkaa koskevaa kappaletta, jota ISA-standardit edellyttäisivät kyseisissä olosuhteissa; ja
- (b) tilintarkastuskertomus sisältää vähintäänkin jokaisen edellä kappaleessa 50(a)–(o) tarkoitetun osan, kun tilintarkastaja käyttää kansallisissa tilintarkastusstandardeissa määrättyä esittämistapaa tai sanamuotoa. Viittaus ”säädökseen tai määräykseen” kappaleessa 50(k) on kuitenkin ymmärrettävä viittauksena kansallisiin tilintarkastusstandardeihin. Tilintarkastuskertomuksessa on näin yksilöitävä tässä tarkoitetut kansalliset tilintarkastusstandardit.
52. Kun tilintarkastuskertomuksessa viitataan sekä kansallisiin tilintarkastusstandardeihin että ISA-standardeihin, siinä on yksilöitävä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen kansallisista tilintarkastusstandardeista on kysymys.

Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio (viittaus: kappaleet A78–A84)

53. Jos tilintarkastetun tilinpäätöksen yhteydessä esitetään täydentävää informaatiota, jota ei vaadita sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tilintarkastajan on arvioitava, onko täydentävä informaatio hänen ammatillisen harkintansa mukaan luonteensa ja esittämistapansa perusteella tästä huolimatta kiinteä osa tilinpäätöstä. Kun täydentävä informaatio on kiinteä osa tilinpäätöstä, tilintarkastajan lausunnon tulee kattaa se.
54. Jos täydentävän informaation, jota ei vaadita sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, ei katsota olevan kiinteä osa tilintarkastettua tilinpäätöstä, tilintarkastajan on arvioitava, onko tällainen täydentävä informaatio esitetty siten, että se on riittävästi ja selkeästi erotettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Jos näin ei ole, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa muuttamaan tilintarkastamattoman täydentävän informaation esittämistapaa. Jos johto kieltäytyy tekemästä tätä, tilintarkastajan on yksilöitävä tilintarkastamaton täydentävä informaatio ja selostettava tilintarkastuskertomuksessa, että tällainen täydentävä informaatio on tilintarkastamatonta.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Yhteisön tilinpäätöskäytäntöihin liittyviä laadullisia näkökohtia (viittaus: kappale 12)

- A1. Johto tekee useita harkintaan perustuvia ratkaisuja tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista ja siinä esitettävistä muista tiedoista.
- A2. ISA 260:ssä (uudistettu) käsitellään tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia.¹⁹ Tilintarkastajan tarkastellessa yhteisön tilinpäätösmenttelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia hänen tietoonsa voi tulla mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta harkintaan perustuvissa ratkaisuissa. Tilintarkastajan johtopäätöksensä voi olla, että puolueettomuuden puuttumisen kumuloitunut vaikutus yhdessä

¹⁹ ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, liite 2

korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen kanssa tekee tilinpäätöksestä kokonaisuutena olennaisesti virheellisen. Viitteitä puolueettomuuden puuttumisesta, joka saattaa vaikuttaa tilintarkastajan arvioon siitä, onko tilinpäätös kokonaisuutena olennaisesti virheellinen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- johdon tietoon tilintarkastuksen aikana saatettujen virheellisyyksien valikoi-va korjaaminen (esim. siten, että korjataan raportoitavaa tulosta kasvattavat virheellisyydet mutta ei raportoitavaa tulosta pienentäviä virheellisyyksiä).
- johdon mahdollinen tarkoitushakuisuus kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

A3. ISA 540:ssä käsitellään mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.²⁰ Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevien viitteiden ei katsota olevan virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Ne saattavat kuitenkin vaikuttaa tilintarkastajan arvioon siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti

(viittaus: kappale 13(a))

A4. Arvioidessaan, onko valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisella tavalla, tilintarkastaja ottaa huomioon esimerkiksi sellaisia seikkoja kuin:

- onko esitetty kaikki sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevat tiedot;
- onko merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva esitetty informaatio relevanttia ja näin ollen kuvastaako se sitä, kuinka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia kirjaamista, arvostamista ja esittämistä koskevia kriteerejä on sovellettu tilinpäätökseen sisältyviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin yhteisön toimintojen ja toimintaympäristön erityisissä olosuhteissa; ja
- kuinka selkeästi merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty.

Tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää (viittaus: kappale 13(d))

A5. Tilinpäätöksen ymmärrettävyyden arvioimiseen kuuluu, että tarkastellaan sellaisia seikkoja kuin:

- onko tilinpäätökseen sisältyvä informaatio esitetty selkeästi ja tiiviisti
- antaako merkittävien tietojen esittämispaikka niille asianmukaista näkyvyyttä (esim. kun yhteisökohtaisella informaatiolla on arvoa käyttäjille) ja onko esitettäviin tietoihin viitattu siten, ettei tarvittavan informaation tunnistaminen aiheuta käyttäjille merkittäviä haasteita.

²⁰ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappale 21

Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon (viittaus: kappale 13(e))

- A6. Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laaditussa tilinpäätöksessä esitetään tavallisesti yhteisön taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat. Sen arvioimiseen, sisältääkö tilinpäätös sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, kuuluu sellaisten seikkojen tarkastelua kuin:
- missä määrin tilinpäätöksen sisältyvä informaatio on relevanttia ja erityistä yhteisön olosuhteiden kannalta; ja
 - onko esitettyjä tietoja riittävästi, jotta aiottujen käyttäjien on niiden avulla mahdollista saada käsitys:
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia kirjaamiskriteerejä (tai taseesta pois kirjaamisen kriteerejä) täyttämättömistä yhteisön liiketapahtumista tai muista tapahtumista aiheutuvien mahdollisten varojen ja velkojen luonteesta ja laajuudesta.
 - liiketapahtumista ja muista tapahtumista aiheutuvien olennaisen virheellisyyden riskien luonteesta ja laajuudesta.
 - esitettyihin tai muutoin ilmoitettuihin lukuihin vaikuttavat menetelmät ja tehdyt oletukset ja harkintaan perustuvat ratkaisut sekä niissä tapahtuneet muutokset, mukaan lukien relevantit herkkyyssanalyytit.

Sen arvioiminen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan (viittaus: kappale 14)

- A7. Joissakin tilinpäätösnormistoissa tunnistetaan oikean ja riittävän kuvan käsite suoraan tai epäsuorasti.²¹ Kuten tämän standardin kappaleessa 7(b) todetaan, oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvassa²² tilinpäätösnormistossa ei pelkästään vaadita normiston vaatimusten noudattamista vaan myös tunnustetaan suoraan tai epäsuorasti, että normiston vaatimusten noudattamisen lisäksi johdon saattaa olla tarpeellista esittää normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi myös muita tietoja.²³

²¹ Esim. IFRS-standardeissa todetaan, että oikean ja riittävän kuvan antaminen edellyttää liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutusten todenmukaista esittämistä varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien kriteerien mukaisesti.

²² Ks. ISA 200, kappale 13(a)

²³ Esim. IFRS-standardien mukaan yhteisön on esitettävä lisätietoja silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten noudattaminen eri riittää siihen, että käyttäjät pystyisivät arvioimaan, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen (IAS 1, kappale 17(c)).

- A8. Tilintarkastaja arvioi ammatillista harkintaa käyttäen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sekä esittämistavan että esitettävien tietojen osalta. Tässä arvioinnissa otetaan huomioon sellaisia seikkoja kuin yhteisön tosiseikat ja olosuhteet sekä niissä tapahtuneet muutokset perustuen tilintarkastajan yhteisöstä muodostamaan käsitykseen ja tilintarkastuksen aikana hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Arviointiin sisältyy myös esimerkiksi sen harkitseminen, mitä tietoja tarvitaan oikean ja riittävän kuvan antamiseksi johtuen seikoista, jotka voisivat olla olennaisia (yleensä virheellisyksien katsotaan olevan olennaisia, jos niiden voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena), kuten taloudellista raportointia koskevien muuttuvien vaatimusten tai muuttuvan taloudellisen ympäristön vaikutus.
- A9. Sen arvioimiseen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, kuuluu esimerkiksi keskustelua johdon ja hallintoelinten kanssa näiden näkemyksistä, jotka koskevat syytä tietyn esittämistavan valitsemiseen tai mahdollisesti harkituista vaihtoehdoista. Keskustelu voi sisältää esim. seuraavaa:
- missä määrin tilinpäätökseen sisältyviä lukuja on yhdistelty tai jaoteltu ja hämärtääkö lukujen tai tietojen esittämistapa hyödyllistä informaatiota tai johtaako se harhaanjohtavan tiedon esittämiseen
 - yhdenmukaisuus toimialalla vallitsevan käytännön kanssa tai ovatko poikkeamat relevantteja yhteisön olosuhteiden kannalta ja näin ollen perusteltuja.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaus (viittaus: kappale 15)

- A10. Kuten ISA 200:ssa selitetään, tilinpäätöksen laatiminen johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten toimesta edellyttää, että tilinpäätökseen sisällytetään asianmukainen kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta.²⁴ Tämä kuvaus kertoo tilinpäätöksen käyttäjille, mihin normistoon tilinpäätös perustuu.
- A11. Kuvaus, jossa todetaan tilinpäätöksen olevan laadittu tietyn sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, on asianmukainen vain, jos tilinpäätös täyttää kaikki kyseisen normiston vaatimukset, jotka ovat voimassa tilinpäätöksen kattamalla tilikaudella.
- A12. Sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaus, joka sisältää epätasällisia ehdollisia tai varauman sisältäviä sanamuotoja (esim. ”tilinpäätös on pääosin IFRS-standardien mukainen”) ei ole asianmukainen kuvaus kyseisestä normistosta, koska se voi johtaa tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan.

Viittaaminen useampaan kuin yhteen tilinpäätösnormistoon

- A13. Joissakin tapauksissa tilinpäätöksessä voidaan ilmoittaa, että se on laadittu kahden tilinpäätösnormiston (esim. kansallisen normiston ja IFRS-standardien) mukaisesti. Tämä voi johtua siitä, että johdon täytyy laatia tilinpäätös molempien

²⁴ ISA 200, kappaleet A2–A3

normistojen mukaisesti tai se tekee näin vapaaehtoisesti, ja tällöin molemmat normistot ovat sovellettavia tilinpäätösnormistoja. Tällainen kuvaus on asianmukainen vain, jos tilinpäätös on kummankin normiston mukainen erikseen. Jotta tilinpäätöksen katsottaisiin olevan laadittu molempien normistojen mukaisesti, sen pitää olla samanaikaisesti kummankin normiston mukainen ilman, että tarvitaan täsmäytyslaskelmia. Käytännössä kahden normiston samanaikainen noudattaminen on epätodennäköistä, paitsi jos toinen normisto (esim. IFRS-standardit) on otettu käyttöön kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella sen omina kansallisena normistona tai on poistettu kaikki esteet sen noudattamiselta.

- A14. Tilinpäätös, joka on laadittu yhden tilinpäätösnormiston mukaisesti ja sisältää liitetiedon tai lisälaskelman, jossa tulokset täsmäytetään toista normistoa noudattaessa esitettäviin tuloksiin, ei ole tämän toisen normiston mukaisesti laadittu. Tämä johtuu siitä, ettei tilinpäätös sisällä kaikkea informaatiota tämän toisen normiston vaatimalla tavalla.
- A15. Tilinpäätös voidaan kuitenkin laatia yhden sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti ja lisäksi esittää liitetiedoissa kuvaus siitä, missä määrin tilinpäätös on jonkin toisen normiston mukainen (esim. kansallisen normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, jossa myös kuvataan, missä määrin se on IFRS-standardien mukainen). Tällainen kuvaus saattaa olla kappaleessa 54 tarkoitettua täydentävää taloudellista informaatiota, ja tilintarkastajan lausunto kattaa sen, ellei sitä pystytä selvästi erottamaan tilinpäätöksestä.

Lausunnon muoto

- A16. Voi olla tapauksia, joissa tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, vaikka se olisi laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Tällaisessa tapauksessa johdon saattaa olla mahdollista sisällyttää tilinpäätökseen muita tietoja niiden tietojen lisäksi, joita normistossa nimenomaisesti vaaditaan, tai äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa poiketa normistoon sisältyvästä vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. (Viittaus: kappale 18)
- A17. On äärimmäisen harvinaista, että tilintarkastaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos hän on ISA 210:n mukaisesti todennut, että kyseinen normisto on hyväksyttävä.²⁵ (Viittaus: kappale 19)

Tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 20)

- A18. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä tulosteena että sähköisessä muodossa annettavat raportit.
- A19. Tämän standardin liitteessä on esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista tilintarkastuskertomuksista, jotka sisältävät kappaleissa 20–49 mainitut osat. Tässä standardissa ei aseteta tilintarkastuskertomuksen osatekijöiden järjestystä koskevia vaa-

²⁵ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

timuksia, lukuun ottamatta lausuntoa ja lausunnon perusteluja koskevia osioita. Tässä standardissa vaaditaan kuitenkin tiettyjen otsikkojen käyttämistä, minkä tarkoituksena on tehdä ISA-standardien mukaisesti suoritettuihin tilintarkastuksiin viittaavista tilintarkastuskertomuksista paremmin tunnistettavia, erityisesti tililanteissa, joissa tilintarkastuskertomuksen osat esitetään eri järjestyksessä kuin tämän standardin liitteeseen sisältyvissä esimerkkikertomuksissa.

ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus

Otsikko (viittaus: kappale 21)

- A20. Otsikko, joka osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan antama kertomus, esimerkiksi ”Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus”, erottaa riippumattoman tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen muiden antamista raporteista.

Vastaanottaja (viittaus: kappale 22)

- A21. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan yksilöidä, kenelle tilintarkastuskertomus osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti tilintarkastuskertomus osoitetaan niille, joita varten se laaditaan, usein sen yhteisön, jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena, osakkeenomistajille tai hallintoelimille.

Tilintarkastajan lausunto (viittaus: kappaleet 24–26)

Viittaaminen tilintarkastettuun tilinpäätökseen

- A22. Tilintarkastuskertomuksessa sanotaan esimerkiksi, että tilintarkastaja on tilintarkastanut yhteisön tilinpäätöksen, joka sisältää [mainitaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämään tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvien laskelmien nimet sekä päivämäärä tai ajanjakso, jota kukin laskelma koskee] sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.
- A23. Kun tilintarkastajan tiedossa on, että tilintarkastettu tilinpäätös tulee sisältymään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten vuosikertomukseen, hän voi harkita esittämistävän niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla tilintarkastettu tilinpäätös esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan tilinpäätöksen, jota tilintarkastuskertomus koskee.

”Antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”

- A24. Ilmausten ”antaa oikean ja riittävän kuvan” ja ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein” katsotaan olevan yhtäpitäviä. Sen, käytetäänkö tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” vaiko ilmausta ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, määrää kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella tilintarkastusta sääntelevä säädös tai määräys taikka kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksytty käytäntö. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan erilaisen

sanamuodon käyttöä, sillä ei ole vaikutusta tämän standardin kappaleen 14 vaatimukseen, jonka mukaan tilintarkastajan täytyy arvioida, antaako oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan.

- A25. Kun tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon, ei ole asianmukaista käyttää lausunnon yhteydessä sellaisia sanamuotoja kuin ”edellä esitetty selitys huomioon ottaen” tai ”ellei ... muuta johdu”, sillä nämä viittaavat ehdolliseen lausuntoon taikka lausunnon heikentämiseen tai mukauttamiseen.

Kuvaus tilinpäätöksestä ja siinä esitettävistä seikoista

- A26. Tilintarkastajan lausunto koskee sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti määriteltävää tilinpäätöskokonaisuutta. Esimerkiksi monen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukainen tilinpäätös saattaa sisältää taseen, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman, rahavirtalaskelman sekä liitetiedot, joihin yleensä sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaateista ja muuta selittävää tietoa. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla myös muun informaation saatetaan katsoa olevan kiinteä osa tilinpäätöstä.
- A27. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, tilintarkastajan lausunnossa todetaan, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan seikoista, jotka tilinpäätöksessä on tarkoitus esittää, tai että ne on esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. Esimerkiksi IFRS-standardien mukaisesti laaditussa tilinpäätöksessä nämä seikat ovat *yhteisön taloudellinen asema tilikauden lopussa sekä yhteisön taloudellinen tulos ja rahavirrat kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta*. Näin ollen kappaleessa 25 ja muualla tässä standardissa esiintyvä [...] on tarkoitettu korvattavaksi edellisessä virkkeessä kursivoituna esitetyllä tekstillä, kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit, ja jos kyseessä on jokin muu tilinpäätösnormisto, korvattavaksi sanoilla, jotka kuvaavat seikkoja, joita tilinpäätöksessä on tarkoitus esittää.

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen mahdollinen vaikutus tilintarkastajan lausuntoon

- A28. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään tilintarkastajan lausunnossa, jotta tilintarkastuskertomuksen lukijat saisivat tiedon siitä, missä asiayhteydessä tilintarkastajan lausunto annetaan; tarkoituksena ei ole rajoittaa kappaleessa 14 vaadittavaa arviointia. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään käyttämällä sellaisia ilmauksia kuin
- ”... IFRS-standardien mukaisesti” tai
- ”... maassa tai oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksytyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti...”
- A29. Kun sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy sekä tilinpäätösstandardeja että säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia, normisto yksilöidään sanomalla esimerkiksi ”... IFRS-standardien sekä maan X osakeyhtiölain mukaisesti”.

ISA 210:ssä käsitellään olosuhteita, joissa tilinpäätösstandardien ja säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten välillä on ristiriitaa.²⁶

- A30. Kuten kappaleessa A13 todetaan, tilinpäätös voidaan laatia kahden tilinpäätösnormiston mukaisesti, jotka tällöin molemmat ovat sovellettavia tilinpäätösnormistojen. Näin ollen kumpaakin normistoa tarkastellaan erikseen laadittaessa tilintarkastajan lausuntoa tilinpäätöksestä, ja kappaleiden 25–27 mukaisessa tilintarkastajan lausunnossa viitataan molempiin normistoihin seuraavasti:
- (a) Jos tilinpäätös on kummankin normiston mukainen erikseen, annetaan kaksi lausuntoa: toisin sanoen, että tilinpäätös on laadittu yhden sovellettavan tilinpäätösnormiston (esim. kansallisen normiston) mukaisesti, sekä lausunto siitä, että se on laadittu toisen sovellettavan tilinpäätösnormiston (esim. IFRS-standardien) mukaisesti. Nämä lausunnot voidaan esittää joko eri virkkeissä tai yhdessä virkkeessä (esim. [...] antaa oikean ja riittävän kuvan maassa tai oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksytyjen laskentaperiaatteiden sekä IFRS-standardien mukaisesti).
 - (b) Jos tilinpäätös on yhden normiston mutta ei ole toisen normiston mukainen, voidaan antaa vakiomuotoinen lausunto siitä, että tilinpäätös on laadittu yhden normiston (esimerkiksi kansallisen normiston) mukaisesti, mutta toisen normiston (esimerkiksi IFRS-standardien) noudattamista koskien annetaan mukautettu lausunto ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.
- A31. Kuten kappaleessa A15 todetaan, tilinpäätös voi olla sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen ja lisäksi sisältää tiedon siitä, missä määrin se on toisen tilinpäätösnormiston mukainen. Tilintarkastajan lausunto kattaa tällaisen täydentävän informaation, jos sitä ei pystytä selkeästi erottamaan tilinpäätöksestä (ks. kappaleet 53–54 ja niihin liittyvä soveltamista koskeva ohjeistus kappaleissa A78–A84). Näin ollen,
- (a) jos tieto toisen normiston noudattamisesta on harhaanjohtava, annetaan mukautettu lausunto ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.
 - (b) jos tieto ei ole harhaanjohtava mutta se on tilintarkastajan harkinnan mukaan niin tärkeä, että se on perustavanlaatuisen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, lisätään ISA 706:n (uudistettu) mukaisesti tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään huomiota kyseiseen tietoon.

Lausunnon perustelut (viittaus: kappale 28)

- A32. Lausunnon perustelut -osio antaa tärkeää taustaa tilintarkastajan lausunnolle. Näin ollen tässä standardissa vaaditaan, että lausunnon perustelut esitetään tilintarkastuskertomuksessa välittömästi tilintarkastajan lausunnon jälkeen.
- A33. Sovellettuihin standardeihin viittaamalla tilintarkastuskertomuksen käyttäjille kerrotaan, että tilintarkastus on suoritettu yleisesti hyväksytyjen standardien mukaisesti.

²⁶ ISA 210, kappale 18

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 28(c))

- A34. Se, että mainitaan maa tai oikeudenkäyttöalue, jonka eettisistä vaatimuksista on kysymys, lisää läpinäkyvyyttä kyseiseen tilintarkastustoimeksiantoon liittyvien vaatimusten suhteen. ISA 200:ssa selitetään, että relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAN eettisten sääntöjen tilintarkastukseen liittyvät osat A ja B sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.²⁷ Kun relevantit eettiset vaatimukset sisältävät IESBAN eettisten sääntöjen mukaiset vaatimukset, maininnassa voidaan viitata myös IESBAN eettisiin sääntöihin. Jos kaikki kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset koostuvat IESBAN eettisistä säännöistä, niiden alkuperämaata tai -oikeudenkäyttöaluetta ei tarvitse yksilöidä.
- A35. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi olla relevantteja eettisiä vaatimuksia, jotka ovat peräisin eri lähteistä, kuten eettisistä säännöistä ja säädöksiin ja määräyksiin perustuvista lisäsäännöistä ja -vaatimuksista. Kun riippumattomuusvaatimukset ja muut relevantit eettiset vaatimukset sisältyvät vain muutamaankin lähteeseen, tilintarkastaja voi joko valita nimettävän relevantin lähteen (tai lähteet) (esim. kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella noudatettavan säännösten, säädöksen tai määräyksen nimen) tai hän voi viitata yleisesti ymmärrettävään termiin, joka toimii asianmukaisena yhteenvetona kyseisistä lähteistä (esim. maassa X yksityisten yritysten tilintarkastuksessa noudatettavat riippumattomuusvaatimukset).
- A36. Säädöksessä tai määräyksessä, kansallisissa tilintarkastusstandardeissa tai tilintarkastustoimeksiantannon ehtoissa saatetaan vaatia, että tilintarkastaja esittää tilintarkastuskertomuksessa yksityiskohtaisempaa tietoa tilintarkastuksessa sovellettavien relevanttien eettisten vaatimusten, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, lähteestä.
- A37. Tärkeä huomioon otettava seikka ratkaistaessa, mikä on tarkoituksenmukainen määrä informaatiota tilintarkastuskertomuksessa, kun tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten lähteitä on useita, on tasapainon löytäminen toisaalta läpinäkyvyyden ja toisaalta tilintarkastuskertomuksessa esitettävän muun hyödyllisen informaation hämärtymisriskin välillä.

Erityisesti konsernien tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

- A38. Konsernien tilintarkastuksissa, joissa on eri lähteistä tulevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, tilintarkastuskertomuksessa mainittava maa tai oikeudenkäyttöalue liittyy yleensä konsernin toimeksiantotiimiin sovellettaviin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin. Tämä johtuu siitä, että konsernin osien tilintarkastajien on noudatettava myös konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantteja eettisiä vaatimuksia.²⁸
- A39. ISA-standardeissa ei aseteta tilintarkastajille, ei myöskään konsernin osien tilintarkastajille, erityisiä riippumattomuusvaatimuksia tai eettisiä vaatimuksia, eivät-

²⁷ ISA 200, kappale A16

²⁸ ISA 600, kappale A37

kä ISA-standardit näin ollen laajenna eivätkä muutoin syrjäytä IESBAn eettisten sääntöjen vaatimuksia tai muita konsernin toimeksiantotiimiä koskevia eettisiä vaatimuksia, eikä niissä myöskään vaadita, että konsernin osan tilintarkastaja olisi kaikissa tapauksissa juuri niiden eettisten vaatimusten alainen, joita sovelletaan konsernin toimeksiantotiimiin. Tästä seuraa, että relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, saattavat olla monimutkaisia konsernin tilintarkastuksessa. ISA 600²⁹ sisältää ohjeistusta tilintarkastajille, jotka suorittavat konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä, myös sellaisia tilanteita varten, joissa konsernin osan tilintarkastaja ei täytä konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantteja riippumattomuusvaatimuksia.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat (viittaus: kappale 31)

- A40. Sääöksessä tai määräyksessä saatetaan vaatia, että tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestitään muidenkin kuin listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa, esimerkiksi yhteisöjen, jotka tällaisessa sääöksessä tai määräyksessä luonnehditaan yleisen edun kannalta merkittäviksi.
- A41. Tilintarkastaja voi päättää viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista myös muissa yhteisöissä – mukaan lukien niissä, jotka saattavat olla yleisen edun kannalta merkittäviä – esimerkiksi koska niillä on useita erilaisia sidosryhmiä, ja kun otetaan huomioon liiketoiminnan luonne ja koko. Tällaisia yhteisöjä voivat olla esimerkiksi rahoituslaitokset (kuten pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot) sekä muut yhteisöt, kuten avustusjärjestöt.
- A42. ISA 210:n mukaan tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehtoista johdon ja hallintoelinten kanssa sen mukaan kuin on asianmukaista, ja siinä selitetään, että johdon ja hallintoelinten roolit tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sovittaessa riippuvat yhteisön hallintojärjestelystä ja relevantista sääöksestä tai määräyksestä.³⁰ ISA 210:n mukaan vaaditaan myös, että tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen sisällytetään maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä.³¹ ISA 210:ssä³² selitetään, että silloin kun tilintarkastaja ei muutoin ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, hänelle voi olla apua siitä, että tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa mainitaan mahdollisuudesta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa, ja joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastajan voi olla välttämätöntä sisällyttää ehtoihin maininta tällaisesta mahdollisuudesta, jotta hän pystyisi toimimaan näin.

²⁹ ISA 600, kappaleet 19–20

³⁰ ISA 210, kappaleet 9 ja A22

³¹ ISA 210, kappale 10

³² ISA 210, kappale A25

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A43. Listatut yhteisöt eivät ole yleisiä julkisella sektorilla. Julkisen sektorin yhteisöt voivat kuitenkin olla merkittäviä kokonsa, monimutkaisuutensa ja yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi. Tällaisissa tapauksissa julkisen sektorin yhteisön tilintarkastaja voi säädöksen tai määräyksen velvoittamana tai muutoin päättää vies-tää tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.

Tilinpäätöstä koskevat velvollisuudet (viittaus: kappaleet 33–34)

- A44. ISA 200:ssa selitetään johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvää lähtökohtaa ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamiselle.³³ Johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät vastuunsa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan. Johto hyväksyy vastuunsa myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole vääriinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä johdon velvollisuuksien kuvauksessa viitataan molempiin velvollisuuksiin, koska tämä auttaa selittämään tilintarkastuksen suorittamisen lähtökohtaa käyttäjille. ISA 260:ssä (uudistettu) käytetään termiä hallintoelimet kuvaamaan henkilöä (tai henkilöitä) tai organisaatiota (tai organisaatioita), joka vastaa (tai jotka vastaavat) yhteisön valvonnasta, ja siinä käsitellään eri maissa tai oikeudenkäyttöalueilla ja eri yhteisöissä esiintyviä erilaisia hallintorakenteita.
- A45. Joissakin olosuhteissa tilintarkastajan voi olla asianmukaista tehdä lisäyksiä kappaleiden 34–35 mukaiseen johdon ja hallintoelinten velvollisuuksien kuvaukseen, jotta tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tai tietynlaisia yhteisöjä koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit lisävelvoitteet tulevat otetuiksi huomioon.
- A46. ISA 210:n mukaan tilintarkastajan on sovittava johdon velvollisuuksista toimeksiantokirjeessä tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa.³⁴ ISA 210 antaa tämän suhteen jonkin verran joustovaraa selittämällä, että jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksista, jotka koskevat taloudellista raportointia, tilintarkastaja saattaa todeta, että hänen harkintansa mukaan säädökseen tai määräyksen sisältyvät velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat ISA 210:ssä tarkoitettuja velvollisuuksia. Toisiaan vastaavista velvollisuuksista tilintarkastaja voi käyttää säädöksen tai määräyksen mukaisia sanamuotoja kuvatessaan niitä toimeksiantokirjeessä tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa. Tällöin tätä sanamuotoa voidaan käyttää myös kuvattaessa kyseisiä velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksessa tämän standardin kappaleen 34(a) vaatimusten mukaisesti. Toisissa olosuhteissa, kuten silloin kun tilintarkastaja päättää olla käyttämättä toimeksiantokirjeeseen sisällytettyä säädöksen tai määräyksen sanamuotoa, käytetään tämän standardin

³³ ISA 200, kappale 13(j)

³⁴ ISA 210, kappaleet 6(b)(i)–(ii)

kappaleen 34(a) mukaista sanamuotoa. Sen lisäksi, että tilintarkastuskertomukseen sisällytetään kappaleessa 34 vaadittava kuvaus johdon velvollisuuksista, tilintarkastaja voi viitata näitä velvollisuuksia koskevaan yksityiskohtaisempaan kuvaukseen lisäämällä maininnan siitä, mistä tällaista informaatiota voidaan saada (esim. yhteisön vuosikertomus tai asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivusto).

- A47. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voidaan johdon velvollisuuksia koskevassa säädöksessä tai määräyksessä mainita erikseen vastuu kirjanpito kirjojen ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmän asianmukaisuudesta. Koska kirjanpito kirjot ja -aineistot sekä järjestelmät ovat kiinteä osa sisäistä valvontaa (määritelty ISA 315:ssä (uudistettu)³⁵), niitä ei mainita erikseen ISA 210:een ja kappaleeseen 34 sisältyvissä kuvauksissa.
- A48. Tämän standardin liitteessä esitetään esimerkkejä kappaleen 34(b) vaatimusten soveltamisesta, kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto on muu kuin IFRS-standardit, tämän standardin liitteessä esitettäviä esimerkkejä voidaan joutua muokkaamaan, jotta ne kuvastavat tämän toisen tilinpäätösnormiston soveltamista kyseisissä olosuhteissa.

Taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta (viittaus: kappale 35)

- A49. Silloin kun jotkut – mutta eivät kaikki – taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaan osallistuvista henkilöistä osallistuvat myös tilinpäätöksen laatimiseen, tämän standardin kappaleessa 35 vaadittavaa kuvausta pitää mahdollisesti muokata, jotta se kuvaa yhteisön olosuhteita asianmukaisella tavalla. Kun taloudellisen raportoinnin valvonnasta ja tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt ovat samoja, ei tarvita mainintaa valvontavelvollisuuksista.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa (viittaus: kappaleet 37–40)

- A50. Tämän standardin kappaleiden 37–40 mukaan vaadittava kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista voidaan räätälöidä kuvaamaan yhteisön erityistä luonnetta, esimerkiksi kun tilintarkastuskertomus koskee konsernitilinpäätöstä. Standardin liitteeseen sisältyvässä esimerkissä 2 esitetään yksi tapa, jolla tämä voidaan tehdä.

Tilintarkastajan tavoitteet (viittaus: kappale 38(a))

- A51. Tilintarkastuskertomuksessa selitetään, että tilintarkastajan tavoitteina on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää tilintarkastajan lausunnon. Nämä eroavat selvästi johdon velvollisuuksista, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista.

Olellaisuutta koskeva kuvaus (viittaus: kappale 38(c))

- A52. Tämän standardin liitteessä esitetään esimerkkejä kappaleen 38(c) mukaisten olellaisuutta koskevaan kuvaukseen liittyvien vaatimusten soveltamisesta, kun

³⁵ ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 4(c)

sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto on muu kuin IFRS-standardit, tämän standardin liitteessä esitettäviä esimerkkejä voidaan joutua muokkaamaan, jotta ne kuvastavat tämän toisen tilinpäätösnormiston soveltamista kyseisissä olosuhteissa.

ISA 701:een liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet (viittaus: kappale 40(c))

- A53. Tilintarkastaja voi myös katsoa hyödylliseksi sisällyttää tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaukseen lisäinformaatiota kappaleessa 40(c) vaadittavan informaation lisäksi. Hän voi esimerkiksi viitata ISA 701:n kappaleen 9 vaatimukseen, jonka mukaan on määritettävä seikat, jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta erityistä huomiota tilintarkastusta suoritettaessa, kun otetaan huomioon ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti tunnistetut alueet, joilla olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu suuremmaksi, tai on tunnistettu merkittäviä riskejä; määritettävä tilintarkastajan merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät tilinpäätöksen niihin alueisiin, joihin on liittynyt merkittävästi johdon käyttämää harkintaa, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin on tunnistettu sisältyvän paljon arviointiepävarmuutta; sekä määritettävä tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien ja liiketoimien vaikutukset tilintarkastukseen.

Tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa koskevan kuvauksen esittämispaikka (viittaus: kappaleet 41, 50(j))

- A54. Tämän standardin kappaleiden 39–40 mukaan vaadittavan informaation esittäminen tilintarkastuskertomuksen liitteessä tai – silloin kun säädös, määräys tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän – viittaaminen asiainkuuluvan viranomaisen verkkosivustoon, josta tällainen informaatio löytyy, saattaa olla hyödyllinen tapa virtaviivaistaa tilintarkastuskertomuksen sisältöä. Koska tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaus kuitenkin sisältää informaatiota, joka on välttämätöntä, jotta käyttäjille annettaisiin tilintarkastusta koskevien odotusten kannalta tarpeellista tietoa ISA-standardien mukaisesti suoritetusta tilintarkastuksesta, tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä maininta siitä, mistä tällainen informaatio on saatavissa.

Esittäminen liitteessä (viittaus: kappaleet 41(b), 50(j))

- A55. Kappaleen 40 mukaan kappaleissa 39–40 vaadittavat maininnat, joissa kuvataan tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, saadaan sisällyttää tilintarkastuskertomuksen liitteeseen edellyttäen, että tilintarkastuskertomuksen tekstissä viitataan liitteen sijaintipaikkaan. Seuraavassa on esimerkki siitä, kuinka tilintarkastuskertomuksessa voidaan viitata liitteeseen:

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisäl-

tää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin tämän tilintarkastuskertomuksen liitteessä X. Tämä kuvaus, joka sijaitsee [*esitetään sivunumero tai muu nimenomainen viittaus kuvauksen sijaintipaikkaan*], on osa tilintarkastuskertomusta.

Viittaaminen asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustoon (viittaus: kappaleet 41(c), 42)

- A56. Kappaleessa 41 selitetään, että tilintarkastaja voi viitata velvollisuuksiaan koskevaan kuvaukseen, joka sijaitsee asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla, vain jos tämä nimenomaisesti sallitaan säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa. Verkkosivustolla sijaitsevassa informaatioissa, joka yhdistetään tilintarkastuskertomukseen erityisellä viittauksella sen verkkosivun sijaintiin, josta tällainen informaatio on saatavissa, saatetaan kuvata laajemmin tilintarkastajan työtä tai ISA-standardien mukaista tilintarkastusta, mutta sen tulee olla tämän standardin kappaleissa 39–40 vaadittavan kuvauksen mukainen. Tämä tarkoittaa, että verkkosivustolla sijaitsevassa tilintarkastajan velvollisuuksien kuvauksessa voidaan käyttää yksityiskohtaisempia sanamuotoja tai käsitellä muita tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä seikkoja edellyttäen, että sanamuodot kuvastavat kappaleissa 39–40 tarkoitettuja seikkoja eivätkä ole ristiriidassa niiden kanssa.
- A57. Asiaankuuluva viranomainen voi olla kansallisia tilintarkastusstandardeja antava taho, sääntelytaho tai tilintarkastusta valvova taho. Tällaisilla organisaatioilla on hyvät mahdollisuudet varmistaa standardoidun informaation oikeellisuus, täydellisyys ja jatkuva saatavuus. Tilintarkastajan ei olisi asianmukaista ylläpitää tällaista sivustoa. Seuraavassa on esimerkki siitä, kuinka tilintarkastuskertomuksessa voidaan viitata verkkosivustoon:

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa.

sesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyskyisiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin [*organisaation*] verkkosivustolla osoitteessa: [*verkkosivuston osoite*]. Tämä kuvaus on osa tilintarkastuskertomusta.

Muut raportointivelvoitteet (viittaus: kappaleet 43–45)

- A58. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastajilla voi olla tämän ISA-standardin mukaisten velvoitteiden lisäksi myös muita seikkoja koskevia raportointivelvoitteita. Tilintarkastajaa voidaan esimerkiksi pyytää raportoimaan tietyistä seikoista, jos ne tulevat hänen tietoonsa tilintarkastusta suoritettaessa. Tilintarkastajaa voidaan myös pyytää suorittamaan tiettyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai antamaan lausunto tietyistä asioista, kuten kirjanpitoaktojen ja -aineiston asianmukaisuudesta, taloudellista raportointia koskevasta sisäisestä valvonnasta tai muusta informaatiosta. Tietyissä maissa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tilintarkastusstandardit sisältävät usein ohjeistusta tilintarkastajan velvollisuuksista, jotka koskevat yksittäisiä muita raportointivelvoitteita kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella.
- A59. Joissakin tapauksissa relevantti säädös tai määräys voi vaatia tai sallia, että tilintarkastaja esittää näihin muihin velvoitteisiin liittyvät asiat osana tilinpäätöstä koskevaa tilintarkastuskertomusta. Toisissa tapauksissa voidaan vaatia tai sallia, että tilintarkastaja esittää ne erillisessä raportissa.
- A60. Tämän standardin kappaleiden 43–45 mukaan muihin raportointivelvoitteisiin liittyvien asioiden ja tilintarkastajan ISA-standardien mukaisiin velvoitteisiin liittyvien asioiden esittäminen yhdistettynä on sallittua vain, kun ne koskevat samoja aiheita ja tilintarkastuskertomuksessa käytetään sellaisia sanamuotoja, että muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat erotetaan selvästi ISA-standardien mukaisiin raportointivelvoitteisiin liittyvistä asioista. Tällainen selvä erottaminen saattaa edellyttää, että tilintarkastuskertomuksessa mainitaan, mistä muut raportointivelvoitteet ovat lähtöisin, ja todetaan, että tällaiset velvoitteet tulevat ISA-standardien mukaisten velvoitteiden lisäksi. Muutoin muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat on käsiteltävä tilintarkastuskertomuksen erillisessä osiossa, joka otsikoidaan ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” tai muulla osion sisällön mukaan asianmukaisella tavalla. Tällöin tilintarkastajan on kappaleen 44 mukaan sisällytettävä ISA-standardeihin perustuviin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat otsikon ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” alla.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi (viittaus: kappale 46)

- A61. ISQC 1:n³⁶ mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka antavat sille kohtuullisen varmuuden siitä, että toimeksiannot suoritetaan ammatillisten standardien sekä sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Näistä ISQC 1:n vaatimuksista riippumatta toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimeäminen tilintarkastuskertomuksessa on tarkoitettu antamaan listayhteisön tilinpäätöksen käyttäjille lisää läpinäkyvyyttä.
- A62. Säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa saatetaan vaatia, että tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi esitetään myös muiden kuin listattujen yhteisöjen tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastaja voi myös säädöksen, määräyksen tai kansallisten tilintarkastusstandardien velvoittamana tai oman päätöksensä mukaan lisätä tilintarkastuskertomukseen toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimen lisäksi muuta informaatiota tämän tarkempaa yksilöintiä varten, esimerkiksi toimeksiannosta vastuullisen henkilön toimiluvan numeron, joka on relevantti maassa tai oikeudenkäyttöalueella, jossa tilintarkastaja toimii.
- A63. Tilintarkastaja saattaa joissakin harvinaisissa olosuhteissa tunnistaa sellaista informaatiota tai hänellä on voinut olla sellaisia kokemuksia, jotka viittaavat henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavan uhan todennäköisyyteen, ja tästä uhasta saattaa aiheutua toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, muille toimeksiantotiimin jäsenille tai muille heihin läheisesti yhteydessä oleville henkilöille fyysistä haittaa, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön henkilöllisyys julkistetaan. Tällaiseksi ei kuitenkaan katsota esimerkiksi uhkaa, joka liittyy oikeudelliseen vastuuseen taikka säädöksiin tai määräyksiin perustuviin tai ammatillisiin sanktioihin. Hallintoelinten kanssa käytävistä keskusteluista, jotka koskevat mahdollista fyysistä haittaa aiheuttavia olosuhteita, voidaan saada lisäinformaatiota henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavan merkittävän uhan todennäköisyydestä tai vakavuudesta. Säädöksiin, määräyksiin tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin voi sisältyä lisävaatimuksia, jotka ovat relevantteja ratkaistaessa, voidaanko toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi jättää esittämättä.

Tilintarkastajan allekirjoitus (viittaus: kappale 47)

- A64. Tilintarkastajan allekirjoitus tehdään joko tilintarkastusyhteisön, tilintarkastajan itsensä tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että tilintarkastaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on kyseisen maan asianmukaisen tahon hyväksymä.
- A65. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys saattaa mahdollistaa tilintarkastuskertomuksen sähköisen allekirjoittamisen.

³⁶ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappale 32

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (viittaus: kappale 49)

- A66. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä kertoo tilintarkastuskertomuksen käyttäjälle, että tilintarkastaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja toteutuneet kyseiseen päivään mennessä. Tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeisten tapahtumien ja liiketoimien suhteen käsitellään ISA 560:ssä.³⁷
- A67. Koska tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä lausunnon ja tilinpäätöksestä vastaa johto, tilintarkastaja ei pysty toteamaan, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, ennen kuin saadaan evidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut siinä esitettävät tiedot on laadittu ja johto on hyväksynyt niitä koskevan vastuunsa.
- A68. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään henkilöt tai elimet (esim. hallitus), jotka ovat velvollisia toteamaan, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut siinä esitettävät tiedot on laadittu, ja määrätään tarvittavasta hyväksymisprosessista. Tällöin tästä hyväksymisestä hankitaan evidenssiä ennen päivää, jolle tilinpäätöstä koskeva kertomus päivätään. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei kuitenkaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Tällöin tarkastellaan yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa ja viimeistelemisessä sovellettavia toimenpiteitä yhteisön johtamis- ja hallintorakenne huomioon ottaen, jotta voitaisiin yksilöidä henkilöt tai elin, jolla on valtuudet todeta, että tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat, niihin liittyvät liitetiedot mukaan lukien, on laadittu. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä mainitaan, missä tilinpäätöstä koskevan raportointiprosessin vaiheessa tilintarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.
- A69. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla edellytetään, että tilinpäätökselle on saatu osakkeenomistajilta lopullinen hyväksyntä ennen sen julkistamista. Tilintarkastaja ei näissä maissa tai näillä oikeudenkäyttöalueilla tarvitse osakkeenomistajilta lopullista hyväksyntää voidakseen todeta, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. ISA-standardieja sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan edellä tarkoitettua päivää aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, toteavat, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut siinä esitettävät tiedot on laadittu, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Säädökseen tai määräykseen perustuva tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 50)

- A70. ISA 200:ssa selitetään, että tilintarkastajalta saatetaan edellyttää ISA-standardien lisäksi säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista.³⁸ Kun säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten ja ISA-standardien väliset erot koskevat vain tilintarkastuskertomuksen esittämistapaa ja sanamuotoja, kappaleissa 50(a)–(o) määrätään osat, jotka tilintarkastuskertomuksen on vähintään sisället-

³⁷ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappaleet 10–17

³⁸ ISA 200, kappale A57

tävä, jotta siinä voidaan viitata ISA-standardeihin. Tällöin ei tarvitse soveltaa niitä kappaleiden 21–49 mukaisia vaatimuksia, jotka eivät sisälly kappaleisiin 50(a)–(o), mukaan lukien lausuntoa ja lausunnon perustelua koskevien osioiden järjestys.

- A71. Silloin kun tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueilla sovellettavat erityiset vaatimukset eivät ole ristiriidassa ISA-standardien kanssa, tämän standardin kappaleiden 21–49 mukainen esittämistapa ja sanamuodot auttavat tilintarkastuskertomuksen käyttäjiä helpommin tunnistamaan tilintarkastuskertomuksen ISA-standardien mukaisesti suoritetusta tilintarkastuksesta annetuksi kertomukseksi.

ISA 701:ssä vaadittava informaatio (viittaus: kappale 50(h))

- A72. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan vaatia, että tilintarkastaja antaa suoritettua tilintarkastuksesta myös muita tietoja – joihin voi sisältyä ISA 701:n tavoitteiden mukaista informaatiota – tai siinä voidaan määrätä tällaisia seikkoja koskevan viestinnän luonteesta ja laajuudesta.

- A73. ISA-standardit eivät syrjäytä tilintarkastusta koskevaa säädöstä tai määräystä. Kun ISA 701 tulee sovellettavaksi, tilintarkastuskertomuksessa voidaan viitata ISA-standardeihin vain, jos tämän standardin kappaleen 50(h) mukaan vaadittava osio on kyseistä säädöstä tai määräystä noudatettaessa ISA 701:n sisältämien raportointivaatimusten mukainen. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista räätälöidä joitakin kohtia ISA 701:n edellyttämässä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa viestinnässä esimerkiksi:

- muokkaamalla otsikkoa ”Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat”, jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään tietystä otsikosta;
- selittämällä, miksi säädöksessä tai määräyksessä vaadittua informaatiota esitetään tilintarkastuskertomuksessa, esimerkiksi viittaamalla kyseiseen säädökseen tai määräykseen ja kuvaamalla, kuinka kyseinen informaatio liittyy tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin;
- silloin kuin säädöksessä tai määräyksessä määrätään kuvauksen luonteesta ja laajuudesta, tätä siinä määrättyä informaatiota täydennetään siten, että jokainen ISA 701:n kappaleen 13 vaatimuksen mukainen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka tulee kuvatuksi kattavasti.

- A74. ISA 210:ssä käsitellään olosuhteita, joissa asianomaisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä määrätään tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodosta tavalla, joka poikkeaa merkittävästi ISA-standardien vaatimuksista, jotka erityisesti koskevat tilintarkastajan lausuntoa. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan täytyy ISA 210:n mukaan arvioida:

- (a) voisivatko käyttäjät ymmärtää tilinpäätöksen tilintarkastuksesta saatavan varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin,
- (b) voidaanko tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

Jos tilintarkastajan johtopäätöksenä on, ettei tilintarkastuskertomukseen sisällytetävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei ISA 210:n mukaan saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää tätä. ISA 210:n mukaan tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaan suoritettu tilintarkastus ei ole ISA-standardien mukainen. Näin ollen tilintarkastaja ei sisällytä tilintarkastuskertomukseen minkäänlaista mainintaa siitä, että tilintarkastus olisi suoritettu ISA-standardien mukaisesti.³⁹

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A75. Myös julkisen sektorin tilintarkastajien saattaa olla säädöksen tai määräyksen nojalla mahdollista raportoida tietyistä seikoista julkisesti joko tilintarkastuskertomuksessa tai täydentävässä raportissa, johon voi sisältyä ISA 701:n tavoitteiden mukaista informaatiota. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista räätälöidä joi-takin kohtia ISA 701:n edellyttämässä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa viestinnässään tai sisällyttää tilintarkastuskertomukseen viittaus täydentävässä raportissa esitettävään kuvaukseen kyseisestä seikasta.

Sekä tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen että ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 51)

- A76. Tilintarkastaja voi mainita tilintarkastuskertomuksessa, että tilintarkastus on suoritettu sekä ISA-standardien että kansallisten tilintarkastusstandardien mukaisesti, kun hän noudattaa kansallisten tilintarkastusstandardien lisäksi jokaista kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevanttia ISA-standardia.⁴⁰
- A77. Viittaaminen sekä ISA-standardeihin että kansallisiin tilintarkastusstandardeihin ei ole asianmukaista, jos ISA-standardien ja kansallisten tilintarkastusstandardien vaatimusten välillä on ristiriita, joka johtaisi siihen, että tilintarkastaja antaa erilaisen lausunnon tai jättää sisällyttämättä kertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen, jota ISA-standardit edellyttäisivät kyseisissä olosuhteissa. Tällaisessa tapauksessa tilintarkastuskertomuksessa viitataan vain niihin tilintarkastusstandardeihin (joko ISA-standardeihin tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin), joiden mukaisesti tilintarkastuskertomus on laadittu.

Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio (viittaus: kappaleet 53–54)

- A78. Joissakin olosuhteissa yhteisö saattaa säädöksen tai määräyksen vaatimuksesta tai vapaaehtoisesti esittää tilinpäätöksen yhteydessä täydentävää informaatiota, jota ei vaadita sovellettavassa tilinpäätösnormistossa. Täydentävää informaatiota saatetaan esittää esimerkiksi, jotta käyttäjät saisivat paremmin käsityksen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, tai lisäselvitysten antamiseksi yksittäisistä tilinpäätöseristä. Tällainen informaatio esitetään yleensä joko täydentävinä taulukkoina tai ylimääräisinä liitetietoina.

³⁹ ISA 210, kappale 21

⁴⁰ ISA 200, kappale A58

- A79. Tämän standardin kappaleessa 53 selitetään, että tilintarkastajan lausunto koskee sellaista täydentävää informaatiota, joka on luonteensa tai esittämistapansa vuoksi kiinteä osa tilinpäätöstä. Tämän arvioiminen on ammatillista harkintaa edellyttävä seikka. Tämän havainnollistamiseksi:
- kun tilinpäätöksen liitetietoihin sisältyy selostus tai täsmäytyslaskelma siitä, missä määrin tilinpäätös on jonkin toisen tilinpäätösnormiston mukainen, tilintarkastaja voi katsoa tämän olevan sellaista täydentävää informaatiota, jota ei pystytä selkeästi erottamaan tilinpäätöksestä. Tilintarkastajan lausunto koskisi myös niitä liitetietoja tai taulukoita, joihin on tilinpäätöslaskelmista ristikkäisviittaukset.
 - kun tilinpäätöksen liitteenä on tuloslaskelmaa koskeva lisälaskelma, jossa esitetään tiettyjä kulueria, tilintarkastaja voi katsoa tämän olevan sellaista täydentävää informaatiota, joka pystytään selkeästi erottamaan tilinpäätöksestä.
- A80. Täydentävää informaatiota, jota tilintarkastajan lausunto koskee, ei tarvitse erikseen mainita tilintarkastuskertomuksessa, kun liitetiedot mainitaan tilinpäätökseen sisältyvien laskelmien kuvauksessa riittävällä tavalla.
- A81. Säädos tai määräys ei mahdollisesti sisällä vaatimusta täydentävän informaation tilintarkastamisesta, ja johto saattaa päättää, ettei tilintarkastajaa pyydetä ulottamaan tilintarkastusta täydentävään informaatioon.
- A82. Tilintarkastajan tekemään arviointiin siitä, onko tilintarkastamaton täydentävä informaatio esitetty sillä tavoin, että tilintarkastajan lausunnon voisi luulla kattavan sen, kuuluu esimerkiksi, missä kyseinen informaatio on esitetty suhteessa tilinpäätökseen ja mahdolliseen tilintarkastettuun täydentävään informaatioon ja onko se selvästi merkitty ”tilintarkastamattomaksi”.
- A83. Johto voisi muuttaa sellaisen tilintarkastamattoman täydentävän informaation esittämistä, jonka voisi luulla olevan tilintarkastajan lausunnon kattamaa, esimerkiksi
- poistamalla mahdolliset ristikkäisviittaukset tilinpäätöksestä tilintarkastamattomiin täydentäviin laskelmiin tai tilintarkastamattomiin liitteenä esitettäviin tietoihin siten, että tilintarkastettu ja tilintarkastamaton informaatio on erotettu toisistaan riittävän selvästi.
 - sijoittamalla tilintarkastamattoman täydentävän informaation tilinpäätöksen ulkopuolelle tai, jos se ei ole kyseisissä olosuhteissa mahdollista, vähintään sijoittamalla tilintarkastamattomat liitteenä esitettävät tiedot vaadittujen liitetietojen perään ja merkitsemällä niihin selvästi, että ne ovat tilintarkastamattomia. Tilintarkastettujen liitetietojen joukossa esitettävät tilintarkastamattomat tiedot voidaan virheellisesti tulkita tilintarkastetuiksi.
- A84. Se, ettei täydentävää informaatiota ole tilintarkastettu, ei vapauta tilintarkastajaa ISA 720:n (uudistettu)⁴¹ mukaisista velvollisuuksista.

⁴¹ ISA 720 (uudistettu), *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

Liite

(viittaus: kappaleet A14)

Esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön konsernitilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti (kun viitataan asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla olevaan aineistoon)
- Esimerkki 4: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan, säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Esimerkki 1. Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastusta koskeviin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat IESBAn *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* sekä eettiset vaatimukset, jotka liittyvät tilintarkastukseen kyseisessä maassa, ja tilintarkastaja viittaa näihin molempiin.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus¹

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* sekä tilintarkastusta [maassa] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten ja IESBAn eettisten sääntöjen mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.*]

¹ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet²

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IFRS-standardien³ mukaisesti, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Johto on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Tämän standardin kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. Kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoi-
mintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.

² Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

³ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on oikein esitetty IFRS-standardien mukaisesti, sekä sellaisesta ...”

- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.⁴
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoidimme niiden kanssa kaikesta suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista,

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

⁴ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Tilintarkastuskertomuksen tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat riippuen siitä, minkä luonteisia ovat tilintarkastajan muut raportointivelvoitteet, jotka perustuvat säädökseen, määräykseen tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin. Seikat, joita käsitellään muussa säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa (käytetään nimitystä ”muut raportointivelvoitteet”), on käsiteltävä tässä osiossa, paitsi jos muut raportointivelvoitteet koskevat samoja aiheita kuin asiat, jotka esitetään ISA-standardien mukaisten raportointivelvoitteiden mukaisesti osiossa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus”. Raportointi muihin raportointivelvoitteisiin liittyvistä asioista, jotka koskevat ISA-standardien mukaan vaadittavia aiheita, voidaan toteuttaa yhdistettynä (ts. sisällyttää Tilinpäätöksen tilintarkastus -osioon asianmukaisten alaotsikkojen alle) edellyttäen, että muihin raportointivaatimuksiin liittyvät asiat erotetaan tilintarkastuskertomuksen sanamuodoissa selkeästi ISA-standardien mukaan vaadittavasta raportoinnista silloin, kun tällaisia eroja on.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi].

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 2. Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön konsernitilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* sisältävät kaikki kyseiseen tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus⁵

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenvedot merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Konsernista IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut IESBAn eettisten sääntöjen mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonemme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätöksen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.*]

⁵ Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁶

Johto vastaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IFRS-standardien mukaisesti⁷, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Johto on konsernitilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Konsernin kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperustan käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Konsernin tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Konsernin taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko konsernitilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät konsernitilinpäätöksen perusteella.

Tämän standardin kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. Kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia ja se on niiden kanssa yhdenmukainen.

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.

⁶ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁷ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon konsernin sisäisen valvonnan tehokkuudesta.⁸
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin konsernitilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei konserni pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme konsernitilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako konsernitilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.
- hankimme tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta pystyäksemme antamaan lausunnon konsernitilinpäätöksestä. Vastamme konsernin tilintarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta. Vastamme tilintarkastuslausunnosta yksin.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoidimme näiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuviissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista,

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa ta-

⁸ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

pauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Tilintarkastuskertomuksen tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat riippuen siitä, minkä luonteisia ovat tilintarkastajan muut raportointivelvoitteet, jotka perustuvat säädökseen, määräykseen tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin. Seikat, joita käsitellään muussa säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa (käytetään nimitystä ”muut raportointivelvoitteet”), on käsiteltävä tässä osiossa, paitsi jos muut raportointivelvoitteet koskevat samoja aiheita kuin asiat, jotka esitetään ISA-standardien mukaisten raportointivelvoitteiden mukaisesti osiossa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus”. Raportointi muihin raportointivelvoitteisiin liittyvistä seikoista, jotka koskevat ISA-standardien mukaan vaadittavia aiheita, voidaan toteuttaa yhdistettynä (ts. sisällyttää Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus -osioon asianmukaisten alaotsikkojen alle) edellyttäen, että muihin raportointivaatimuksiin liittyvät seikat erotetaan tilintarkastuskertomuksen sanamuodoissa selkeästi ISA-standardien mukaan vaadittavasta raportoinnista silloin, kun tällaisia eroja on.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi].

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 3. Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletuksen vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.
- Tilintarkastaja päättää viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla sijaitsevaan kuvaukseen tilintarkastajan velvollisuuksista.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonemme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁹

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IFRS-standardien mukaisesti¹⁰, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Johto on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

⁹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

¹⁰ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin [*organisaation*] verkkosivustolla osoitteessa: [*linkki verkkosivustoon*]. Tämä kuvaus on osa tilintarkastuskertomusta.

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 4 – Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan, säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, jota säädös tai määräys edellyttää. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti (ts. tilinpäätösnormisto, johon sisältyy säädös tai määräys ja joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet mutta joka ei ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että Yhtiön tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maassa X noudatettavan XYZ-lain mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa] ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonemme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 1.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ¹¹

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maassa X¹² noudatettavan XYZ-lain mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Johto on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperustan käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

¹¹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

¹² Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Tämän standardin kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. Kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia ja se on yhdenmukainen niiden kanssa.

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.¹³
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai,

¹³ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 701
VIESTIMINEN TILINTARKASTUKSEN KANNALTA
KESKEISISTÄ SEIKOISTA RIIPPUMATTOMAN
TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUKSESSA

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta
laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
Voimaantulo	6
Tavoitteet	7
Määritelmä	8
Vaatimukset	
Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen	9–10
Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista	11–16
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	17
Dokumentointi	18
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A8
Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen	A9–A30
Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista	A31–A59
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A60–A63
Dokumentointi	A64

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 701 Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa. Standardin tarkoituksena on käsitellä sekä tilintarkastajan harkintaa siitä, mitä tilintarkastuskertomuksessa viestitään, että tällaisen viestinnän muotoa ja sisältöä.
2. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimisen tarkoituksena on lisätä tilintarkastuskertomuksen viestinnällistä arvoa parantamalla suoritettujen tilintarkastusten läpinäkyvyyttä. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä tilinpäätöksen aiotuille käyttäjille (”aiotut käyttäjät”) annetaan lisäinformaatiota, joka auttaa heitä ymmärtämään niitä seikkoja, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan on ollut eniten merkitystä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä voidaan myös auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään yhteisöä ja tilintarkastettujen tilinpäätöksen alueita, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa. (Viittaus: kappaleet A1–A4)
3. Viestimällä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa voidaan myös antaa aiotuille käyttäjille perusta sille, että nämä lähestyvät johtoa ja hallintoelimiä tiettyjä yhteisöön, tilintarkastettuun tilinpäätökseen tai suoritettuun tilintarkastukseen liittyviä seikkoja koskien.
4. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen tilintarkastuskertomuksessa on asiayhteydessä siihen, että tilintarkastaja on laatinut lausunnon tilinpäätöksestä kokonaisuutena. Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa ei
 - (a) korvaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi;
 - (b) korvaa sitä, että tilintarkastaja esittää mukautetun lausunnon, kun kyseisen tilintarkastustoimeksiannon olosuhteet edellyttävät sitä ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti;¹
 - (c) korvaa raportoimista ISA 570:n (uudistettu)² mukaisesti, kun esiintyy taapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa; eikä
 - (d) ole erillinen lausunto yksittäisistä seikoista. (Viittaus: kappaleet A5–A8)

¹ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

² ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappaleet 22–23

5. Tätä standardia sovelletaan listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksiin sekä silloin, kun tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Tätä standardia sovelletaan myös, kun säädös tai määräys vaatii tilintarkastajaa viestimään tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.³ ISA 705:n (uudistettu) mukaan tilintarkastaja ei kuitenkaan saa viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa, kun hän jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää tällaista raportointia.⁴

Voimaantulo

6. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

7. Tilintarkastajan tavoitteena on määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja laadittuaan lausunnon tilinpäätöksestä viestiä kyseisistä seikoista kuvamalla ne tilintarkastuskertomuksessa.

Määritelmä

8. Seuraavaa termiä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat — seikat, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat valitaan hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista.

Vaatimukset

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen

9. Tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota tilintarkastusta suoritettaessa. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavaa: (viittaus: kappaleet A9–A18)
 - (a) alueet, joilla olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu suuremmaksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti.⁵ (viittaus: kappaleet A19–A22)

³ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 30–31.

⁴ ISA 705 (uudistettu), kappale 29

⁵ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

- (b) tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät johdolta merkittävää harkintaa edellyttäeneisiin tilinpäätöksen alueisiin, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin on tunnistettu liittyvän paljon arviointiepävarmuutta. (viittaus: kappaleet A23–A24)
 - (c) tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen. (Viittaus: kappaleet A25–A26)
10. Tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä kappaleen 9 mukaisesti määritetyistä seikoista ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. (Viittaus: kappaleet A9–A11, A27–A30)

Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista

11. Tilintarkastajan on kuvattava jokainen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka tilintarkastuskertomuksen erillisessä osiossa asianmukaista alaotsikkoa käyttäen otsikon ”Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat” alla, paitsi kappaleessa 14 tai 15 tarkoitetuissa olosuhteissa. Tilintarkastuskertomuksen tämän osion johdantotekstissä on mainittava, että:
- (a) tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä [tarkastuksen kohteena olevan tilikauden] tilintarkastuksessa; ja
 - (b) nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneen tilintarkastuksen yhteydessä sekä laadittaessa siitä annettavaa lausuntoa, eikä tilintarkastaja anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. (Viittaus: kappaleet A31–A33)

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esittäminen ei korvaa mukautetun lausunnon antamista

12. Seikasta ei pidä viestiä tilintarkastuskertomuksen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa silloin, kun tilintarkastajan täytyisi kyseisen seikan johdosta mukauttaa lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A5)

Yksittäisiä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevat kuvaukset

13. Kutakin tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevan kuvauksen, joka esitetään tilintarkastuskertomuksessa Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, on sisällettävä viittaus asiasta tilinpäätöksessä mahdollisesti esitettyihin tietoihin, ja siinä on mainittava: (viittaus: kappaleet A34–A41)
- (a) miksi kyseisen seikan on katsottu olevan tilintarkastuksessa yksi merkittävimmistä ja se on näin ollen määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi; ja (viittaus: kappaleet A42–A45)
 - (b) kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappaleet A46–A51)

Olosuhteet, joissa tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa

14. Tilintarkastajan on kuvattava tilintarkastuskertomuksessa kaikki tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, paitsi jos: (viittaus: kappaleet A53–A56)
 - (a) säädös tai määräys estää kyseistä seikkaa koskevien tietojen julkisen esittämisen; tai (viittaus: kappale A52).
 - (b) äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa tilintarkastaja päättää, ettei kyseisestä seikasta pidä viestiä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten odotettaisiin kohtuudella olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu. Tätä ei sovelleta, jos yhteisö on esittänyt kyseistä seikkaa koskevaa tietoa julkisesti.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevien kuvausten ja muiden tilintarkastuskertomukseen sisällytettäviksi vaadittavien osien välinen yhteys

15. Seikka, jonka johdosta lausunto mukautetaan ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti, tai tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä epävarmuus, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti, ovat luonteensa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja. Tällaisissa olosuhteissa näitä seikkoja ei kuitenkaan pidä kuvata tilintarkastuskertomuksen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, eikä kappaleiden 13–14 vaatimuksia sovelleta. Sen sijaan tilintarkastajan on:
 - (a) raportoitava kyseisestä seikasta (tai kyseisistä seikoista) sovellettavien ISA-standardien mukaisesti; ja
 - (b) viitattava Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osioon tai Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus - osioon. (Viittaus: kappale A6–A7)

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion muoto ja sisältö muissa olosuhteissa

16. Jos tilintarkastaja yhteisöön ja tilintarkastukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen päätyy siihen, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole tai että ainoat viestittävät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat kappaleessa 15 tarkoitettuja seikkoja, hänen on sisällytettävä tätä koskeva maininta tilintarkastuskertomukseen otsikon ”Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat” alle. (Viittaus: kappaleet A57–A59)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

17. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa:
 - (a) seikoista, jotka hän on määrittänyt tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi; tai
 - (b) soveltuviissa tapauksissa yhteisöön ja tilintarkastukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen ratkaisustaan, ettei tilintarkastuskerto-

muksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole.
(Viittaus: kappaleet A60–A63)

Dokumentointi

18. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioonsa⁶(viittaus: kappaleet A64)
 - (a) kappaleen 9 mukaisesti määritetyt tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineet seikat, sekä perusteet tilintarkastajan ratkaisulle siitä, onko kukin näistä tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka vai ei kappaleen 10 mukaisesti;
 - (b) soveltuviissa tapauksissa perusteet tilintarkastajan ratkaisulle, ettei tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole tai että ainoat viestittävät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat kappaleessa 15 tarkoitettuja seikkoja; ja
 - (c) soveltuviissa tapauksissa perusteet tilintarkastajan päätökselle olla viestimättä tilintarkastuskertomuksessa seikasta, joka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 2)

- A1. Merkittävyys voidaan kuvata seikan suhteelliseksi tärkeydeksi kulloisessakin asiayhteydessä tarkasteltuna. Tilintarkastaja harkitsee seikan merkittävyyttä siinä asiayhteydessä, jossa sitä ollaan tarkastelemassa. Merkittävyyttä voidaan tarkastella määrällisten ja laadullisten tekijöiden kannalta, joita tekijöitä ovat esimerkiksi suhteellinen suuruus, luonne ja kohteeseen kohdistuva vaikutus sekä aiottujen käyttäjien tai vastaanottajien ilmaisema mielenkiinto. Tähän kuuluu toiseikkojen ja olosuhteiden objektiivinen analysointi, johon kuuluu myös hallintoelinten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin luonteen ja laajuuden analysointi.
- A2. Tilinpäätöksen käyttäjät ovat ilmaisseet olevansa kiinnostuneita seikoista, joista tilintarkastaja on käynyt perusteellisinta keskustelua hallintoelinten kanssa osana ISA 260:n (uudistettu)⁷ edellyttämää kaksisuuntaista kommunikaatiota, ja he ovat toivoneet lisää läpinäkyvyyttä tähän kommunikaatioon liittyen. Käyttäjät ovat esimerkiksi ilmoittaneet olevansa erityisen kiinnostuneita ymmärtämään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita tilintarkastaja on tehnyt laatiessaan lausuntoa tilinpäätöksestä kokonaisuutena, koska ne usein liittyvät seikkoihin, joissa johto on käyttänyt merkittävää harkintaa tilinpäätöstä laadittaessa.

⁶ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8-11 ja A6

⁷ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

- A3. Se, että tilintarkastajia vaaditaan viestimään tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, voi myös edesauttaa tilintarkastajan ja hallintoelinten välistä kommunikointia kyseisistä seikoista ja se voi saada johdon ja hallintoelimet kiinnittämään enemmän huomiota tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, joihin viitataan tilintarkastuskertomuksessa.
- A4. ISA 320:n⁸ mukaan tilintarkastajan on kohtuullista odottaa, että
- (a) tilinpäätöksen käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä laskentatoimesta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
 - (b) tilinpäätöksen käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan ja esitetään ja tilintarkastetaan olennaisuustasojen mukaan;
 - (c) tilinpäätöksen käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritetäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
 - (d) tilinpäätöksen käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

Koska tilintarkastuskertomus on tilintarkastetun tilinpäätöksen yhteydessä, tilintarkastuskertomuksen käyttäjien katsotaan olevan samoja kuin tilinpäätöksen aiottu käyttäjät.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen, tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen muiden osien suhde toisiinsa (viittaus: kappaleet 4, 12, 15)

- A5. ISA 700:ssa (uudistettu) asetetaan vaatimukset tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimisesta ja annetaan sitä koskevaa ohjeistusta.⁹ Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen ei korvaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. ISA 705:ssä (uudistettu) käsitellään tilanteita, joissa tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuuteen tai riittävytyteen liittyy olennainen virheellisyys.¹⁰
- A6. Kun tilintarkastaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti, mukautettuun lausuntoon johtaneen seikan kuvaaminen Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa auttaa lisäämään aiottujen käyttäjien ymmärrystä ja tunnistamaan tällaiset olosuhteet. Erottamalla kyseistä seikkaa koskeva viestintä muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, jotka kuvataan Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, sille näin ollen annetaan asianmukaisesti korostettua näkyvyyttä tilintar-

⁸ ISA 320 *Olellisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappale 4

⁹ ISA 700 (uudistettu), kappaleet 10–15 ja A1–A10

¹⁰ Ks. ISA 705:n (uudistettu) kappale A7

kastuskertomuksessa (ks. kappale 15). ISA 705:n (uudistettu) liitteessä on havainnollistavia esimerkkejä vaikutuksista Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion johdantotekstiin, kun tilintarkastaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon ja tilintarkastuskertomuksessa viestitään muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Tämän standardin kappaleessa A58 havainnollistetaan, kuinka Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio esitetään, kun tilintarkastaja on päätenyt siihen, ettei ole muita tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kuin seikat, jotka käsitellään Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa tai Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus -osiossa.

- A7. Vaikka tilintarkastaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon, muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen olisi kuitenkin relevanttia, jotta lisättäisiin aiottujen käyttäjien ymmärrystä tilintarkastuksesta, ja näin ollen sovelletaan tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittämistä koskevia vaatimuksia. Kuitenkin, koska kielteinen lausunto esitetään silloin, kun tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että virheellisyydet yksin tai yhdessä ovat tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia, niin:¹¹
- kielteiseen lausuntoon johtaneen seikan (tai johtaneiden seikkojen) merkittävyydestä riippuen tilintarkastaja voi päätyä siihen, ettei mikään muu seikka ole tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Tällöin sovelletaan kappaleen 15 vaatimusta (ks. kappale A58).
 - jos yksi tai useampi muu kuin kielteiseen lausuntoon johtanut seikka määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi, on erityisen tärkeää, ettei tällaisia muita tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevista kuvauksista saa sellaista käsitystä, että tilinpäätös kokonaisuutena olisi kyseisten seikkojen osalta luotettavampi kuin kyseisissä olosuhteissa olisi asianmukaista kielteinen lausunto huomioon ottaen (ks. kappale A47).
- A8. ISA 706:ssa (uudistettu)¹² määrätään kaikkien yhteisöjen tilinpäätösten tilintarkastajia koskevista menettelytavoista, joiden mukaan tilintarkastuskertomukseen lisätään tiettyjä seikkoja painottavia kappaleita ja muita seikkoja koskevia kappaleita, kun tilintarkastaja katsoo tämän tarpeelliseksi. Tällöin nämä kappaleet esitetään tilintarkastuskertomuksessa erillään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa. Kun jokin seikka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi, edellä tarkoitettujen kappaleiden käyttäminen ei korvaa yksittäistä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaa kappaleen 13 mukaista kuvausta.¹³ ISA 706 (uudistettu) sisältää lisäohjeistusta tilintarkastuksen kannalta keskeisten

¹¹ ISA 705 (uudistettu), kappale 8

¹² ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

¹³ Ks. ISA 706:n (uudistettu) kappaleet 8(b) ja 10(b)

seikkojen ja kyseisen standardin mukaisten tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden välisestä suhteesta.¹⁴

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen (viittaus: kappaleet 9-10)

- A9. Tilintarkastajan päätöksentekoprosessi tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja määritettäessä rakentuu siten, että valitaan osa hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista perustuen tilintarkastajan harkintaan siitä, mitkä seikat ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.
- A10. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat voidaan valita vain niistä seikoista, jotka ovat olleet merkityksellisimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa, myös silloin, kun esitetään vertailutilinpäätös (ts. myös silloin kun tilintarkastajan lausunnossa viitataan kuhunkin kauteen, jolta esitetään tilinpäätös).¹⁵
- A11. Huolimatta siitä, että tilintarkastaja määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksen osalta eikä tässä standardissa vaadita häntä päivittämään edellisen kauden tilintarkastuskertomukseen sisältyneitä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, hänen voi kuitenkin olla hyödyllistä harkita, onko seikka, joka oli edellisen tilikauden tilintarkastuksen kannalta keskeinen, edelleen keskeinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineet seikat (viittaus: kappale 9)

- A12. Tilintarkastajan merkittävästä huomiosta puhuttaessa otetaan huomioon, että tilintarkastus suoritetaan riskiperusteisesti ja siinä keskitytään tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen, näihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen sekä siihen, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä tilintarkastajan lausunnon perustaksi. Mitä suurempi on tiettyyn tilin saldoon, liiketapahtumien lajiin tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon liittyvä arvioitu olennaisen virheellisyyden riski kannanottotasolla, sitä enemmän harkintaa usein sisältyy tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen ja niiden tulosten arvioimiseen. Riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.¹⁶ Kun tilintarkastaja hankkii vakuuttavampaa evidenssiä suuremmaksi arvioitun riskin johdosta, hän voi lisätä evidenssin määrää tai hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmannelta osapuolelta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla vahvistavaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.¹⁷

¹⁴ ISA 706 (uudistettu), kappaleet A1–A3

¹⁵ Ks. ISA 710 *Vertailutiedot—Vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*

¹⁶ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*, kappale 7(b)

¹⁷ ISA 330, kappale A19

- A13. Näin ollen seikat, jotka ovat tilintarkastajalle haasteellisia hänen hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tai laaties-sa lausuntoa tilinpäätöksestä, voivat olla erityisen relevantteja tilintarkastajan rat-kaistessa, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.
- A14. Tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativat alueet liittyvät usein tilinpäätök-sen alueisiin, jotka ovat monimutkaisia ja joilla johto käyttää merkittävää har-kintaa ja jotka sen vuoksi usein edellyttävät tilintarkastajalta vaikeita tai moni-mutkaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tämä puolestaan vaikuttaa usein tilintarkastajan valitsemaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan, resurssien koh-distamiseen sekä tällaisiin seikkoihin kohdistuvan tilintarkastustyön laajuuteen. Näihin vaikutuksiin voi kuulua esimerkiksi kokeneemman henkilöstön osallis-tuminen tilintarkastustoimeksiantoon taikka tilintarkastajan käyttämän erityis-asiantuntijan tai henkilöiden, joilla on tietyn laskentatoimen tai tilintarkastuk-sen alueen asiantuntemusta – olivatpa he tilintarkastusyhteisöön toimeksianto- tai työsuhteessa – osallistuminen kyseisten alueiden käsittelyyn.
- A15. Useissa ISA-standardeissa vaaditaan hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa ta-pahtuvaa erityistä kommunikointia, joka voi liittyä tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativiin alueisiin. Esimerkiksi:
- ISA 260:ssä (uudistettu) vaaditaan tilintarkastajaa kommunikoimaan hal-lintoelinten kanssa tilintarkastuksen aikana mahdollisesti kohtaamistaan merkittävistä vaikeuksista.¹⁸ ISA-standardeissa mainitaan mahdollisia vai-keuksia liittyvän esimerkiksi seuraaviin:
 - lähipiiriliiketoimet,¹⁹ erityisesti rajoitukset tilintarkastajan mahdol-lisuudelle hankkia tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki lähipii-riliiketoimeen liittyvät muut näkökohdat (muut kuin hinta) vastaa-vat toisistaan riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia.
 - konsernin tilintarkastusta koskevat rajoitukset, esimerkiksi kun konsernin tilintarkastustiimin pääsyä tietoihin on mahdollisesti ra-joitettu.²⁰
 - ISA 220:ssä asetetaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle vaatimuk-sia vaikeita tai kiistanalaisia seikkoja koskevasta asianmukaisesta kon-sultoinnista.²¹ Tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut konsultoida mui-ta tilintarkastusyhteisössä toimivia tai tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia merkittävää teknistä kysymystä koskien, mikä voi viitata siihen, että ky-seessä on tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka. Toimeksiannos-ta vastuullisen henkilön täytyy myös keskustella toimeksiantokohtaisen

¹⁸ ISA 260 (uudistettu), kappaleet 16(b) ja A21

¹⁹ ISA 550 *Lähipiiri*, kappale A42

²⁰ ISA 600 *Eryityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkas-tajien suorittama työ mukaan luettuna)*, kappale 49(d)

²¹ ISA 220 *Laadunvalvonta tilintarkastuksessa*, kappale 18

laadunvalvontatarkastuksen suorittajan kanssa mm. tilintarkastustoimeksiantannon aikana esiin tulevista merkittävistä seikoista.²²

Huomioon otettavia seikkoja ratkaistessa, mitkä ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineita seikkoja (viittaus: kappale 9)

- A16. Tilintarkastaja voi muodostaa suunnitteluvaiheessa alustavan näkemyksen seikoista, jotka todennäköisesti vaativat häneltä merkittävää huomiota tilintarkastuksessa ja sen vuoksi saattavat olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Hän voi kommunikoida tästä hallintoelinten kanssa keskustellessaan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta ISA 260:n (uudistettu) mukaisesti. Tilintarkastaja kuitenkin määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tilintarkastuksen tulosten tai koko tilintarkastuksen aikana hankitun evidenssin perusteella.
- A17. Kappaleessa 9 mainitaan erityisiä huomioon otettavia näkökohtia tilintarkastajan ratkaistessa, mitkä seikat ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota. Nämä näkökohdat keskittyvät niiden seikkojen luonteeseen, joista on kommunikoitu hallintoelinten kanssa ja jotka usein liittyvät tilinpäätöksessä esitettäviin seikkoihin, ja niiden on tarkoitus kuvastaa tilintarkastuksen alueita, jotka voivat olla aiottujen käyttäjien erityisen mielenkiinnon kohteena. Vaatimus näiden näkökohtien huomioon ottamisesta ei ole tarkoitettu ymmärrettäväksi niin, että niihin liittyvät seikat aina olisivat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä, vaan ennemminkin on niin, että edellä tarkoitettuihin erityisesti huomioon otettaviin näkökohtiin liittyvät seikat ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä vain, jos niiden määritetään kappaleen 10 mukaisesti olevan merkittävimpiä tilintarkastuksessa. Koska huomioon otettavat näkökohdat saattavat olla yhteydessä toisiinsa (esim. kappaleissa 9(b)-(c) kuvattuihin olosuhteisiin liittyvät seikat saatetaan myös tunnistaa merkittäviksi riskeiksi), useamman kuin yhden huomioon otettavan tekijän soveltuminen tiettyyn hallintoelinten kanssa kommunikoituun seikkaan voi kasvattaa todennäköisyyttä, että tilintarkastaja tunnistaa kyseisen seikan tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.
- A18. Tiettyihin kappaleen 9 mukaisesti huomioon otettaviin näkökohtiin liittyvien seikkojen lisäksi voi olla myös muita hallintoelinten kanssa kommunikoituja seikkoja, jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota ja jotka sen vuoksi saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi kappaleen 10 mukaisesti. Tällaisia saattavat olla esimerkiksi suoritettujen tilintarkastuksen kannalta relevantit seikat, jota ei mahdollisesti vaadita esitettäväksi tilinpäätöksessä. Esimerkiksi tilikaudella tapahtunut uuden IT-järjestelmän käyttöönotto (tai merkittävät muutokset olemassa olevaan järjestelmään) saattaa olla tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativa seikka, erityisesti, jos muutoksella on ollut merkittävä vaikutus tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan tai se on liittynyt merkittävään riskiin (esim. tulouttamiseen vaikuttavan järjestelmän muutokset).

²² ISA 220, kappale 19

Alueet, jolla olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu suuremmaksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti (viittaus: kappale 9(a))

- A19. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava tunnistamistaan merkittävistä riskeistä hallintoelinten kanssa.²³ ISA 260:n (uudistettu) kappaleessa A13 selitetään, että tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa myös siitä, kuinka hän suunnittelee käsittelevänsä alueita, joilla olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu suuremmaksi.
- A20. Merkittävä riski määritellään ISA 315:ssä (uudistettu) tunnistetuksi ja arvioiduksi olennaisen virheellisuuden riskiksi, joka tilintarkastajan mielestä edellyttää erityistä harkintaa tilintarkastuksessa. Alueet, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa ja merkittäviä epätavallisia liiketapahtumia, voidaan usein tunnistaa merkittäviksi riskeiksi. Merkittävät riskit ovat näin ollen usein alueita, jotka edellyttävät tilintarkastajalta merkittävää huomiota.
- A21. Tämä ei kuitenkaan välttämättä koske kaikkia merkittäviä riskejä. Esimerkiksi ISA 240:ssä oletetaan, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskkejä, ja vaaditaan käsittelemään näitä arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä merkittävänä riskeinä.²⁴ Lisäksi ISA 240:ssä todetaan, että koska ei ole mahdollista ennustaa, millä tavoin johto voisi sivuuttaa kontroleja, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski ja näin ollen merkittävä riski.²⁵ Luonteestaan riippuen nämä riskit eivät välttämättä vaadi tilintarkastajalta merkittävää huomiota, eikä niitä näin ollen otettaisi huomioon tilintarkastajan määrittäessä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kappaleen 10 mukaisesti.
- A22. ISA 315:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla saattaa muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa.²⁶ Tilintarkastajan tekemä uusi riskienarviointi ja suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden uudelleen arviointi tilinpäätöksen tietyn alueen osalta (ts. merkittävä muutos tilintarkastuksessa sovellettavaan lähestymistapaan esimerkiksi, jos tilintarkastajan riskienarviointi perustui odotukseen siitä, että tietyt kontrollit toimivat tehokkaasti, ja hän on saanut tilintarkastusevidenssiä siitä, etteivät ne ole toimineet tehokkaasti koko tilintarkastuksen kohteena olevan kauden ajan, erityisesti alueella, jolla arvioitu olennaisen virheellisuuden riski on suurempi) voi johtaa siihen, että jokin alue määritetään tilintarkastajalta erityistä huomiota vaativaksi alueeksi.

²³ ISA 260 (uudistettu), kappale 15

²⁴ ISA 240 *Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappaleet 27–28

²⁵ ISA 240, kappale 32

²⁶ ISA 315 (uudistettu), kappale 31

Tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät johdon merkittävää harkintaa vaatineisiin tilinpäätöksen alueisiin, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin on tunnistettu liittyvän paljon arviointiepävarmuutta (viittaus: kappale 9(b))

- A23. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa näkemyksistään, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmentelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidolliset arviot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.²⁷ Usein tämä liittyy keskeisiin kirjanpidollisiin arvioihin ja niitä koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, jotka todennäköisesti ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativia alueita, ja ne saatetaan myös tunnistaa merkittäviksi riskeiksi.
- A24. Tilinpäätöksen käyttäjät ovat kuitenkin korostaneet olevansa kiinnostuneita kirjanpidollisista arvioista, joihin on tunnistettu liittyvän merkittävää arviointiepävarmuutta ISA 540:n²⁸ mukaan ja joita ei mahdollisesti ole määritetty merkittäviksi riskeiksi. Tällaiset arviot muun muassa riippuvat erittäin paljon johdon harkinnasta ja ovat usein tilinpäätöksen monimutkaisimpia alueita, ja ne voivat vaatia sekä johdon käyttämän erityisasiantuntijan että tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan osallistumista. Käyttäjät ovat myös korostaneet, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joilla on merkittävä vaikutus tilinpäätökseen (ja näiden periaatteiden merkittävät muutokset) ovat relevantteja tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta, erityisesti silloin, kun yhteisön noudattamat käytännöt eivät vastaa muiden saman toimialan yhteisöjen noudattamia käytäntöjä.

Tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen (viittaus: kappale 9(c))

- A25. Tapahtumat tai liiketoimet, joilla on ollut merkittävä vaikutus tilinpäätökseen tai tilintarkastukseen, voivat olla tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativia alueita, ja ne saatetaan tunnistaa merkittäviksi riskeiksi. Tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut käydä tilintarkastuksen eri vaiheissa johdon ja hallintoelinten kanssa laajoja keskusteluja siitä, millainen vaikutus tilinpäätökseen on merkittävillä lähipiiriliiketoimilla tai merkittävillä liiketapahtumilla, jotka ovat tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin vaikuttavat epätavallisilta.²⁹ Johto on saattanut tehdä vaikeita tai monimutkaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat tällaisten liiketapahtumien kirjaamista, arvostamista, esittämistä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja joilla on voinut olla merkittävä vaikutus tilintarkastajan kokonaisstrategiaan.
- A26. Merkittävät talouteen, kirjanpitoon, sääntelyyn tai toimialaan liittyvät tai muut kehityssuunnat, jotka ovat vaikuttaneet johdon oletuksiin tai harkintaan perustuviin ratkaisuihin, saattavat vaikuttaa myös tilintarkastajan yleiseen lähestymistapaan.

²⁷ ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

²⁸ Ks. ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappaleet 10–11

²⁹ Ks. ISA 260:n (uudistettu) kappaleet 16(a), 16(c) ja A22 sekä liite 2.

paan tilintarkastuksessa, ja niistä voi aiheutua tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativa seikka.

Merkittävimmät seikat (viittaus: kappale 10)

- A27. Seikoista, jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota, on mahdollisesti seurannut merkittävää yhteydenpitoa hallintoelinten kanssa. Tällaisista seikoista hallintoelinten kanssa tapahtuneen kommunikoinnin luonne ja laajuus antavat usein viitteitä siitä, mitkä seikat ovat merkittävimpiä tilintarkastuksessa. Tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut olla perusteellisemmin, useammin ja määrätietoisemmin yhteydessä hallintoelimiin vaikeammista ja monimutkaisemmista seikoista, kuten sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamisesta, joihin liittyy merkittävää tilintarkastajan tai johdon käyttämää harkintaa.
- A28. Merkittävimpien seikkojen käsitettä sovellettaessa otetaan huomioon kyseinen yhteisö ja suoritettu tilintarkastus. Tilintarkastajan määrittäessä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ja viestiessä niistä tarkoituksena on yksilöidä kyseisen tilintarkastuksen kannalta erityiset seikat ja harkita niiden tärkeyttä suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin seikkoihin.
- A29. Muita huomioon otettavia näkökohtia, jotka voivat olla relevantteja määritettäessä hallintoelinten kanssa kommunikoitujen seikkojen suhteellista merkittävyyttä ja sitä, onko kyseessä tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, ovat esimerkiksi seuraavat:
- seikan tärkeys aiottujen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, erityisesti sen olennaisuus tilinpäätöksen kannalta.
 - kyseiseen seikkaan liittyvän tilinpäätöksen laatimisperiaatteen luonne taikka asianmukaisen laatimisperiaatteen valintaan liittyvä monimutkaisuus tai subjektiivisuus muihin saman toimialan yhteisöihin verrattuna.
 - seikkaan liittyvästä väärinkäytöksestä tai virheestä aiheutuneiden korjattujen virheellisyyksien ja mahdollisten kertyneiden korjaamattomien virheellisyyksien luonne ja olennaisuus määrällisesti tai laadullisesti arvioituna.
 - kyseisen seikan käsittelyyn tarvittavan tilintarkastustyön luonne ja laajuus, mukaan lukien:
 - se, missä määrin tarvitaan erityisiä taitoja tai tietoja kyseiseen seikkaan kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä suoritettaessa tai mahdollisten toimenpiteiden tuloksia arvioitaessa.
 - kyseistä seikkaa koskevien toimeksiantotiimin ulkopuolisten konsultointien luonne.
 - niiden vaikeuksien luonne ja vakavuus, joita kohdataan suoritettaessa tilintarkastustoimenpiteitä, arvioitaessa niiden tuloksia ja hankittaessa tilintarkastajan lausunnon pohjaksi relevanttia ja luotettavaa evidenssiä, erityisesti kun tilintarkastajan harkintaan perustuvat ratkaisut muuttuvat subjektiivisemmiksi.

- kyseisen seikan kannalta relevanteissa kontrolleissa tunnistettujen puutteellisuuden vakavuus.
 - se, liittyykö seikkaan useita erillisiä mutta toisiinsa liittyviä tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja. Esimerkiksi pitkäaikaishankkeet voivat edellyttää tilintarkastajalta merkittävää huomiota, joka liittyy tulouttamiseen taikka oikeudenkäynneistä aiheutuviin tai muihin ehdollisiin eriin, ja tällä voi olla vaikutusta muihin kirjanpidollisiin arvioihin.
- A30. Sen ratkaiseminen, mitkä ja kuinka monet näistä tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineista seikoista ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa, perustuu ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastuskertomukseen sisällytettävien tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärään voivat vaikuttaa yhteisön koko ja monimutkaisuus, sen liiketoiminnan ja toimintaympäristön luonne sekä tilintarkastustoimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet. Yleisesti mitä useampia seikkoja alun perin määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, sitä enemmän tilintarkastajan mahdollisesti pitää harkita uudelleen mitkä näistä seikoista ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan määritelmän mukaisia. Pitkähköt luettelot tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista voivat olla ristiriidassa sen ajatuksen kanssa, että kyseiset seikat ovat tilintarkastuksen kannalta merkittävimpiä.

Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista

Erillinen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio tilintarkastuskertomuksessa
(viittaus: kappale 11)

- A31. Sijoittamalla erillinen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio tilintarkastajan lausunnon läheisyyteen voidaan tällaiselle informaatiolle antaa korostettua näkyvyyttä ja näin tuoda esiin toimeksiantokohtaisen informaation arvo aiotuille käyttäjille.
- A32. Yksittäisten seikkojen esittämisjärjestys Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa määräytyy ammatillisen harkinnan perusteella. Tällainen informaatio voidaan järjestää esimerkiksi suhteellisen tärkeyden mukaan, tilintarkastajan harkintaan perustuen tai sen mukaan, kuinka kyseiset seikat esitetään tilinpäätöksessä. Kappaleen 11 mukaisen väliotsikoiden esittämistä koskevan vaatimuksen tarkoituksena on erotella esitettävät seikat tarkemmin.
- A33. Kun esitetään vertailutietoja, Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion esittelyteksti räätälöidään huomion kiinnittämiseksi siihen, että kuvatut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat liittyvät vain tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja siihen voidaan lisätä maininta tilinpäätöksen kattamasta tilikaudesta (esim. ”31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta”).

Yksittäisiä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevat kuvaukset (viittaus: kappale 13)

- A34. Tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevan kuvauksen riittävyys määritetään ammatillista harkintaa käyttäen. Tilintarkastuksen kannalta keskeistä

seikkaa koskevan kuvauksen tarkoituksena on olla ytimekäs ja tasapainoinen selitys, jonka perusteella aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää, miksi kyseinen seikka on yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja kuinka seikkaa on siinä käsitelty. Rajoittamalla erittäin teknisten tilintarkastustermien käyttöä autetaan aiottuja käyttäjiä, joilla ei ole kohtuullista tietämystä tilintarkastuksesta, ymmärtämään, millä perusteella tilintarkastaja on keskittynyt tiettyihin seikkoihin tilintarkastuksen aikana. Tilintarkastajan esittämän informaation luonteen ja laajuuden on tarkoitus olla tasapainossa eri osapuolten velvollisuudet huomioon ottaen (ts. tilintarkastaja esittää hyödyllistä tietoa tiiviissä ja ymmärrettävässä muodossa eikä anna epäasianmukaisesti alkuperäistä tietoa yhteisöstä).

- A35. Alkuperäisellä tiedolla tarkoitetaan yhteisöä koskevaa tietoa, jota yhteisö itse ei muutoin ole antanut julkisuuteen (esim. se ei sisälly tilinpäätökseen tai muuhun tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä saatavilla olevaan informaatioon, eikä sitä ole käsitelty muussa johdon tai hallintoelinten suullisessa tai kirjallisessa viestinnässä kuten tilinpäätöstiedotteessa tai sijoittajille tarkoitetuissa katsauksissa). Tällaisesta informaatiosta vastaavat yhteisön johto ja hallintoelimet.
- A36. Tilintarkastajan on asianmukaista pyrkiä välttämään yhteisöä koskevan alkuperäisen tiedon esittämistä kuvatessaan tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa. Tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskeva kuvaus ei yleensä itsessään ole alkuperäistä tietoa yhteisöstä, sillä siinä kuvataan kyseistä seikkaa tilintarkastuksen näkökulmasta. Tilintarkastaja voi kuitenkin katsoa tarpeelliseksi esittää lisätietoa, jossa selitetään, miksi kyseisen seikan on katsottu olevan yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja näin ollen se on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, ja kuinka seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa, edellyttäen, ettei säädös tai määräys estä tällaisen tiedon esittämistä. Kun tilintarkastaja katsoo tällaisen tiedon olevan tarpeellista, hän voi kannustaa johtoa tai hallintoelimiä esittämään lisäinformaatiota sen sijaan, että hän antaisi alkuperäistä tietoa tilintarkastuskertomuksessa.
- A37. Johto tai hallintoelimet saattavat päättää sisällyttää tilintarkastuksen kannalta keskeiseen seikkaan liittyvää uutta tai parannettua tietoa tilinpäätökseen tai muualle vuosikertomukseen ottaen huomioon sen, että kyseisestä seikasta viestitään tilintarkastuskertomuksessa. Tällaista uutta tai parannettua tietoa voidaan esittää esimerkiksi, jotta annettaisiin enemmän tietoa kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettyjen keskeisten oletusten herkkyydestä tai yhteisön perusteluista tietyn laatimismenettelyn tai -periaatteiden valitsemiselle, kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää hyväksyttäviä vaihtoehtoja.
- A38. ISA 720:ssa (uudistettu) määritellään termi vuosikertomus ja selitetään, että sellaiset asiakirjat kuin toimintakertomus, johdon selonteko tai hallintoelinten laatimat toimintaa ja taloutta koskevat katsaukset (esim. hallituksen raportti), puheenjohtajan katsaus, selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä (corporate governance statement) tai sisäistä valvontaa ja riskien arviointia koskevat raportit voivat muo-

dostaa osan vuosikertomuksesta³⁰. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia vuosikertomukseen sisältyvän muun informaation suhteen. Vaikka tilintarkastajan lausunto tilinpäätöksestä ei kata muuta informaatiota, tilintarkastaja voi ottaa tämän informaation samoin kuin yhteisön julkistaman tai muusta luotettavasta lähteestä saadun muun informaation huomioon laatiessaan kuvausta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta.

- A39. Myös tilintarkastuksen aikana laaditusta tilintarkastusdokumentaatiosta voi olla tilintarkastajalle hyötyä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaa kuvausta muotoiltaessa. Esimerkiksi kirjallinen kommunikointi tai tilintarkastajan dokumentaatio suullisesta kommunikoinnista hallintoelinten kanssa ja muu tilintarkastusdokumentaatio antaa hyödyllisen perustan tilintarkastajan viestinnälle tilintarkastuskertomuksessa. Näin on siksi, että ISA 230:n mukaisessa tilintarkastusdokumentaatioissa on tarkoitus käsitellä tilintarkastuksen aikana esiin tulevia merkittäviä seikkoja, niistä tehtyjä johtopäätöksiä sekä näihin johtopäätöksiin päädyttäessä tehtyjä merkittäviä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja dokumentaatioon kirjataan suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, toimenpiteiden tulokset ja hankittu tilintarkastusevidenssi. Tällaisesta dokumentaatiosta voi olla tilintarkastajalle apua tämän laatiessa tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaa kuvausta, jossa selitetään seikan merkittävyyttä, ja myös sovellettaessa kappaleen 18 vaatimusta.

Viittaaminen siihen, missä seikka on esitetty tilinpäätöksessä (viittaus: kappale 13)

- A40. Kappaleiden 13(a)–(b) mukaan jokaisen tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan kuvauksessa on esitettävä, miksi tilintarkastaja on katsonut kyseisen seikan olevan yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja kuinka sitä on käsitelty siinä. Näin ollen tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa kuvauksessa ei pelkästään toisteta tilinpäätöksessä esitettyjä tietoja. Viittaamalla kyseisestä asiasta mahdollisesti esitettyihin tietoihin annetaan aiotuille käyttäjille kuitenkin mahdollisuus saada paremmin käsitys siitä, kuinka johto on käsitellyt kyseistä seikkaa tilinpäätöstä laadittaessa.
- A41. Lisäksi tilintarkastaja voi asiasta tilinpäätöksessä esitettyihin tietoihin viittaamalla kiinnittää käyttäjien huomiota kyseisiin tietoihin liittyviin keskeisiin näkökohtiin. Se, kuinka laajoja tietoja johto on esittänyt tietyistä näkökohdista tai tekijöistä, jotka liittyvät tietyn seikan vaikutukseen tarkasteltavana olevan tilikauden tilinpäätökseen, saattaa auttaa tilintarkastajaa paikantamaan erityiset näkökohdat liittyen siihen, kuinka seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa, niin että aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää, miksi kyseinen seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Esimerkiksi:

- Kun yhteisö esittää perusteellisia tietoja kirjanpidollista arvioista, tilintarkastaja voi kiinnittää käyttäjien huomiota tietoihin, jotka koskevat keskeisiä oletuksia ja mahdollisten tulevien vaihtelualuetta, sekä laadullisiin

³⁰ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*, kappaleet 12(a) ja A1-A3.

ja määrällisiin tietoihin, jotka koskevat keskeisiä arviointiepävarmuuden lähteitä tai tärkeimpiä kirjanpidollisia arvioita, kun hän antaa tietoja siitä, miksi kyseinen seikka on ollut yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja kuinka sitä on käsitelty siinä.

- Kun tilintarkastaja tekee ISA 570:n (uudistettu) mukaan johtopäätöksen, ettei ole sellaista olennaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, hän voi tästä huolimatta päätyä siihen, että yksi tai useampi hänen ISA 570:n (uudistettu) mukaisessa tilintarkastustyössään esiin tullut tähän johtopäätökseen liittyvä seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Tällöin tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kuvaus tällaisista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista voisi sisältää näkökoh-
tia, jotka liittyvät yksilöityihin tilinpäätöksessä esitettyihin tapahtumiin ja olosuhteisiin, kuten huomattaviin liiketoiminnan tappioihin, käytettävissä oleviin luottolimiitteihin ja mahdolliseen velkojen uudelleenrahoittamiseen taikka lainasopimuksen ehtojen rikkomiseen ja siihen liittyviin lieventäviin tekijöihin.³¹

Miksi tilintarkastaja on katsonut seikan olevan yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 13(a))

- A42. Tilintarkastuskertomuksessa esitettävän kuvauksen tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta on tarkoitus antaa käsitys siitä, miksi kyseinen seikka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi. Näin ollen kappaleisiin 9–10 sisältyvät vaatimukset ja kappaleisiin A12–A29 sisältyvä soveltamisohjeistus, jotka koskevat tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittämistä, voivat auttaa tilintarkastajaa tämän harkitessa, kuinka tällaisista seikoista viestitään tilintarkastuskertomuksessa. Aiottuja käyttäjiä kiinnostaa todennäköisesti selostus tekijöistä, jotka ovat saaneet tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että tietty seikka on vaatinut häneltä merkittävää huomiota ja ollut merkittävimpiä kyseisessä tilintarkastuksessa.
- A43. Tiedon relevanssi aiotuille käyttäjille on yksi tilintarkastajan huomioon ottama näkökohta hänen ratkaistessaan, mitä sisällytetään tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaan kuvaukseen. Tähän voi kuulua se, antaako kuvaus paremman mahdollisuuden ymmärtää tilintarkastusta ja tilintarkastajan harkintaan perustuvia ratkaisuja.
- A44. Myös se, että seikka liitetään suoraan yhteisön erityisiin olosuhteisiin, voi auttaa minimoimaan mahdollisuuden, että tällaisista kuvauksista tulee ajan mittaan liian standardoituja ja vähemmän hyödyllisiä. Tietyt seikat voidaan määrittää tietyllä toimialalla tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi useissa yhteisöissä toimialan olosuhteista tai taloudellisen raportoinnin monimutkaisuudesta johtuen. Tilintarkastajan kuvatessa, miksi hän on katsonut kyseisen seikan olevan yksi merkittävimmistä, hänen voi olla hyödyllistä painottaa yhteisön kannalta erityisiä näkö-

³¹ ISA 570 (uudistettu), kappale A3

kohtia (esim. olosuhteita, jotka ovat vaikuttaneet tarkasteltavana olevan tilikauden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyihin harkintaan perustuviin ratkaisuihin), jotta kuvaus olisi relevantimpi aiottujen käyttäjien kannalta. Tämä voi olla tärkeää myös kuvattaessa tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa, joka toistuu tilikaudesta toiseen.

A45. Kuvauksessa voidaan myös viitata tärkeimpiin huomioon otettuihin näkökohtiin, jotka ovat saaneet tilintarkastajan määrittämään seikan kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa yhdeksi merkittävimmistä, esimerkiksi:

- taloudelliset olosuhteet, jotka ovat vaikuttaneet tilintarkastajan kykyyn hankkia tilintarkastusevidenssiä, esimerkiksi tiettyjen rahoitusinstrumenttien epälikvidit markkinat.
- uudet tai tulossa olevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, esimerkiksi yhteisö- tai toimialakohtaiset seikat, joista toimeksiantotiimi on konsultoinut tilintarkastusyhteisöä.
- yhteisön strategiassa tai liiketoimintamallissa tapahtuneet muutokset, joilla on ollut olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

Kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 13(b))

A46. Se, kuinka yksityiskohtaista tietoa tilintarkastuskertomuksessa annetaan sen kuvaamiseksi, kuinka tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa, ratkaistaan ammatillista harkintaa käyttäen. Kappaleen 13(b) mukaisesti tilintarkastaja voi esittää kuvauksessa:

- toimenpiteisiin tai lähestymistapaan liittyviä näkökohtia, jotka ovat olleet relevantimpia kyseisen seikan kannalta tai erityisesti liittyneet arvioituaan olennaisen virheellisyyden riskiin;
- lyhyen yhteenvedon suorittamistaan toimenpiteistä;
- maininnan toimenpiteiden lopputulemasta; tai
- keskeisiä havaintoja kyseisen seikan osalta,

tai jonkinlaisen yhdistelmän näistä.

Säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa voidaan määrätä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevalle kuvaukselle tietty muoto tai sisältö tai määrätä yhden tai useamman edellä mainitun elementin sisällyttämisestä siihen.

A47. Jotta aiottu käyttäjä ymmärtäisivät tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan merkittävyyden tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuvassa tilintarkastuksessa sekä tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ja tilintarkastuskertomuksen muiden osien, tilintarkastajan lausunto mukaan lukien, välisen suhteen, voi olla tarpeellista noudattaa varovaisuutta, jotta tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevassa kuvauksessa käytetyillä sanamuodoilla:

- ei anneta sellaista käsitystä, ettei tilintarkastaja olisi asianmukaisesti ratkaissut asiaa laatiessaan lausuntoa tilinpäätöksestä.
 - yhdistetään seikka suoraan yhteisön erityisiin olosuhteisiin samalla, kun vältetään yleisellä tasolla olevaa tai standardoitua ilmaisu.
 - otetaan huomioon, miten seikkaa on käsitelty tilinpäätöksessä mahdollisesti esitettävissä tiedoissa.
 - ei anneta erillisiä lausuntoja tilinpäätöksen erillisistä osista eikä anneta ymmärtää, että tällaisia olisi tarkoitettu antaa.
- A48. Kuvaamalla tilintarkastajan toimenpiteisiin tai lähestymistapaan liittyviä näkökohtia kyseisen seikan osalta voidaan auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään epätavallisia olosuhteita ja tilintarkastajan tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka on tarvittu olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, erityisesti, kun tilintarkastuksessa sovellettu lähestymistapa on edellyttänyt merkittävää räätälöintiä yhteisöön liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden huomioon ottamiseksi. Tilintarkastuksessa sovellettuun lähestymistapaan ovat lisäksi voineet tietyllä tilikaudella vaikuttaa yhteisökohtaiset olosuhteet, taloudellinen tilanne tai toimialan kehityssuunnat. Tilintarkastajan voi myös olla hyödyllistä mainita, minkä luonteista ja kuinka laajaa kommunikointia kyseisestä seikasta on käyty hallintoelinten kanssa.
- A49. Esimerkiksi kuvatessaan lähestymistapaa, jota on sovellettu sellaiseen kirjanpidolliseen arvioon, johon on todettu liittyvän paljon arviointiepävarmuutta, kuten monimutkaisten rahoitusinstrumenttien arvostukseen, tilintarkastaja haluaa mahdollisesti painottaa käyttäneensä erityisasiantuntijaa, joka on häneen työ- tai toimeksiantosuhteessa. Tällainen maininta tilintarkastajan käyttämästä erityisasiantuntijasta ei vähennä tilintarkastajan vastuuta tilinpäätöstä koskevasta lausunnosta, eikä se näin ollen ole ristiriidassa ISA 620:n kappaleiden 14–15 kanssa.³²
- A50. Tilintarkastajan toimenpiteiden kuvaamiseen voi liittyä haasteita, erityisesti tilintarkastuksen monimutkaisilla ja harkinnanvaraisilla alueilla. Erityisesti voi olla vaikeaa esittää suoritetuista toimenpiteistä tiivis yhteenvedo, jossa riittävällä tavalla kuvataan tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi ja niihin liittyvät tilintarkastajan merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut. Tilintarkastaja voi kuitenkin katsoa tarpeelliseksi kuvata tiettyjä toimenpiteitä pystyäkseen viestimään, kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. Tällainen kuvaus voi tyypillisesti olla yleisellä tasolla sen sijaan, että se sisältäisi yksityiskohtaisen kuvauksen toimenpiteistä.
- A51. Kuten kappaleessa A46 todetaan, tilintarkastaja voi myös mainita toimenpiteiden lopputuleman kuvatessaan tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa tilintarkastuskertomuksessa. Jos näin tehdään, on kuitenkin tarpeellista varoa antamasta sellaista vaikutelmaa, että kuvaus olisi erillinen lausunto yksittäisestä tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta tai että siinä millään tavoin kyseenalaistetaan lausunto, jonka tilintarkastaja on antanut tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

³² ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

Olosuhteet, joissa tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa (viittaus: kappale 14)

- A52. Säädos tai määräys voi estää joko johtoa tai tilintarkastajaa esittämästä julkisesti tiettyä seikkaa, joka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan esimerkiksi nimenomaisesti kieltää sellaisten asioiden julkinen esittäminen, jotka voivat vaarantaa asianmukaisen viranomaistahon suorittaman todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvan tutkinnan (esim. seikat, jotka liittyvät tai näyttävät liittyvän rahanpesuun).
- A53. Kuten kappaleessa 14(b) todetaan, on erittäin harvinaista, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta viestittäisi tilintarkastuskertomuksessa. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastuksen tekemisen aiotuille käyttäjille entistä läpinäkyvämmäksi oletetaan olevan yleisen edun mukaista. Näin ollen sellainen ratkaisu, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta viestittäisi, on asianmukaista vain niissä tapauksissa, joissa tällaisesta viestinnästä yhteisölle tai yleisölle aiheutuvien epäedullisten vaikutusten katsottaisiin olevan niin merkittäviä, että niiden voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin seikasta viestimisestä koituva yleinen etu.
- A54. Päätettäessä, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta viestitä, otetaan huomioon kyseiseen seikkaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet. Johdon ja hallintoelinten kanssa tapahtuva kommunikointi auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään johdon näkemyksiä siitä, kuinka merkittäviä olisivat ne epäedulliset vaikutukset, joita voi aiheutua, jos seikasta viestitään. Johdon ja hallintoelinten kanssa tapahtuva kommunikointi auttaa erityisesti saamaan tietoa, jota tilintarkastaja tarvitsee tehdessään harkintaan perustuvaa ratkaisua siitä, viestitäänkö kyseisestä seikasta
- auttamalla tilintarkastajaa ymmärtämään, miksi yhteisö ei ole esittänyt kyseistä seikkaa julkisesti (esim. jos säädos, määräys tai tietyt tilinpäätösnormistot mahdollistavat esittämisen lykkäämisen tai esittämättä jättämisen), ja ymmärtämään johdon näkemyksiä sen esittämisestä mahdollisesti aiheutuvista epäedullisista vaikutuksista. Johto voi kiinnittää huomiota tiettyihin säädöksen tai määräyksen tai muihin sitoviin lähteisiin liittyviin näkökohtiin, jotka voivat olla relevantteja arvioitaessa epäedullisia vaikutuksia (näihin näkökohtiin voi kuulua esimerkiksi yhteisön käymiin kaupallisiin neuvotteluihin tai kilpailuasemaan liittyvä haitta). Johdon näkemykset epäedullisista vaikutuksista eivät kuitenkaan yksin poista tilintarkastajalta tarvetta ratkaista, odotettaisiinko epäedullisten vaikutusten kohtuudella ylittävän yleisen edun, joka koituisi kappaleen 14(b) mukaisesti viestinnästä.
 - tuomalla esiin, onko kyseiseen seikkaan liittyen kommunikoitu asiaan kuuluvien sääntely-, täytäntöönpano- tai valvontaviranomaisten kanssa, erityisesti, vaikuttavatko tällaiset keskustelut tukevan johdon väitettä siitä, miksi seikan julkinen esittäminen ei olisi asianmukaista.

- mahdollistamalla sen, että tilintarkastaja soveltuviissa tapauksissa kannustaa johtoa ja hallintoelimiä esittämään kyseistä seikkaa koskevaa relevanttia tietoa julkisesti. Tämä voi olla mahdollista erityisesti, jos johdon ja hallintoelinten huoli viestimisestä rajoittuu kyseiseen seikkaan liittyviin yksittäisiin näkökohtiin, esimerkiksi siten, että tietty seikkaa koskeva informaatio voi olla vähemmän sensitiivistä ja siitä voitaisiin viestiä.

Tilintarkastaja voi myös katsoa tarpeelliseksi hankkia johdolta kirjallisen vahvistusilmoituksen siitä, miksi kyseisen seikan julkinen esittäminen ei ole asianmukaista, ja kyseiseen ilmoitukseen sisältyisi johdon näkemys tällaisen viestinnän tuloksena mahdollisesti syntyvien epäedullisten vaikutusten merkittävyydestä.

- A55. Tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista harkita tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta viestimisen vaikutuksia relevanttien eettisten vaatimusten valossa. Lisäksi säädös tai määräys voi edellyttää, että tilintarkastaja kommunikoi asiaankuuluvien sääntely-, täytäntöönpano-, tai valvontaviranomaisten kanssa seikkaan liittyen riippumatta siitä, viestitäänkö seikasta tilintarkastuskertomuksessa. Tällainen kommunikointi voi olla hyödyllistä myös tilintarkastajan arvioidessa epäedullisia seurauksia, joita kyseisestä seikasta viestimisestä voi aiheutua.
- A56. Näkökohdat, jotka tilintarkastaja ottaa huomioon tehdessään päätöstä siitä, ettei tietyistä seikasta viestitä, ovat monimutkaisia ja edellyttävät tilintarkastajalta merkittävää harkintaa. Näin ollen hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion muoto ja sisältö muissa olosuhteissa
(viittaus: kappale 16)

- A57. Kappaleen 16 vaatimusta sovelletaan kolmessa eri tilanteessa:
- (a) tilintarkastaja on päätenyt kappaleen 10 mukaisesti, siihen, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole (ks. kappale A59).
 - (b) tilintarkastaja päättää kappaleen 14 mukaisesti, että jostakin tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa, eikä mitään muuta seikkaa ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.
 - (c) ainoat seikat, jotka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, ovat kappaleen 15 mukaisesti viestittäviä seikkoja.
- A58. Seuraavassa havainnollistetaan, kuinka asia esitetään tilintarkastuskertomuksessa, jos tilintarkastaja on määrittänyt, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole:

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Olemme päätyneet siihen, ettei [varauman sisäl-tävän (kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa tai Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus -osiossa kuvatun seikan lisäksi] ole [muita] sel-laisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista olisi viestittävä kertomuksessamme.

- A59. Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja määritettäessä on harkittava tilin-tarkastajalta merkittävää huomiota vaatineiden seikkojen suhteellista tärkeyttä. Sen vuoksi voi olla harvinaista, että listatun yhteisön yleiseen käyttöön tarkoite-tun tilinpäätöksen tilintarkastaja ei nimeäisi hallintoelinten kanssa kommunikoi-duista seikoista ainakin yhtä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa, josta olisi viestittävä tilintarkastuskertomuksessa. Joissakin rajoitetuissa olosuhteissa (esim. jos listatun yhteisön toiminta on hyvin rajoitettua) tilintarkastaja voi kui-tenkin päätyä siihen, ettei kappaleen 10 mukaisia tilintarkastuksen kannalta kes-keisiä seikkoja ole, koska mitkään seikat eivät ole vaatineet tilintarkastajalta mer-kittävää huomiota.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 17)

- A60. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoit-ava hallintoelinten kanssa³³ Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kos-kevan kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olo-suhteiden mukaan. Tilintarkastaja voi kuitenkin viestiä alustavia näkemyksiään tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta keskustellessaan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta ja keskustella tällaisista seikoista lähem-min viestiessään tilintarkastushavainnoista. Tämä voi auttaa vähentämään käytän-nön haasteita, jotka syntyvät, jos pyritään käymään perinpohjaista kaksisuuntaista keskustelua tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista vasta silloin, kun tilin-päätöstä viimeistellään julkaisemista varten.
- A61. Hallintoelinten kanssa kommunikoimalla annetaan näille mahdollisuus olla tie-toisia tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, joista tilintarkastaja aikoo viestiä tilintarkastuskertomuksessa, ja tilaisuus saada tarvittaessa lisäselvitystä asiasta. Tilintarkastaja voi katsoa hyödylliseksi antaa hallintoelimille tilintarkas-tuskertomuksen luonnoksen keskustelun helpottamiseksi. Hallintoelinten kans-sa kommunikoimalla tunnustetaan näiden tärkeä rooli taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnassa ja hallintoelimille annetaan tilaisuus ymmärtää perusteita tilintarkastajan päätöksille, jotka liittyvät tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin ja siihen, kuinka näitä seikkoja kuvataan tilintarkastuskertomuksessa. Siten myös annetaan hallintoelimille mahdollisuus harkita, olisiko tilinpäätökses-sä hyödyllistä esittää enemmän tai parannettuja tietoja, ottaen huomioon, että ky-seisistä seikoista viestitään tilintarkastuskertomuksessa.

³³ ISA 260 (uudistettu), kappale 21

- A62. Kappaleen 17(a) mukaan vaadittavassa kommunikoinnissa hallintoelinten kanssa käsitellään myös niitä erittäin harvinaisia tilanteita, joissa tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa (ks. kappaleet 14 ja A54).
- A63. Kappaleen 17(b) vaatimus, jonka mukaan hallintoelinten kanssa on kommunikoitu, kun tilintarkastaja on päätenyt siihen, ettei tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole, voi antaa hänelle tilaisuuden keskustella lähemmin sellaisten henkilöiden kanssa, jotka tuntevat tilintarkastusta ja merkittäviä mahdollisesti esiin tulleita seikkoja (mukaan lukien toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja, kun tällainen on valittu). Näiden keskustelujen johdosta tilintarkastaja saattaa arvioida uudelleen ratkaisunsa siitä, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole.

Dokumentointi (viittaus: kappale 18)

- A64. ISA 230:n kappaleen 8 mukaan tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio, niin että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen mm. merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuksista. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen osalta näihin merkittävään ammatilliseen harkintaan perustuviin ratkaisuihin kuuluu sen määrittäminen, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota ja onko kukin niistä tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Tilintarkastajan harkintaan perustuvien ratkaisujen tukena on tässä todennäköisesti dokumentaatio hänen kutakin yksittäistä seikkaa koskevasta kommunikoinnistaan hallintoelinten kanssa (ks. kappale A39), samoin kuin muu tilintarkastusdokumentaatio, joka koskee tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja (esim. tilintarkastusta loppuun saatettaessa kirjoitettu muistio). Tässä standardissa ei kuitenkaan vaadita tilintarkastajaa dokumentoimaan, miksi muut hallintoelinten kanssa kommunikoidut seikat eivät ole vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 705 (UUDISTETTU)

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUKSEEN SISÄLTYVÄN LAUSUNNON MUKAUTTAMINEN

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta
laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Erityyppiset mukautetut lausunnot.....	2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Olosuhteet, joissa tilintarkastajan lausunto on mukautettava.....	6
Päätäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan	7–15
Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu.	16–29
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Erityyppiset mukautetut lausunnot.....	A1
Olosuhteet, joissa tilintarkastajan lausunto on mukautettava.....	A2–A12
Päätäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan	A13–A16
Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu.	A17–A26
Kommunikointi hallintoelinten kanssa.....	A27
Liite: Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista, joissa lausunto on mukautettu	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 705 (uudistettu) Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta antaa asianmukainen kertomus olosuhteissa, joissa hän ISA 700:n (uudistettu)¹ mukaisesti lausuntoa laatiessaan toteaa tilinpäätöstä koskevan lausunnon mukauttamisen tarpeelliseksi. Tässä standardissa käsitellään myös vaikutuksia tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön, kun tilintarkastaja esittää mukautetun lausunnon. Kaikissa tapauksissa sovelletaan ISA 700:n (uudistettu) mukaisia raportointivaatimuksia, eikä niitä toisteta tässä standardissa, paitsi jos tämän standardin vaatimukset nimenomaisesti koskevat niitä tai aiheuttavat niihin muutoksia.

Erityyppiset mukautetut lausunnot

2. Mukautettuja lausuntoja on tämän standardin mukaan kolmen tyyppisiä: varauksen sisältävä lausunto, kielteinen lausunto ja lausunnon antamatta jättäminen. Päätös siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto on asianmukainen, riippuu
 - (a) mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta, toisin sanoen onko tilinpäätös olennaisesti virheellinen, tai, jos kyse on siitä, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, voiko tilinpäätös olla olennaisesti virheellinen; ja
 - (b) siitä, kuinka laajalle ulottuvia kyseisen seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset ovat tilintarkastajan harkinnan mukaan. (Viittaus: kappale A1)

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on esittää selkeästi asianmukaisella tavalla mukautettu lausunto tilinpäätöksestä, mikä on tarpeellista silloin, kun
 - (a) tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai
 - (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.

¹ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Laajalle ulottuva – Termi, jota virheellisyyksien yhteydessä käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutuksia tilinpäätökseen tai sellaisten mahdollisten virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia tilinpäätökseen ovat ne vaikutukset, jotka tilintarkastajan harkinnan perusteella
 - (i) eivät rajoitu tilinpäätöksen tiettyihin osiin, tileihin tai eriin;
 - (ii) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osuutta tilinpäätöksestä; tai
 - (iii) jos kyseessä ovat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.
 - (b) Mukautettu lausunto – Varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen.

Vaatimukset

Olosuhteet, joissa tilintarkastuslausunto on mukautettava

6. Tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto silloin, kun:
 - (a) hän tekee johtopäätöksen, että hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai (viittaus: kappale A2–A7)
 - (b) hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä. (Viittaus: kappale A8–A12)

Päätäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan

Varauman sisältävä lausunto

7. Tilintarkastajan on annettava varauman sisältävä lausunto silloin, kun
 - (a) hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tekee johtopäätöksen, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai
 - (b) hän ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mutta hän toteaa, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia.

Kielteinen lausunto

8. Tilintarkastajan on annettava kielteinen lausunto silloin, kun hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tekee johtopäätöksen, että virheellisydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

Lausunnon antamatta jättäminen

9. Tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta silloin, kun hän ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja hän tekee johtopäätöksen, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.
10. Tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta silloin, kun hän erittäin harvinaisissa, useita epävarmuustekijöitä sisältävissä olosuhteissa tekee johtopäätöksen, että vaikka hän on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jokaisesta yksittäisestä epävarmuustekijästä, tilinpäätöksestä ei ole mahdollista laatia lausuntoa johtuen epävarmuustekijöiden mahdollisesta vaikutuksesta toisiinsa ja niiden mahdollisesta kokonaisvaikutuksesta tilinpäätökseen.

Sen seuraukset, ettei tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sellaisen rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut tilintarkastajan jo hyväksytyä toimeksiannon

11. Jos tilintarkastajan tietoon tulee toimeksiannon hyväksymisen jälkeen sellainen johdon asettama tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, jonka tilintarkastaja katsoo todennäköisesti johtavan siihen, että hänen on tarpeellista antaa tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta, hänen on pyydetävä johtoa poistamaan kyseinen rajoitus.
12. Jos johto kieltäytyy poistamasta kappaleessa 11 tarkoitettua rajoitusta, tilintarkastajan on viestittävä kyseisestä seikasta hallintoelimille, elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen², ja ratkaistava, onko mahdollista suorittaa vaihtoehtoisia toimenpiteitä, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
13. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on määritettävä tämän vaikutukset seuraavasti:
 - (a) Jos tilintarkastajan johtopäätöksenä on, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia, hänen on annettava varauman sisältävä lausunto; tai

² ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

- (b) jos tilintarkastajan johtopäätöksenä on, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia, siten, ettei varauman sisältävä lausunto toisi riittävästi esiin tilanteen vakavuutta, hänen on
 - (i) luovuttava tilintarkastuksesta, jos se on käytännössä ja sovellet-tavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; tai (viitta-us: kappale A13)
 - (ii) jos tilintarkastuksesta luopuminen ennen tilintarkastuskertomuk-sen antamista ei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista, jätet-tävä lausunto antamatta tilinpäätöksestä. (Viittaus: kappale A14)
14. Jos tilintarkastaja luopuu tilintarkastuksesta kappaleessa 13(b)(i) tarkoitetulla ta-valla, hänen on ennen luopumistaan viestittävä hallintoelimille seikoista, jotka koskevat tilintarkastuksen aikana todettuja virheellisyyksiä, jotka olisivat johta-neet lausunnon mukauttamiseen. (Viittaus: kappale A15)

Muita kielteiseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen liittyen huomioon otettavia seikkoja

15. Silloin kun tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi antaa tilinpäätöksestä kokonaisuutena kielteisen lausunnon tai jättää siitä lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa lisäksi sisältää vakiomuotoista lausuntoa yksittäisestä saman tilinpää-tösnormiston mukaisesta tilinpäätöslaskelmasta taikka yhdestä tai useammasta yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan sisältyvästä osasta, tilistä tai erästä. Tällai-sen vakiomuotoisen lausunnon sisällyttäminen samaan kertomukseen³ olisi näis-sä olosuhteissa ristiriidassa sen kanssa, että tilinpäätöksestä kokonaisuutena an-etaan kielteinen lausunto tai lausunto jätetään antamatta. (Viittaus: kappale A16)

Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu

Tilintarkastajan lausunto

16. Kun tilintarkastaja mukauttaa lausuntonsa, hänen on käytettävä lausunto-osion otsikkona ”Varauman sisältävä lausunto”, ”Kielteinen lausunto” tai ”Lausunnon antamatta jättäminen” sen mukaan, mikä näistä on asianmukainen. (Viittaus: kap-paleet A17–A19)

Varauman sisältävä lausunto

17. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän lausunnon sen vuoksi, että tilinpää-töksessä on olennainen virheellisyys, hänen on esitettävä lausuntonaan, että Va-rauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia lukuun ottamatta

³ ISA 805:ssä (uudistettu) *Erytisesti huomioon otettavia seikkoja — Yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuva tilintarkastukset* käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastaja on saanut toimeksiannon, jonka mukaan hän antaa erillisen lausunnon yhdestä tai useammasta johonkin tilinpäätöslaskelmaan sisältyvästä yksittäisestä osasta, tilistä tai erästä.

- (a) tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan [...]sta (tai [...] on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti; tai
- (b) tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti.

Kun mukauttaminen johtuu siitä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on käytettävä mukautetussa lausunnossa vastaavaa ilmausta "...seikan (tai seikkojen) mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta...". (Viittaus: kappale A20)

Kielteinen lausunto

- 18. Kun tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, hänen on esitettävä lausuntoaan, että Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen:
 - (a) tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa [...]sta (tai [...] ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti; tai
 - (b) tilinpäätöstä ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti.

Lausunnon antamatta jättäminen

- 19. Kun tilintarkastaja jättää lausunnon antamatta sen vuoksi, ettei hän ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on:
 - (a) mainittava, ettei hän anna lausuntoa tilinpäätöksestä;
 - (b) mainittava, että Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja
 - (c) muutettava ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 24(b) vaadittavaa toteamusta, jonka mukaan tilinpäätös on tilintarkastettu, siten, että siinä todetaan, että tilintarkastaja on saanut tehtäväksi tilintarkastaa tilinpäätöksen.

Lausunnon perustelut

- 20. Kun tilintarkastaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa, hänen on ISA 700:n (uudistettu) nimenomaisesti edellyttämien elementtien lisäksi: (viittaus: kappale A21)

- (a) muutettava ISA 700:n (uudistettu) kappaleen 28 mukaan vaadittava otsikko ”Lausunnon perustelut” otsikoksi ”Varauman sisältävän lausunnon perustelut”, ”Kielteisen lausunnon perustelut” tai ”Perustelut lausunnon antamatta jättämiseksi” sen mukaan, mikä näistä on asianmukainen; ja
 - (b) esitettävä tässä osiossa kuvaus mukautukseen johtaneesta seikasta.
21. Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka koskee tilinpäätöksen yksittäisiä rahamääriä (määrälliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien), tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräinen vaikutus, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Jos rahamääräisiä vaikutuksia ei ole käytännössä mahdollista määrittää, tämä on mainittava. (Viittaus: kappale A22)
22. Jos tilinpäätöksessä on laadullisia tietoja koskeva olennainen virheellisyys, tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon selitys siitä, miten kyseiset tiedot ovat virheellisiä.
23. Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka liittyy esitettäväksi vaaditun tiedon esittämättä jättämiseen, tilintarkastajan on
- (a) keskusteltava tiedon esittämättä jättämisestä hallintoelinten kanssa;
 - (b) kuvattava Lausunnon perustelut -osiossa, minkä luonteista pois jätetty tieto on; ja
 - (c) ellei säädös tai määräys tätä estä, esitettävä pois jätetyt tiedot, edellyttäen, että tämä on käytännössä mahdollista ja että tilintarkastaja on hankkinut pois jätetyistä tiedoista tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A23)
24. Jos mukauttaminen johtuu siitä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon tähän johtaneet syyt.
25. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon, hänen on muutettava ISA 700:n (uudistettu) kappaleen 28(d) edellyttämää mainintaa siitä, onko lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, siten, että siihen sisällytetään sana ”varauman sisältävä” tai ”kielteinen” sen mukaan kumpi näistä on asianmukainen.
26. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa sisältää ISA 700:n (uudistettu) kappaleissa 28(b) ja 28(d) vaadittavia elementtejä. Nämä elementit ovat:
- (a) viittaus tilintarkastuskertomuksen osioon, jossa kuvataan tilintarkastajan velvollisuuksia; ja
 - (b) maininta, joka koskee sitä, onko lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

27. Vaikka tilintarkastaja olisi antanut tilinpäätöksestä kielteisen lausunnon tai jättänyt lausunnon antamatta, hänen on kuvattava Lausunnon perustelut -osiossa syyt mahdollisiin tiedossaan oleviin muihin seikkoihin, joiden johdosta lausunto olisi pitänyt mukauttaa, sekä niiden vaikutukset. (Viittaus: kappale A24)

Kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa, kun tilinpäätöstä koskeva lausunto jätetään antamatta

28. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta sen vuoksi, että hän ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ISA 700:n (uudistettu) kappaleissa 38–40 vaadittavaa kuvausta tilintarkastajan velvollisuuksista on muutettava siten, että se sisältää vain seuraavan: (viittaus: kappale A25).
- (a) maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on suorittaa tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus;
 - (b) maininta siitä, että Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) johdosta tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja
 - (c) ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 28(c) vaadittava maininta tilintarkastajan riippumattomuudesta ja muista eettisistä velvollisuuksista.

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan jättäessä tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta

29. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa sisältää ISA 701:n⁴ mukaista Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota eikä ISA 720:n (uudistettu)⁵ mukaista Muu informaatio -osiotta ellei säädös tai määräys sitä vaadi. (viittaus: kappale A26)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

30. Kun tilintarkastaja odottaa mukauttavansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausuntonsa, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa olosuhteista, jotka ovat johtaneet odotettavissa olevaan mukauttamiseen, sekä mukautetun lausunnon sanamuodosta. (viittaus: kappale A27)

⁴ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*, kappaleet 11–13

⁵ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*, kappale A54

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Erityyppiset mukautetut lausunnot (Viittaus: kappale 2)

- A1. Seuraava taulukko havainnollistaa sitä, kuinka tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on tilinpäätökseen, vaikuttaa annettavan lausunnon tyyppiin:

<i>Mukauttamiseen johtavan seikan luonne</i>	<i>Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta</i>	
	<i>Oleellinen mutta ei laajalle ulottuva</i>	<i>Oleellinen ja laajalle ulottuva</i>
Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

Olosuhteet, joissa tilintarkastajan lausunto on mukautettava

Oleennaisten virheellisyyksien luonne (viittaus: kappale 6(a))

- A2. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on tehtävä tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten johtopäätös siitä, onko hankittu kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena oleennaista virheellisyyttä.⁶ Tässä johtopäätöksessä otetaan huomioon tilintarkastajan arvio mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksista tilinpäätökseen ISA 450:n⁷ mukaisesti.
- A3. Virheellisyys määritellään ISA 450:ssä eroksi tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan taikka esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Tilinpäätöksen oleellisessa virheellisyydessä voi näin ollen olla kysymys seuraavista seikoista:
- (a) valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuus;
 - (b) valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen; tai
 - (c) tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuus tai riittävyys.

⁶ ISA 700 (uudistettu), kappale 11

⁷ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappale 11

Valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuus

- A4. Kun on kysymys johdon valitseman tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuudesta, tilinpäätöksestä voi tulla olennaisesti virheellinen esimerkiksi silloin, kun
- (a) valitut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät ole sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia;
 - (b) tilinpäätöksessä ei kuvata oikein jotakin taseen, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman tai rahavirtalaskelman merkittävää erää koskevaa laatimisperiaatetta, tai
 - (c) tilinpäätös ei kuvasta sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia tai niistä ei esitetä tilinpäätöksessä tietoja siten, että annetaan oikea ja riittävä kuva
- A5. Tilinpäätösnormistot sisältävät usein vaatimuksia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Silloin kun yhteisö on muuttanut valitsemiaan merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, tilinpäätökseen voi tulla olennainen virheellisyys, jos yhteisö ei ole noudattanut kyseisiä vaatimuksia.

Valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen

- A6. Kun on kysymys valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamisesta, tilinpäätökseen voi tulla olennainen virheellisyys
- (a) kun johto ei ole soveltanut valittuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tilinpäätösnormiston mukaisesti, mukaan lukien tilanteet, joissa johto ei ole soveltanut valitsemiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita johdonmukaisesti eri tilikausilla tai samankaltaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin (soveltamisen johdonmukaisuus); tai
 - (b) valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamistavasta (esimerkiksi tahattomasta soveltamisvirheestä) johtuen.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuus tai riittävyys

- A7. Kun kyseessä on tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuus tai riittävyys, tilinpäätökseen voi tulla olennainen virheellisyys silloin, kun
- (a) tilinpäätös ei sisällä kaikkia sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämiä tietoja;
 - (b) tilinpäätökseen sisältyviä tietoja ei ole esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; tai
 - (c) tilinpäätös ei sisällä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan nimenomaisesti vaadittavien tietojen lisäksi tulevia tietoja, jotka ovat tarpeellisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

ISA 450:n kappaleessa A13a on lisäksi esimerkkejä laadullisissa tiedoissa mahdollisesti esiintyvistä virheellisyyksistä.

Minkä luonteisia ovat syyt, joiden vuoksi ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 6(b))

- A8. Se, ettei tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (mistä myös käytetään nimitystä tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus), voi johtua:
- (a) olosuhteista, joihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan;
 - (b) tilintarkastajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista; tai
 - (c) johdon asettamista rajoituksista.
- A9. Se, ettei pystytä suorittamaan tiettyä toimenpidettä, ei muodosta tilintarkastuksen laajuutta koskevaa rajoitusta, jos tilintarkastaja pystyy vaihtoehtoisia toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tämä ei ole mahdollista, sovelletaan kappaleiden 7(b) tai 9–10 vaatimuksia sen mukaan, kumpi niistä on asianmukainen. Johdon asettamilla rajoituksilla voi olla muita vaikutuksia tilintarkastukseen, esimerkiksi tilintarkastajan arvioon väärinkäytösriskeistä ja toimeksiannon jatkamista koskevaan harkintaan.
- A10. Esimerkkejä olosuhteista, joihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan, ovat tilanteet, joissa:
- yhteisön kirjanpitoaineisto on tuhoutunut
 - viranomaiset ovat takavarikoineet konsernin merkittävän osan kirjanpitoaineiston määräämättömäksi ajaksi.
- A11. Esimerkkejä tilintarkastajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista ovat tilanteet, joissa:
- yhteisön täytyy soveltaa osakkuusyritykseen pääomaosuusmenetelmää, eikä tilintarkastaja pysty hankkimaan osakkuusyrityksen taloudellisesta informaatiosta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioidakseen, onko pääomaosuusmenetelmää sovellettu asianmukaisesti.
 - tilintarkastajan valinta on tapahtunut sellaisena ajankohtana, ettei tilintarkastaja pysty havainnoimaan fyysistä inventointia.
 - tilintarkastaja toteaa, etteivät aineistotarkastustoimenpiteet yksin riitä, mutta yhteisön kontrollit eivät ole tehokkaita.
- A12. Esimerkkejä siitä, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon tilintarkastuksen laajuudelle asettaman rajoituksen vuoksi, ovat mm. seuraavat:
- johto estää tilintarkastajaa havainnoimasta fyysistä inventointia.
 - johto estää tilintarkastajaa pyytämästä ulkopuolista vahvistusta tiettyjen tilien saldoista.

Päätäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan

Sen seuraukset, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sellaisen rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut tilintarkastajan jo hyväksytyä toimeksiannon (viittaus: kappaleet 13(b)(i)–14)

- A13. Se, onko tilintarkastuksesta luopuminen käytännössä perusteltua, voi riippua siitä, kuinka pitkälle toimeksiantoa on suoritettu, kun johto asettaa laajuutta koskevan rajoituksen. Jos tilintarkastaja on saanut tilintarkastuksen olennaisilta osin valmiiksi, hän voi ennen luopumistaan päättää saattaa tilintarkastuksen loppuun siltä osin kuin se on mahdollista, jättää lausunnon antamatta ja esittää Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa selityksen tilintarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta.
- A14. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastuksesta luopuminen ei ehkä ole mahdollista, jos säädös tai määräys vaatii tilintarkastajaa jatkamaan tilintarkastustoimeksiannossa. Tämä voi koskea julkisen sektorin yhteisöjen tilinpäätöksiä tarkastamaan valittua tilintarkastajaa. Näin voi olla myös maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla tilintarkastaja valitaan tarkastamaan tietyltä ajanjaksolta laadittava tilinpäätös tai hänet valitaan tietyksi ajanjaksoksi eikä hän voi luopua ennen kuin kyseinen tilinpäätös on tilintarkastettu tai kyseinen ajanjakso on päättynyt. Tilintarkastaja voi myös katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen.⁸
- A15. Kun tilintarkastajan johtopäätös on, että hänen on tarpeellista luopua tilintarkastuksesta sen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, hänellä voi olla ammatillinen taikka säädökseen tai määräykseen perustuva velvollisuus viestiä toimeksiannosta luopumiseen liittyvistä seikoista sääntelytahoille tai yhteisön omistajille.

Muita kielteiseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen liittyen huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 15)

- A16. Seuraavat ovat esimerkkejä raportointiolosuhteista jotka eivät olisi ristiriidassa tilintarkastajan kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen kanssa:
- vakimuotoisen lausunnon antaminen tietyn tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä ja kielteisen lausunnon antaminen samassa, samaa tilinpäätöstä koskevassa kertomuksessa toisen tilinpäätösnormiston noudattamista koskien.⁹
 - lausunnon antamatta jättäminen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista, kun tämä on relevanttia, ja vakimuotoisen lausunnon antaminen taloudellisesta asemasta (katso ISA 510¹⁰). Tällöin tilintarkastaja ei ole jättänyt antamatta lausuntoa tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

⁸ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*, kappale A10

⁹ Ks. kuvaus tällaisista olosuhteista ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa A31.

¹⁰ ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*, kappale 10

Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu

Esimerkit tilintarkastuskertomuksista (viittaus: kappale 16)

- A17. Liitteen esimerkin 1 tilintarkastuskertomuksessa on varauman sisältävä lausunto ja esimerkin 2 tilintarkastuskertomuksessa kielteinen lausunto, koska tilinpäätökset ovat olennaisesti virheellisiä.
- A18. Liitteen esimerkin 3 tilintarkastuskertomuksessa on varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Esimerkissä 4 lausunto jätetään antamatta sen vuoksi, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen yksittäisestä osasta. Esimerkissä 5 lausunto jätetään antamatta, koska ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta. Kahdessa viimeisessä tapauksessa tämän seikan mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat sekä olennaisia että laajalle ulottuvia. Myös muiden raportointivaatimuksia sisältävien ISA-standardien, kuten ISA 570:n (uudistettu),¹¹ liitteissä on esimerkkejä mukautetun lausunnon sisältävistä tilintarkastuskertomuksista.

Tilintarkastajan lausunto (viittaus: kappale 16)

- A19. Tätä otsikkoa muuttamalla käyttäjälle tehdään selväksi, että tilintarkastajan lausunto on mukautettu, ja osoitetaan, minkä tyyppinen mukautus on kyseessä.

Varauman sisältävä lausunto (viittaus: kappale 17)

- A20. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän lausunnon, ei olisi asianmukaista käyttää lausunto-osiossa esimerkiksi sellaisia ilmauksia kuin ”kuten edellä on selostettu” tai ”edellyttäen että”, sillä nämä eivät ole riittävän selkeitä eivätkä voimakkaita.

Lausunnon perustelut (viittaus: kappaleet 20, 21, 23, 27)

- A21. Tilintarkastuskertomuksen johdonmukaisuus auttaa käyttäjiä paremmin tunnistamaan epätavalliset olosuhteet. Näin ollen vaikka mukautetun lausunnon ja siihen johtaneiden syiden kuvauksen sanamuotoja ei ehkä ole mahdollista yhdenmukaistaa, johdonmukaisuus on toivottavaa sekä tilintarkastuskertomuksen muodon että sen sisällön suhteen.
- A22. Esimerkkejä olennaisten virheellisyyksien rahamääräisistä vaikutuksista, joita tilintarkastaja voi kuvata tilintarkastuskertomuksessa Lausunnon perustelut -osiossa, ovat vaihto-omaisuuden todellista suurempana esittämisen vaikutukset veroihin, tulokseen ennen veroja, tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan.
- A23. Pois jätettyjen tietojen esittäminen Lausunnon perustelut -osiossa ei olisi käytännössä mahdollista, jos:

¹¹ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

- (a) johto ei ole tuottanut kyseisiä tietoja tai ne eivät muutoin ole tilintarkastajan vaivatta saatavissa; tai
- (b) tilintarkastajan harkinnan mukaan tiedot olisivat liian laajoja suhteessa tilintarkastuskertomukseen.

A24. Kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen, joka koskee yksittäistä Lausunnon perustelut -osiossa kuvattua seikkaa, ei oikeuta jättämään pois kuvasta muista tunnistetuista seikoista, jotka olisivat muutoin edellyttäneet tilintarkastajan lausunnon mukauttamista. Tällaisissa tapauksissa näiden tilintarkastajan tiedossa olevien muiden seikkojen esittäminen voi olla relevanttia tilinpäätöksen käyttäjille.

Kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa, kun tilinpäätöstä koskeva lausunto jätetään antamatta (viittaus: kappale 28)

A25. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, seuraavat maininnat on parempi sijoittaa tilintarkastuskertomuksen osioon Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, kuten tämän standardin liitteen sisältyvissä esimerkeissä 4–5 havainnollistetaan:

- ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 28(a) vaadittava maininta muutettuna toteamukseksi, että tilintarkastajan velvollisuutena on suorittaa yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti; ja
- ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 28(c) vaadittava maininta riippumattomuudesta ja muista eettisistä velvollisuuksista.

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan jättäessä tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta (viittaus: kappale 29)

A26. Kertomalla tilintarkastuskertomuksessa Lausunnon antamatta jättämisen perustelut -osiossa syyt siihen, ettei tilintarkastaja ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, käyttäjille annetaan hyödyllistä informaatiota sen ymmärtämiseksi, miksi tilintarkastaja on jättänyt tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, ja se voi edelleen edesauttaa sitä, ettei tilinpäätökseen luoteta perusteettomasti. Kuitenkin se, että viestittäisiin muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista kuin lausunnon antamatta jättämiseen johtaneista seikoista, voi antaa sellaisen käsityksen, että tilinpäätös kokonaisuutena olisi kyseisten seikkojen osalta luotettavampi kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista, ja se olisi ristiriidassa sen kanssa, että tilinpäätöksestä kokonaisuutena ei anneta lausuntoa. Vastaavasti ei olisi asianmukaista sisällyttää kertomukseen ISA 720:n (uudistettu) mukaista Muu informaatio -osiota, jossa käsitellään tilintarkastajan arviota muun informaation ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta. Näin ollen tämän standardin kappaleessa 29 kielletään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion ja Muu informaatio -osion sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen, kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, ellei säädös tai määräys muutoin vaadi tilintarkastajaa viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tai raportoimaan muusta informaatiosta.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 30)

- A27. Kommunikoimalla hallintoelinten kanssa olosuhteista, jotka ovat johtaneet tilintarkastajan lausunnon odotettavissa olevaan mukauttamiseen, sekä mukautetun lausunnon sanamuodosta, mahdollistetaan se, että:
- (a) tilintarkastaja ilmoittaa hallintoelimille lausunnon aiotusta mukauttamisesta (tai mukauttamisista) sekä mukauttamiseen (tai mukauttamisiin) johtaneista syistä (tai olosuhteista);
 - (b) tilintarkastaja pyrkii pääsemään hallintoelinten kanssa yksimielisyyteen odotettavissa olevaan mukauttamiseen (tai mukauttamisiin) johtavia seikkoja koskevista tosiasioista tai vahvistamaan seikat, joista hänellä on erimielisyyttä johdon kanssa; ja
 - (c) hallintoelimet saavat soveltuviissa tapauksissa tilaisuuden antaa tilintarkastajalle lisätietoa ja -selvityksiä odotettavissa olevan mukauttamisen (tai olevat mukauttamiset) aiheuttavasta seikasta (tai aiheuttavista seikoista).

Liite

(viittaus: kappaleet A17–A18, A25)

Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista, joissa lausunto on mukautettu

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus, jossa on varauman sisältävä lausunto, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus, jossa on kielteinen lausunto, koska konserni-tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus, jossa on varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaisesta osakkuusyriytyksestä.
- Esimerkki 4: Tilintarkastuskertomus, jossa lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitalinpäätöksen yksittäisestä osasta.
- Esimerkki 5: Tilintarkastuskertomus, jossa lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta.

Esimerkki 1 – Varauman sisältävä lausunto, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:ta¹).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n² mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevistä johdon velvollisuuksista.
- Vaihto-omaisuus on esitetty virheellisesti. On todettu, että virheellisyys on tilinpäätöksen kannalta olennainen mutta ei laajalle ulottuva (ts. varauman sisältävä lausunto on asianmukainen).
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja tilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

¹ ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset* (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)

² ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus³

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Yhtiön vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo taseessa on xxx. Vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintameno- tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintameno- ja nettorealisointiarvoon, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos vaihto-omaisuus olisi merkitty taseeseen hankintameno- tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo olisi pitänyt alentaa xxx:llä nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tämän johdosta myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, ja tuloverot olisivat olleet xxx pienemmät, tulos olisi ollut xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiimme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.]

³ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varaunan sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ⁴

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi].

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

⁴ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Esimerkki 2 – Kielteinen lausunto, koska konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä. Olennaisella virheellisyydellä on todettu olevan laajalle ulottuva vaikutus konsernitilinpäätökseen. Virheellisyyden vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ollut käytännössä mahdollista (ts. kielteinen lausunto on asianmukainen).
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- ISA 701 -standardia sovelletaan, mutta tilintarkastaja on päätenyt siihen, ettei Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan lisäksi ole muita tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan kielteiseen lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus⁵

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenve- to merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavir- roista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

Kuten liitetietojen kohdassa X selostetaan, vuoden 20X1 aikana hankitun tytäryrityksen ti- linpäätöstä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen, koska Konserni ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankoh- dan käyvistä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenoon. IFRS-standardi- en mukaan kyseinen tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitänyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut konsernitilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti. Yhdistelemättä jättämisen vaikutuk- sia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuu- det konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Konsernista nii- den eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutem- me. Käsittelemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntonamme perustaksi tar- peellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) lii- tetten 2 esimerkki 7. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä virkettä esimerkissä 7 muokataan kuvaamalla kielteiseen lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

⁵ Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädös- ten tai määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Olemme päätyneet siihen, ettei *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi ole muita sellaisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista olisi viestittävä kertomuksessamme.

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁶

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

⁶ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Esimerkki 3 – Varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaisesta osakkuusyrityksestä

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi (ts. varauman sisältävä lausunto on asianmukainen).
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus⁷

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenve-
to merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Konsernin osuus XYZ-yhtiössä, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy ABC:n mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan osuuden kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta XYZ:n vuosituloksesta, koska emme saaneet käyttöömmä XYZ:n taloudellista informaatiota ja meiltä evättiin mahdollisuus kommunikoida XYZ:n johdon ja tilintarkastajien kanssa. Täten emme pystyneet selvittämään, olisiko näihin lukuihin tarpeen tehdä muutoksia.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

⁷ Alaotsikko ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten tai määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä virkettä esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen kauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätöksen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatus seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä.

[Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.]

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁸

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi].

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

⁸ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Esimerkki 4 – Lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen yksittäisestä osasta

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen yksittäisestä osasta. Toisin sanoen tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilintarkastusevidenssiä taloudellisesta informaatiosta, joka koskee yhtiön nettovarallisuudesta 90 % muodostavaa yhteisyritysosuutta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisiksi että laajalle ulottuviksi (ts. lausunnon antamatta jättäminen on asianmukaista).
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavan osion on oltava suppeampi.
- Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus⁹

Lausunnon antamatta jättäminen

Olemme saaneet tehtäväksi tilintarkastaa ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättäneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Emme anna lausuntoa konsernitilinpäätöksestä. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvatur seikan merkittävyydestä johtuen emme ole pystyneet hankkimaan konsernitilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle

Konsernin osuus yhteisyrityksestä XYZ-yhtiö on merkitty konsernitaseeseen arvoon xxx, joka on yli 90 % konsernin nettovarallisuudesta 31.12.20X1. Meille ei annettu mahdollisuutta keskustella XYZ-yhtiön johdon ja tilintarkastajien kanssa, emmekä saaneet perehtyä XYZ-yhtiön tilintarkastajien tilintarkastusdokumentaatioon. Tämän vuoksi emme pystyneet selvittämään, olisiko ollut tarpeellista tehdä oikaisuja Konsernin suhteelliseen osuuteen XYZ:n varoista, joihin se käyttää yhteistä määräysvaltaa, sen suhteelliseen osuuteen XYZ-yhtiön veloista, joista se vastaa yhdessä toisten osapuolten kanssa, sen suhteelliseen osuuteen XYZ:n tilikauden tuotoista ja kuluista, sekä konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹⁰

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Velvollisuutenamme on suorittaa konsernitilinpäätöksen tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvaturusta seikasta johtuen emme ole pystyneet hankkimaan konsernitilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

⁹ Alaotsikko ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

¹⁰ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 5 – Lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta, ts. hän ei ole pystynyt hankkimaan tilintarkastusevidenssiä myöskään yhteisön vaihto-omaisuudesta ja myyntisaamisista. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisiksi että laajalle ulottuviksi.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavan osion on oltava suppeampi.
- Tilintarkastajalla on tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivaroja.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus¹¹

Lausunnon antamatta jättäminen

Olemme saaneet tehtäväksi tilintarkastaa ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Emme anna lausuntoa Yhtiön tilinpäätöksestä. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävydestä johtuen emme ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle

Meidät valittiin Yhtiön tilintarkastajiksi vasta 31.12.20X1 jälkeen, emmekä näin ollen havainnoineet fyysistä inventointia tilikauden alussa emmekä lopussa. Emme pystyneet vaihtoehtoisilla tavoilla varmistumaan vaihto-omaisuuden määrästä 31.12.20X0 ja 20X1, jotka on merkitty taseeseen rahamääriin xxx ja xxx. Lisäksi syyskuussa 20X1 tapahtunut uuden myyntireskontrajärjestelmän käyttöönotto aiheutti useita virheitä myyntisaamisiin. Järjestelmän puutteiden ja siitä aiheutuneiden virheiden korjaaminen oli kertomuksemme antamispäivänä edelleen käynnissä. Emme pystyneet saamaan vahvistuksia tai muutoin varmistumaan myyntisaamisista, joiden yhteismäärä taseessa 31.12.20X1 on xxx. Näistä seikoista johtuen emme pystyneet selvittämään, olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja kirjattuun tai kirjaamattomaan vaihto-omaisuuteen ja myyntisaamisiin sekä laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹²

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Velvollisuutenamme on suorittaa tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvattujen seikkojen johdosta emme ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

¹¹ Alaotsikko ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

¹² Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 706 (UUDISTETTU)

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUKSEEN SISÄLTYVÄT TIETTYJÄ SEIKKOJA PAINOTTAVAT KAPPALEET JA MUITA SEIKKOJA KOSKEVAT KAPPALEET

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta
laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Voimaantulo	5
Tavoite	6
Määritelmät	7
Vaatimukset	
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet	8–9
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muita seikkoja koskevat kappaleet..	10–11
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	12
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvien tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen suhde toisiinsa	A1–A3
Olosuhteet, joissa tiettyä seikkaa painottava kappale voi olla tarpeellinen..	A4–A6
Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen	A7–A8
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muuta seikkaa koskevat kappaleet ..	A9–A15
Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja muita seikkoja koskevien kappaleiden sijoittamispaikka tilintarkastuskertomuksessa.....	A16–A17
Kommunikointi hallintoelinten kanssa.....	A18
Liite 1: Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia tiettyjä seikkoja painottavista kappaleista	

Liite 2: Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia muita seikkoja koskevista kappaleista

Liite 3: Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, joka sisältää Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja muuta seikkaa koskevan kappaleen

Liite 4: Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen johdosta ja joka sisältää tiettyä seikkaa painottavan kappaleen

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 706 (uudistettu) Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet tulisi lukea yhdessä ISA 200:n Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastuskertomukseen lisättävää viestintää, kun tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi:
 - (c) kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan tai seikkoihin, jotka ovat niin merkittäviä, että ne ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta; tai
 - (d) kiinnittää käyttäjien huomiota mihin tahansa seikkaan tai seikkoihin, joita ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja jotka ovat relevantteja käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.
2. ISA 701¹ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta niiden tilanteiden varalta, joissa tilintarkastaja määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ja viestii niistä tilintarkastuskertomuksessa. Tässä standardissa käsitellään tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ja tilintarkastuskertomukseen sisältyvän muun viestinnän välistä suhdetta, kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion. (Viittaus: kappaleet A1–A3)
3. ISA 570 (uudistettu)² ja ISA 720 (uudistettu)³ sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta toiminnan jatkuvuutta ja muuta informaatiota koskevasta viestinnästä tilintarkastuskertomuksessa.
4. Liitteissä 1 ja 2 luetellaan ne ISA-standardit, joissa on tilintarkastajalle erityisiä vaatimuksia tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden tai muita seikkoja koskevien kappaleiden sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen. Tällöin noudatetaan tämän standardin kyseisten kappaleiden muotoa koskevia vaatimuksia. (Viittaus: kappale A4)

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoite

6. Tilintarkastajan tavoitteena on, kun tämä on hänen harkintansa mukaan tarpeellista, kiinnittää lausunnon laadittuaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän selkeän lisäviestin avulla käyttäjien huomiota:

¹ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

² ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

³ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

- (a) seikkaan, joka, vaikka se on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä, on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta; tai
- (b) tilanteen mukaan mihin tahansa muuhun seikkaan, joka on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.

Määritelmät

7. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Tiettyä seikkaa painottava kappale – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan tilinpäätöksessä asianmukaisesti esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.
 - (b) Muuta seikkaa koskeva kappale – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan seikkaan, jota ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.

Vaatimukset

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

8. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä antamaansa tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että: (viittaus: kappaleet A5–A6)
- (a) hänen ei olisi mukautettava lausuntoaan ISA 705:n (uudistettu)⁴ mukaisesti kyseisen seikan seurauksena; ja
 - (b) ISA 701:tä sovellettaessa kyseistä seikkaa ei ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, josta viestitään tilintarkastuskertomuksessa. (Viittaus: kappaleet A1–A3)
9. Kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, hänen on
- (a) sijoitettava kappale tilintarkastuskertomuksen erilliseen asianmukaisesti otsikoituun osioon, jonka otsikossa esiintyy ”tietyn seikan painottaminen”;
 - (b) sisällytettävä kappaleeseen selkeä viittaus seikkaan, jota halutaan painottaa, ja mainittava, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat

⁴ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

tiedot ovat tilinpäätöksessä. Kappaleessa saadaan viitata vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon; ja

- (c) mainittava, ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu painotettavan seikan osalta. (Viittaus: kappaleet A7–A8, A16–A17)

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muita seikkoja koskevat kappaleet

10. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi viestiä jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskeva kappale edellyttäen, että:
 - (a) säädös tai määräys ei estä tätä; ja
 - (b) ISA 701:tä sovellettaessa kyseistä seikkaa ei ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, josta viestitään tilintarkastuskertomuksessa. (Viittaus: kappaleet A9–A14)
11. Kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen, hänen on sijoitettava kappale tilintarkastuskertomuksen erilliseen osioon, jonka otsikkona on ”Muu seikka” tai muu asianmukainen otsikko. (Viittaus: kappaleet A15–A17)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

12. Jos on odotettavissa, että tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tästä sekä kyseisen kappaleen sanamuodosta. (Viittaus: kappale A18)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvien tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen suhde toisiinsa

(viittaus: kappaleet 2, 8(b))

- A1. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat määritellään ISA 701:ssä seikoiksi, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimmät tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista, joihin kuuluvat merkittävät havainnot tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksesta, valitaan tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat.⁵ Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä tilinpäätöksen aiotuille käyttäjille annetaan lisäinformaatiota, joka auttaa

⁵ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 16

heitä ymmärtämään niitä seikkoja, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan on ollut eniten merkitystä tarkastuksen kohteena olleen tilikauden tilintarkastuksessa, ja joka voi myös auttaa heitä muodostamaan käsityksen yhteisöstä ja tilintarkastetun tilinpäätöksen alueista, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa. ISA 701:tä sovellettaessa yksittäisten tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kuvaamista ei voida korvata käyttämällä tiettyjä seikkoja painottavia kappaleita.

- A2. Seikat, jotka määritetään ISA 701:n mukaisesti tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikoiksi, saattavat tilintarkastajan harkinnan mukaan myös olla perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta. Tällöin tilintarkastaja saattaa haluta korostaa seikan suhteellista tärkeyttä tai kiinnittää siihen enemmän käyttäjien huomiota viestiessään seikasta ISA 701:n mukaisesti tilintarkastuksen kannalta keskeisenä seikkana. Hän voi tehdä tämän esittämällä kyseisen seikan näkyvämmiin kuin muut Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osioon sisältyvät seikat (esim. ensimmäisenä kohtana) tai sisällyttämällä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaan kuvaukseen lisäinformaatiota, joka tuo esiin seikan tärkeyden käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.
- A3. Jokin seikka, jota ei ole määritetty ISA 701:n mukaisesti tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi (ts. se ei ole vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota), voi olla tilintarkastajan harkinnan mukaan perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta (esim. tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma). Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tällaiseen seikkaan, se sisällytetään tilintarkastuskertomuksessa tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen tämän standardin mukaisesti.

Olosuhteet, joissa tiettyä seikkaa painottava kappale saattaa olla tarpeellinen

(viittaus: kappaleet 4, 8)

- A4. Liitteessä 1 luetellaan ISA-standardit, joihin sisältyy nimenomaisia vaatimuksia tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen tietyissä olosuhteissa. Näitä olosuhteita ovat esimerkiksi seuraavat:
- säädökseen tai määräykseen perustuva tilinpäätösnormisto on hyväksyttävä vain siksi, että se perustuu säädökseen tai määräykseen.
 - käyttäjien huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti.
 - kun tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen joitakin tosiseikkoja ja hän antaa uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen (ts. myöhemmät tapahtumat).⁶
- A5. Esimerkkejä olosuhteista, joissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi sisällyttää kertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, ovat:

⁶ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappaleet 12(b) ja 16

- poikkeuksellisen oikeudenkäynnin tai viranomaismenettelyn tulevaisuudessa toteutuvaan lopputulokseen liittyvä epävarmuus.
- tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuva merkittävä tapahtuma⁷.
- uuden tilinpäätösstandardin soveltaminen ennen voimaantulopäivää (kun se on sallittua), millä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- suuri katastrofi, jolla on ollut tai on edelleen merkittävä vaikutus yhteisön taloudelliseen asemaan.

A6. Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden runsas käyttäminen kuitenkin vähentää tilintarkastajan tällaisia seikkoja koskevan viestinnän tehokkuutta.

Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappale 9)

- A7. Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen ei vaikuta tilintarkastajan lausuntoon. Tiettyä seikkaa painottava kappale ei korvaa:
- (a) ISA 705:n (uudistettu) mukaista mukautettua lausuntoa tietyn tilintarkastustoimeksiannon olosuhteiden sitä edellyttäessä;
 - (b) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat välttämättömiä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi; eikä
 - (c) raportoimista ISA 570:n (uudistettu)⁸ mukaisesti, kun esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.
- A8. Kappaleissa A16–A17 annetaan lisäohjeistusta tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sijaintipaikasta tietyissä olosuhteissa.

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muuta seikkaa koskevat kappaleet (viittaus: kappaleet 10–11)

Olosuhteet, joissa muuta seikkaa koskeva kappale voi olla tarpeellinen

Relevanttia käyttäjien tilintarkastuksesta muodostaman käsityksen kannalta

- A9. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, mihin kuuluu kommunikointi hänen tunnistamistaan merkittävistä riskeistä.⁹ Vaikka merkittäviin riskeihin liittyvät seikat saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi seikoiksi, on epätodennäköistä, että muut suunnittelua ja laajuutta

⁷ ISA 560, kappale 6

⁸ ISA 570 (uudistettu), kappaleet 22–23

⁹ ISA 260 (uudistettu), kappale 15

koskevat seikat (esim. tilintarkastuksen suunniteltu laajuus tai olennaisuuden soveltaminen tilintarkastuksen yhteydessä) olisivat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, siitä johtuen, kuinka tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat on määritelty ISA 701:ssä. Säädös tai määräys voi kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja viestii tilintarkastuskertomuksessa suunnittelua ja laajuutta koskevista seikoista, tai hän voi katsoa tarpeelliseksi viestiä niistä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa.

- A10. Niissä harvinaisissa olosuhteissa, joissa tilintarkastaja ei pysty luopumaan toimeksiannosta, vaikka hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon tilintarkastuksen laajuudelle asettaman rajoituksen vuoksi, ja tämän mahdollinen vaikutus on laajalle ulottuva¹⁰, hän saattaa katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen selittääkseen, miksi hänen ei ole mahdollista luopua toimeksiannosta.

Relevanttia käyttäjien tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta

- A11. Jossakin maassa tai jollakin oikeudenkäyttöalueella säädös, määräys tai yleisesti hyväksytty käytäntö voi vaatia tai sallia, että tilintarkastaja antaa lisäselvitystä tilintarkastukseen liittyvistä velvollisuuksistaan tai tilintarkastuskertomuksesta. Kun muita seikkoja koskevaan osioon sisältyy useampi kuin yksi seikka, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, käyttäjille saattaa olla apua siitä, että jokaiselle seikalle annetaan erillinen alaotsikko.
- A12. Muuta seikkaa koskevassa kappaleessa ei käsitellä olosuhteita, joissa tilintarkastajalla on ISA-standardien mukaisten velvollisuuksien lisäksi myös muita raportointivelvollisuuksia (katso ISA 700:n (uudistettu)¹¹ osio ”Muut raportointivelvollisuudet”), tai joissa tilintarkastajaa on pyydetty suorittamaan määrättyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai antamaan lausunto määrättyistä seikoista.

Raportoiminen useammasta kuin yhdestä tilinpäätöksestä

- A13. Yhteisö voi laatia yhden tilinpäätöksen jonkin yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (esimerkiksi kansallisen normiston) mukaisesti ja toisen tilinpäätöksen jonkin muun yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (esimerkiksi IFRS-standardien) mukaisesti ja antaa tilintarkastajalle toimeksiannon molempia tilinpäätöksiä koskevan kertomuksen antamisesta. Jos tilintarkastaja on todennut normistojen olevan kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäviä, hän voi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa kos-

¹⁰ Ks. ISA 705:n (uudistettu) kappale 13(b)(ii), jossa käsitellään tätä tilannetta.

¹¹ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 43–44

kevan kappaleen, jossa mainitaan, että sama yhteisö on laatinut toisen tilinpäätöksen toisen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti ja että tilintarkastaja on antanut kyseisestä tilinpäätöksestä kertomuksen.

Tilintarkastuskertomuksen jakelua tai käyttöä koskeva rajoitus

A14. Tiettyä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan laatia yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti silloin, kun tilinpäätöksen aiottu käyttäjät ovat todenneet tällaisen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöksen täyttävän heidän taloudellisen informaation tarpeensa. Koska tilintarkastuskertomus on tarkoitettu tietyille käyttäjille, tilintarkastaja voi katsoa kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi sisällyttää kertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen, jossa mainitaan, että tilintarkastuskertomus on tarkoitettu yksinomaan aiottuille käyttäjille, sitä ei pitäisi luovuttaa muille osapuolille, eikä muiden osapuolten pitäisi käyttää sitä.

Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen

A15. Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällöstä käy selvästi ilmi, ettei tällaista muuta seikkaa edellytetä esitettävän tilinpäätöksessä. Muuta seikkaa koskeva kappale ei sisällä tietoa, jota säädös, määräys tai muut ammatilliset standardit, esimerkiksi tiedon salassapitoa koskevat eettiset säännöt, estävät tilintarkastajaa antamasta. Muuta seikkaa koskeva kappale ei myöskään sisällä tietoa, jota johdon edellyttään antavan.

Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja muita seikkoja koskevien kappaleiden sijoittamispaikka tilintarkastuskertomuksessa (viittaus: kappaleet 9, 11)

A16. Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen sijoittamispaikka tilintarkastuskertomuksessa riippuu viestittävän informaation luonteesta ja siitä, mikä tilintarkastajan harkinnan mukaan on tällaisen informaation suhteellinen tärkeys aiottuille käyttäjille verrattuna ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti raportoitaviin muihin elementteihin. Esimerkiksi:

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

- kun tiettyä seikkaa painottava kappale liittyy sovellettavaan tilinpäätösnormistoon, mukaan lukien tapaukset, joissa tilintarkastaja toteaa, että säädökseen tai määräykseen perustuva tilinpäätösnormisto ei muutoin olisi hyväksyttävä¹², tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi sijoittaa kappaleen Lausunnon perustelut -osion jälkeen, jotta tilintarkastajan lausunto saa oikean asyayhteyden.
- kun tilintarkastuskertomuksessa esitetään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio, tiettyä seikkaa painottava kappale voidaan esittää joko välittömästi ennen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota tai

¹² Esimerkiksi ISA 210:n *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappaleessa 19 ja ISA 800:n *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja — erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset* kappaleessa 14 vaadittavalla tavalla

heti sen jälkeen sen mukaan, mikä tilintarkastajan harkinnan mukaan on tiettyä seikkaa koskevaan kappaleeseen sisältyvän informaation suhteellinen tärkeys. Tilintarkastaja voi myös lisätä otsikkoon ”Tietyn seikan painottaminen” asiayhteyttä koskevaa tietoa, kuten ”Tietyn seikan painottaminen – tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma”, erottaakseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen yksittäisistä seikoista, joita kuvataan Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa.

Muita seikkoja koskevat kappaleet

- Kun tilintarkastuskertomuksessa esitetään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio ja myös muuta seikkaa koskeva kappale katsotaan tarpeelliseksi, tilintarkastaja voi lisätä otsikkoon ”Muut seikat” asiayhteyttä koskevaa tietoa, kuten ”Muut seikat – tilintarkastuksen laajuus” erottaakseen muuta seikkaa koskevan kappaleen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa kuvattavista yksittäisistä seikoista.
- Kun muuta seikkaa koskeva kappale sisällytetään kertomukseen käyttäjien huomion kiinnittämiseksi seikkaan, joka liittyy tilintarkastuskertomuksessa käsitelyihin muihin raportointivelvoitteisiin, kappale voidaan sisällyttää Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi -osioon.
- Kun muuta seikkaa koskeva kappale on relevantti tilintarkastajan kaikkien velvollisuuksien kannalta tai käyttäjien koko tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, se voidaan sisällyttää erilliseen osioon, joka seuraa Tilinpäätöksen tilintarkastus -osiota ja Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuvaa raportointi -osiota.

A17. Liitteessä 3 havainnollistetaan Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja muuta seikkaa koskevan kappaleen välistä yhteyttä, kun ne kaikki esitetään tilintarkastuskertomuksessa. Liitteessä 4 esitettävässä esimerkkitilintarkastuskertomuksessa on tiettyä seikkaa painottava kappale muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuskertomuksessa, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto eikä viestitä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 12)

A18. Kappaleen 12 mukaan vaadittu kommunikointi tekee tilintarkastajalle mahdolliseksi saattaa hallintoelinten tietoon, minkä luonteisia asioita hän aikoo korostaa tilintarkastuskertomuksessa, ja hallintoelimet saavat tilaisuuden saada tarvittaessa lisäselvitystä tilintarkastajalta. Kun tiettyä asiaa käsittelevä muuta seikkaa koskeva kappale sisällytetään tilintarkastuskertomukseen toisiaan seuraavissa toimeksiantoissa, tilintarkastaja voi päättää, ettei kommunikointia ole tarpeen toistaa jokaisessa toimeksianossa, ellei säädöksessä tai määräyksessä muuta vaadita.

Liite 1

(Viittaus: kappaleet 4, A4)

Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia tiettyjä seikkoja painottavista kappaleista

Tässä liitteessä yksilöidään ne muiden ISA-standardien kappaleet, joihin sisältyy vaatimus tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen tietyissä olosuhteissa. Luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* – kappale 19(b)
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 12(b) ja 16
- ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten laadittavia tilinpäätöksiä koskevien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset* – kappale 14

Liite 2

(Viittaus: kappale 4)

Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia muita seikkoja koskevistä kappaleista

Tässä liitteessä yksilöidään ne muiden ISA-standardien kappaleet, joihin sisältyy vaatimus muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen tietyissä olosuhteissa. Luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 12(b) ja 16
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappaleet 13–14, 16–17 ja 19

Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, joka sisältää Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja muuta seikkaa koskevan kappaleen

Tätä tilintarkastuskertomusta varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa¹).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä yhteisön tuotantolaitoksella sattui tulipalo, joka on esitetty tilinpäätöspäivän jälkeisenä tapahtumana. Tilintarkastajan näkemyksen mukaan kyseinen seikka on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta. Seikka ei ole vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.

¹ ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset* (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)

- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä,
- Vertailuluvut on esitetty, ja edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tarkastanut edellinen tilintarkastaja. Säädos tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen vertailulukujen osalta, ja hän on päättänyt tehdä niin
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus²

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenvedo merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

² Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Tietyn seikan painottaminen³

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan X, jossa kuvataan Yhtiön tuotantolaitoksella sattuneen tulipalon vaikutuksia. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muut seikat

ABC-yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 on tarkastanut toinen tilintarkastaja, joka antoi tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon 31.3.20X1.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1*].

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁴

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

³ Kuten kappaleessa A16 todetaan, tiettyä seikkaa painottava kappale voidaan esittää joko välittömästi ennen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota tai heti sen jälkeen sen mukaan, mikä tilintarkastajan harkinnan mukaan on tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen sisältyvän informaation suhteellinen tärkeys.

⁴ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi].

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen johdosta ja joka sisältää tiettyä seikkaa painottavan kappaleen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Poikkeaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta on johtanut varauman sisältävän lausunnon antamiseen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä yhteisön tuotantolaitoksella sattui tulipalo, joka on esitetty tilinpäätöspäivän jälkeisenä tapahtumana. Tilintarkastajan näkemyksen mukaan kyseinen seikka on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuisen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta. Seikka ei ole vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.

- Tilintarkastaja ei ole saanut käyttöönsä muuta informaatiota ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus¹

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenvedo merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Yhtiön lyhytaikaiset markkinakelpoiset arvopaperit on esitetty taseessa arvoon xxx. Näitä arvopapereita ei ole arvostettu markkina-arvoon, vaan ne on esitetty hankintamenon määräisinä, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Yhtiön aineistosta käy ilmi, että jos markkinakelpoiset arvopaperit olisi arvostettu markkina-arvoon, Yhtiö olisi merkinnyt tilikauden laajaan tuloslaskelmaan realisoitumattoman tappion xxx. Arvopapereiden kirjanpitoarvo taseessa 31.12.20X1 olisi pienentynyt samalla määrällä, ja tuloverot olisivat pienentyneet xxx:llä, tulos xxx:llä ja oma pääoma xxx:llä.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksem-

¹ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

me mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen – tulipalon vaikutukset

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan X, jossa kuvataan Yhtiön tuotantolaitoksella sattuneen tulipalon vaikutuksia. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ²

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

² Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 710

VERTAILUTIEDOT – VERTAILULUVUT JA VERTAILUTILINPÄÄTÖS

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Vertailutietojen luonne	2–3
Voimaantulo	4
Tavoitteet	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Tilintarkastustoimenpiteet	7–9
Tilintarkastusta koskeva raportointi	10–19
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastustoimenpiteet	A1
Tilintarkastusta koskeva raportointi	A2–A13
Liite: Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään vertailutietoihin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Silloin kun edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja tai sitä ei ole tilintarkastettu lainkaan, sovelletaan myös ISA 510:een¹ sisältyviä vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat alkusaldoja.

Vertailutietojen luonne

2. Yhteisön tilinpäätöksessä esitettävien vertailutietojen luonne riippuu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista. On kaksi erilaista yleistä tapaa lähestyä tilintarkastajan raportointivelvoitteita tällaisten vertailutietojen suhteen: vertailuluvut ja vertailutilinpäätös. Omaksuttava lähestymistapa on usein määrätty säädöksellä tai määräyksellä, mutta siitä voidaan määrätä myös toimeksiannon eidoissa.
3. Näiden lähestymistapojen keskeiset eroavuudet tilintarkastajan raportoinnissa ovat seuraavat:
 - (a) kun kyseessä ovat vertailuluvut, tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastajan lausunnossa viitataan vain tarkastuksen kohteena olevaan tilikauteen; ja toisaalta
 - (b) kun kyseessä on vertailutilinpäätös, tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastajan lausunnossa viitataan jokaiseen tilikauteen, jolta esitetään tilinpäätös.

Tässä standardissa käsitellään erikseen tilintarkastajan raportointivelvollisuuksia kummankin lähestymistavan mukaisesti.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

5. Tilintarkastajan tavoitteena on
 - (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätökseen sisältyvät vertailutiedot kaikilta olennaisilta osiltaan esitetty sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyvien vertailutietojen koskevien vaatimusten mukaisesti; ja
 - (b) raportoida tilintarkastajan raportointivelvoitteiden mukaisesti.

¹ ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldo*

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardieissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Vertailutiedot – Tilinpäätökseen sisältyvät yhtä tai useampaa aikaisempaa tilikautta koskevat luvut ja muut tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
 - (b) Vertailuluvut – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisältyvät kiinteänä osana tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen ja ne on tarkoitettu luettaviksi yksinomaan tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevien lukujen ja muiden tietojen (joista käytetään nimitystä ”tarkastuksen kohteena olevan tilikauden luvut”) yhteydessä. Se, kuinka yksityiskohtaisella tasolla vertailurahamäärät ja muut tiedot esitetään, määräytyy pääasiassa sen mukaan, kuinka relevanttia tämä on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta.
 - (c) Vertailutilinpäätös – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisällytetään tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen vertailutarkoituksessa, mutta jos ne ovat tilintarkastettuja, niihin viitataan tilintarkastajan lausunnossa. Tähän vertailutilinpäätökseen sisällytettävä informaatio on tasoltaan vertailukelpoinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän informaation kanssa.

Tässä standardissa ”edellisellä tilikaudella” tarkoitetaan ”edellisiä tilikausia”, kun vertailutiedot sisältävät lukuja ja tietoja useammalta kuin yhdeltä tilikaudelta.

Vaatimukset

Tilintarkastustoimenpiteet

7. Tilintarkastajan on ratkaistava, sisältääkö tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät vertailutiedot ja onko tällaiset tiedot luokiteltu asianmukaisesti. Tätä tarkoitusta varten tilintarkastajan on arvioitava:
- (a) täsmäävätkö vertailutiedot edellisellä tilikaudella esitettyjen lukujen ja muiden tietojen kanssa tai onko niitä oikaistu silloin, kun tämä on asianmukaista; ja
 - (b) ovatko vertailutiedoissa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet yhdenmukaiset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella noudatettujen laatimisperiaatteiden kanssa, tai jos tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa on tapahtunut muutoksia, onko nämä muutokset käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa, onko ne esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja.
8. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastusta suoritettaessa vertailutiedoissa mahdollisesti oleva olennainen virheellisyys, hänen on suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi sellaisia tilintarkastustoimenpiteitä, joita kyseisissä olosuhteissa tarvitaan, hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen

ratkaisemiseksi, onko vertailutiedoissa olennaista virheellisyyttä. Jos tilintarkastaja oli tilintarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen, hänen on noudatettava myös ISA 560:n relevantteja vaatimuksia.² Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä on muutettu, tilintarkastajan on todettava, että vertailutiedot täsmäävät muutettuun tilinpäätökseen.

9. Kuten ISA 580³ edellyttää, tilintarkastajan on pyydettävä kirjalliset vahvistusilmoitukset kaikilta tilintarkastajan lausunnossa mainittavilta tilikausilta. Tilintarkastajan on hankittava myös erityinen kirjallinen vahvistusilmoitus edellisen tilikauden tilinpäätökseen olennaisen virheellisuuden korjaamiseksi tehdyistä oikaisuksista, jotka vaikuttavat vertailutietoihin. (Viittaus: kappale A1)

Tilintarkastusta koskeva raportointi

Vertailuluvut

10. Silloin kun esitetään vertailuluvut, tilintarkastajan lausunnossa ei saa viitata vertailulukuihin muutoin kuin kappaleissa 11, 12 ja 14 tarkoitetuissa olosuhteissa. (Viittaus: kappale A2)
11. Jos edelliseltä tilikaudelta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, jos lausunto on jätetty antamatta tai jos lausunto on ollut kielteinen ja mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole vielä ratkaistu, tilintarkastajan on mukautettava tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausuntonsa. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä mukautetun lausunnon perustelukappaleessa tilintarkastajan on joko:
 - (a) viitattava mukauttamiseen johtanutta seikkaa koskevassa kuvauksessa sekä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin että vertailulukuihin silloin, kun seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin ovat olennaisia; tai
 - (b) muissa tapauksissa selitettävä, että tilintarkastuslausunto on mukautettu niiden vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla seikalla on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen. (Viittaus: kappaleet A3–A5)
12. Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että edellisen tilikauden tilinpäätöksessä, josta on aiemmin annettu vakiomuotoinen lausunto, on olennainen virheellisyys eikä vertailulukuja ole oikaistu asianmukaisesti tai tilinpäätöksessä ei ole esitetty asianmukaisia tietoja, tilintarkastajan on esitettävä tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto, joka on mukautettu tilinpäätökseen sisältyvien vertailulukujen osalta. (Viittaus: kappale A6)

² ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappaleet 14–17

³ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*, kappale 14

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja

13. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja eikä säädös tai määräys kiellä nykyistä tilintarkastajaa viittaamasta kertomukseen, jonka edellinen tilintarkastaja on antanut vertailuluvuista, ja hän päättää tehdä näin, hänen on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa,
 - (a) että edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja;
 - (b) minkä tyyppisen lausunnon edellinen tilintarkastaja on antanut, ja jos lausunto on mukautettu, syyt tähän; ja
 - (c) kyseisen kertomuksen antamispäivä. (Viittaus: kappale A7)

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton

14. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa, että vertailuluvut ovat tilintarkastamattomia. Tällainen maininta ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa vaatimuksesta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei alkusaldoihin sisälly virheellisyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A8)⁴

Vertailutilinpäätös

15. Silloin kun esitetään vertailutilinpäätös, tilintarkastajan lausunnossa on viitattava jokaiseen kauteen, jolta tilinpäätös esitetään ja josta annetaan tilintarkastuslausunto. (Viittaus: kappaleet A9–A10)
16. Silloin kun tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevan raportoinnin yhteydessä raportoidaan edellisen tilikauden tilinpäätöksestä ja tilintarkastajan lausunto tällaisesta edellisen tilikauden tilinpäätöksestä poikkeava hänen aiemmin esittämästään lausunnosta, tilintarkastajan on ilmoitettava tärkeimmät syyt erilaiseen lausuntoon muita seikkoja koskevassa kappaleessa ISA 706:n (uudistettu) mukaisesti.⁵ (Viittaus: kappale A11)

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja

17. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja, tilintarkastajan on sen lisäksi, että hän antaa lausunnon tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöksestä, mainittava muuta seikkaa koskevassa kappaleessa,
 - (a) että edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja,

⁴ ISA 510, kappale 6

⁵ ISA 706 *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*, kappale 8

- (b) minkä tyyppisen lausunnon edellinen tilintarkastaja on antanut, ja jos lausunto on ollut mukautettu, syyt tähän, ja
- (c) kyseisen kertomuksen antamispäivä,

paitsi jos edellisen tilintarkastajan kertomus edellisen tilikauden tilinpäätöksestä julkaistaan uudelleen tilinpäätöksen yhteydessä.

18. Jos tilintarkastaja toteaa, että on olemassa olennainen virheellisyys, joka vaikuttaa edellisen tilikauden tilinpäätökseen, josta edellinen tilintarkastaja on aiemmin antanut vakiomuotoisen kertomuksen, tilintarkastajan on kommunikoitava virheestä johdolle asianmukaisella tasolla ja, elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,⁶ hallintoelimille ja pyytää näitä tiedottamaan asiasta edelliselle tilintarkastajalle. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä muutetaan ja edellinen tilintarkastaja suostuu antamaan edellisen tilikauden muutetusta tilinpäätöksestä uuden tilintarkastuskertomuksen, nykyisen tilintarkastajan on annettava kertomus vain tarkastuksen kohteena olevasta tilikaudesta. (Viittaus: kappale A12)

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton

19. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa, että vertailutilinpäätös on tilintarkastamaton. Tällainen maininta ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa vaatimuksesta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei alkusaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale 13)⁷

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastustoimenpiteet

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 9)

- A1. Jos kyseessä on vertailutilinpäätös, kirjalliset vahvistusilmoitukset pyydetään kaikilta tilintarkastajan lausunnon mainituilta tilikausilta, koska johdon pitää vakuuttaa uudelleen, että sen aiemmin antamat aiempia tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat edelleen asianmukaisia. Jos kyseessä ovat vertailuluvut, kirjalliset vahvistusilmoitukset pyydetään vain tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksestä, koska tilintarkastajan lausunto koskee kyseistä tilinpäätöstä, joka sisältää vertailuluvut. Tilintarkastaja pyytää kuitenkin erityisen kirjallisen vahvistusilmoituksen edellisen tilikauden tilinpäätökseen olennaisen virheellisyyden korjaamiseksi tehdyistä oikaisuista, jotka vaikuttavat vertailutietoihin.

⁶ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

⁷ ISA 510, kappale 6

Tilintarkastusta koskeva raportointi

Vertailuluvut

Ei viittausta tilintarkastajan lausunnossa (viittaus: kappale 10)

- A2. Tilintarkastajan lausunnossa ei viitata vertailulukuihin, koska tilintarkastajan lausunto koskee tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä kokonaisuudessaan, vertailuluvut mukaan lukien.

Edellisen tilikauden tilintarkastuskertomuksessa ollut mukautus on ratkaisematon (viittaus: kappale 11)

- A3. Silloin kun aiemmin annetussa edellistä tilikautta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, kun lausunto on jätetty antamatta tai se on ollut kielteinen, ja mukautetun lausunnon aiheuttanut seikka on ratkaisu ja käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa tai siitä on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, aiempaan mukautukseen ei tarvitse viitata tarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta annettavassa tilintarkastajan lausunnossa.
- A4. Silloin kun tilintarkastajan aiemmin antama edellistä tilikautta koskeva lausunto on ollut mukautettu, mukautuksen aiheuttanut ratkaisematon seikka ei välttämättä ole relevantti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta. Siitä huolimatta voidaan tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöksestä joutua antamaan varauman sisältävä lausunto, jättämään lausunto antamatta tai antamaan kielteinen lausunto (sen mukaan, mikä näistä on sovellettavissa) niiden vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla seikalla on tarkastettavana olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.
- A5. Liitteen esimerkit 1 ja 2 ovat havainnollistavia esimerkkejä tilintarkastuskertomuksesta, kun edellistä tilikautta koskeva tilintarkastuskertomus on sisältänyt mukautetun lausunnon ja mukautukseen johtanut seikka on ratkaisematon.

Virheellisyys edellisen tilikauden tilinpäätöksessä (viittaus: kappale 12)

- A6. Silloin kun edellisen tilikauden tilinpäätöstä, joka on virheellinen, ei ole muutettu eikä uutta tilintarkastuskertomusta ole annettu mutta vertailuluvut on oikaistu asianmukaisesti tai tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöksessä on esitetty asianmukaiset tiedot, tilintarkastuskertomukseen voidaan sisällyttää tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kuvataan olosuhteita ja relevanteissa tapauksissa viitataan tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, joissa kyseisestä seikasta esitetään täydellinen kuvaus (katso ISA 706).

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja (viittaus: kappale 13)

- A7. Liitteen esimerkissä 3 on havainnollistava esimerkki tilintarkastuskertomuksesta tapauksessa, jossa edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen

tilintarkastaja eikä säädös tai määräys estä tilintarkastajaa viittaamasta edellisen tilintarkastajan kertomukseen, joka koskee vertailulukuja.

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton (viittaus: kappale 14)

- A8. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä avaussaldoista, hänen on ISA 705:n (uudistettu)⁸ mukaan esitettävä tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta sen mukaan, kumpi on ISA 705:n (uudistettu) mukaan asianmukaista. Jos tilintarkastajalla on ollut merkittäviä vaikeuksia hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei avaussaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan kauden tilinpäätökseen, hän voi määrittää tämän tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi ISA 701:n mukaisesti.⁹

Vertailutilinpäätös

Viittaaminen tilintarkastajan lausunnossa (viittaus: kappale 15)

- A9. Koska vertailutilinpäätöksestä annettava tilintarkastuskertomus koskee jokaisen esitettävän tilikauden tilinpäätöstä, tilintarkastaja voi esittää yhdeltä tai useammalta tilikaudelta varauman sisältävän lausunnon tai kielteisen lausunnon tai jättää lausunnon antamatta taikka sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja samalla esittää toisen tilikauden tilinpäätöksestä erilaisen lausunnon.
- A10. Liitteen esimerkissä 4 on havainnollistava esimerkki tilintarkastuskertomuksesta tapauksessa, jossa tilintarkastajan täytyy antaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksen yhteydessä kertomus sekä tarkastettavana olevan tilikauden että edellisen tilikauden tilinpäätöksestä, ja edellisellä tilikaudella on annettu mukautettu lausunto, eikä mukautuksen aiheuttanutta seikkaa ole vielä ratkaistu.

Edellisen tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausunto poikkeaa aiemmasta lausunnosta (viittaus: kappale 16)

- A11. Kun tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastuksen yhteydessä annetaan kertomus edellisen tilikauden tilinpäätöksestä, edellisen tilikauden tilinpäätöksestä annettava lausunto saattaa poiketa aiemmin annetusta lausunnosta, jos tilintarkastajan tietoon tulee tarkastettavana olevan kauden tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuksen aikana olosuhteita tai tapahtumia, jotka olennaisesti vaikuttavat aiemman tilikauden tilinpäätökseen. Joissakin maissa tilintarkastajalla saattaa olla muita raportointivelvollisuuksia, joiden tarkoituksena on estää se, että tilintarkastajan edellisen tilikauden tilinpäätöksestä aiemmin antamaan kertomukseen luotetaan jatkossa.

⁸ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

⁹ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja (viittaus: kappale 18)

- A12. Edellinen tilintarkastaja saattaa olla kyvytön tai haluton antamaan uuden kertomuksen edellisen tilikauden tilinpäätöksestä. Tilintarkastuskertomuksen muuta seikkaa koskevassa kappaleessa voidaan todeta, että edellinen tilintarkastaja on antanut kertomuksen edellisen tilikauden tilinpäätöksestä ennen kuin sitä on muutettu. Lisäksi jos tilintarkastaja on saanut toimeksiannon muutoksen tarkastamisesta ja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vakuuttuakseen muutoksen asianmukaisuudesta, tilintarkastuskertomukseen voidaan sisällyttää myös seuraavanlainen kappale:

Osana vuoden 20X2 tilinpäätöksen tilintarkastusta olemme myös tarkastaneet liitetiedossa X kuvatut oikaisut, joilla on muutettu vuoden 20X1 tilinpäätöstä. Lausuntonamme esitämme, että tällaiset oikaisut ovat asianmukaisia ja ne on tehty oikein. Meitä ei ole valittu suorittamaan yhtiön vuoden 20X1 tilinpäätöksen tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta eikä kohdistamaan siihen mitään muita toimenpiteitä kuin oikaisuja koskevat toimenpiteet, ja näin ollen emme anna lausuntoa tai muun muotoista varmennusta vuoden 20X1 tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton (viittaus: kappale 19)

- A13. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä avaussaldoista, hänen on ISA 705:n (uudistettu) mukaan esitettävä tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta sen mukaan, kumpi on ISA 705:n mukaan asianmukaista. Jos tilintarkastajalla on ollut merkittäviä vaikeuksia hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei avaussaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan kauden tilinpäätökseen, hän voi määrittää tämän tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi ISA 701:n mukaisesti.

Liite

(viittaus: kappaleet A5, A7, A10)

Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista**Esimerkki 1 – Vertailuluvut**

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätös-kokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen pe-rustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkas-tus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa¹)
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyt-töön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n² mukaista ku-vausta tilinpäätöstä koskevistä johdon velvollisuuksista.
- Edellisen tilikauden tilintarkastuksesta aiemmin annetussa tilintarkas-tuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto.
- Mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole ratkaistu.
- Seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastettavana olevan tilikauden lukuihin ovat olennaisia ja edellyttävät tarkastuksen kohtee-na olevan tilikauden lukuja koskevan tilintarkastajan lausunnon mu-kauttamista.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat ky-seisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuh-teisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkit-tävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu)³ mukaisesti.

¹ ISA 600, *Erityisiä näkökohtia—konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkas-tajien suorittama työ mukaan lukien)*

² ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*

³ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus⁴

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten tilinpäätöksessä todetaan liitetietojen kohdassa X, tilinpäätöksessä ei ole tehty poistoja, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Tämä perustuu johdon edellisen tilikauden alussa tekemään päätökseen, ja sen vuoksi olemme antaneet kyseisen vuoden tilinpäätöksestä varauman sisältävän lausunnon. Jos vuosittain olisi kirjattu tasapoistoja 5 % rakennuksesta ja 20 % koneista, tilikauden tappiota pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvoa pitäisi pienentää kertyneiden poistojen määrällä xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, ja kertyneitä tappioita pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0.

⁴ Alaotsikko ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ⁵

[ISA 700:n (uudistettu)⁶ mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista.*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

⁵ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁶ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Esimerkki 2 – Vertailuluvut

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa)
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Edellisen tilikauden tilintarkastuksesta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauksen sisältävä lausunto.
- Mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole ratkaistu.
- Seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastettavana olevan tilikauden lukuihin ovat epäolennaisia, mutta tilintarkastajan lausunto on mukautettava niiden vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla asialla on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja ei ole saanut käyttöönsä muuta informaatiota ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus⁷

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättäneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että lukuun ottamatta kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia vertailulukuihin tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättäneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Koska meidät valittiin Yhtiön tilintarkastajiksi vuoden 20X0 aikana, emme pystyneet havainnoimaan fyysisistä inventointia kyseisen tilikauden alussa emmekä pystyneet varmistamaan vaihto-omaisuusmääristä vaihtoehtoisilla tavoilla. Koska vaihto-omaisuuden alkusaldo vaikuttaa liiketoiminnan tulokseen, emme ole pystyneet selvittämään, olisiko vuoden 20X0 liiketoiminnan tulokseen ja kertyneiden voittovarojen alkusaldoon tarpeellista tehdä oikaisuja. Lausuntonne 31.12.20X0 päättäneeltä tilikaudelta laaditusta tilinpäätöksestä mukautettiin tätä vastaavasti. Myös tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausuntonne on mukautettu sen vaikutuksen vuoksi, joka tällä seikalla voi olla tarkastettavana olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁸

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

⁷ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säästösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

⁸ Tai muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista.]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 3 – Vertailuluvut

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpää-töskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintar-kastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa)
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyt-töön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista ku-vausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukai-nen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittä-vää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uu-distettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyttä.
- Vertailuluvut esitetään, ja edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilin-tarkastanut edellinen tilintarkastaja.
- Säädos tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta edellisen tilin-tarkastajan kertomukseen vertailulukujen osalta, ja hän päättää vii-tata siihen
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole sa-mat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita pai-kalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus⁹

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muut seikat

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 päätyneeltä tilikaudelta on tilintarkastanut toinen tilintarkastaja, jonka 31.3.20X1 antamassa kertomuksessa on annettu tilinpäätöksestä vakio-
muotoinen lausunto.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1].

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹⁰

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

⁹ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

¹⁰ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista.]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 4 – Vertailutilinpäätös

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista
- Tilintarkastajan on annettava tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastuksen yhteydessä kertomus sekä tarkastettavana olevan tilikauden että edellisen tilikauden tilinpäätöksestä.
- Edellisen tilikauden tilinpäätöksestä aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauksen sisältävä lausunto.
- Mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole ratkaistu.
- Seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset sekä tarkastettavana olevan tilikauden että edellisen tilikauden lukuihin ovat olennaisia ja edellyttävät tilintarkastajan lausunnon mukauttamista
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus¹¹

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1 ja 20X0, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuina päivinä päättyneiltä tilikausilta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 ja 20X0 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuina päivinä päättyneiltä tilikausilta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten tilinpäätöksessä todetaan liitetietojen kohdassa X, tilinpäätöksessä ei ole tehty poistoja, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Jos vuosittain olisi kirjattu tasapoistoja 5 % rakennuksesta ja 20 % koneista, tilikauden tappiota pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvoa pitäisi pienentää kertyneiden poistojen määrällä xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, ja kertyneitä tappioita pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹²

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki I.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki I.]

¹¹ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

¹² Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista.]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 720 (UUDISTETTU)

TILINTARKASTAJAN VELVOLLISUUDET MUUN INFORMAATION SUHTEEN

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta
laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–9
Voimaantulo	10
Tavoitteet	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Muun informaation saaminen käyttöön.....	13
Muun informaation lukeminen ja tarkastelu.....	14–15
Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennainen ristiriitaisuus tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä.....	16
Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys	17–19
Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää.....	20
Raportointi.....	21–24
Dokumentointi.....	25
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Määritelmät	A1–A10
Muun informaation saaminen käyttöön.....	A11–A22
Muun informaation lukeminen ja tarkastelu.....	A23–A38
Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennainen ristiriitaisuus tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä.....	A39–A43

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatioissa on olennainen virheellisyys.....	A44–A50
Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää.....	A51
Raportointi.....	A52–A59
Liite 1: Esimerkkejä luvuista ja muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon	
Liite 2: Muuhun informaatioon liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia yhteisön vuosikertomukseen sisältyvän taloudellisen tai muun kuin taloudellisen informaation (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus) suhteen. Yhteisön vuosikertomus voi olla yksi asiakirja tai koostua useista samaa tarkoitusta palvelevista asiakirjoista.
2. Tämä standardi on kirjoitettu ajatellen riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa tilinpäätöksen tilintarkastusta. Näin ollen tilintarkastajan tämän standardin mukaiset tavoitteet on ymmärrettävä ISA 200:n kappaleessa 11 todettujen tilintarkastajan yleisten tavoitteiden antamaa taustaa vasten.¹ ISA-standardien sisältämien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa saavuttamaan ISA-standardeissa määritetyt tavoitteet ja näin myös tilintarkastajan yleiset tavoitteet. Tilinpäätöstä koskeva lausunto ei kata muuta informaatiota, eikä tässä standardissa vaadita tilintarkastajaa hankkimaan muuta tilintarkastusevidenssiä kuin mitä tarvitaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimiseksi.
3. Tämän standardin mukaan tilintarkastajan on luettava muu informaatio ja tarkasteltava sitä, koska muu informaatio, joka on olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen kanssa tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen kanssa, voi olla osoitus siitä, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai muussa informaatioissa on olennainen virheellisyys, joista kumpikin voi heikentää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen uskottavuutta. Tällaiset olennaiset virheellisyydet voivat myös vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla käyttäjien, joita varten tilintarkastuskertomus laaditaan, taloudellisiin päätöksiin.
4. Tämä standardi voi myös auttaa tilintarkastajaa noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia², joiden mukaan hänen tulee välttää tulemasta tietoisesti yhdistetyksi informaatioon, jonka hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen taikka huolimattomasti tuotettuja väitteitä tai tietoa, josta hän uskoo puuttuvan vaadittua tietoa tai jonka hän uskoo esitetyn epäselvästi, jos tällainen tiedon puuttuminen tai epäselvä esittäminen olisi harhaanjohtavaa.
5. Muuhun informaatioon voi sisältyä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätöksessä esitetyt luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä, sekä muita lukuja tai muita tietoja, joista tilintarkastaja on saanut tietoa tilintarkastusta suorittaessaan. Muuhun informaatioon voi sisältyä myös muita seikkoja.
6. Tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen (sovellettavia raportointivelvoitteita lukuun ottamatta) sovelletaan riippumatta siitä, saako tilintar-

¹ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

² IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt), kappale 110.2

kastaja muun informaation käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää vai sen jälkeen.

7. Tätä standardia ei sovelleta:
 - (a) taloudellista informaatiota koskeviin ennakkotietoihin; eikä
 - (b) asiakirjoihin, joilla tarjotaan arvopapereita, esitteet mukaan lukien.
8. Tämän standardin mukaiset tilintarkastajan velvollisuudet eivät muodosta muuta informaatiota koskevaa varmennustoimeksiantoa, eikä tilintarkastajalle synny velvollisuutta hankkia varmuutta muusta informaatiosta.
9. Säädös tai määräys voi luoda tilintarkastajalle muuta informaatiota koskevia lisävelvoitteita, jotka jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

11. Tilintarkastajan tavoitteina on muun informaation luettuaan:
 - (a) arvioida, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta;
 - (b) arvioida, onko muun informaation ja hänen tilintarkastuksen aikana hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta;
 - (c) toimia asianmukaisella tavalla, kun hän toteaa, että tällaisia olennaisia ristiriitaisuuksia vaikuttaa esiintyvän, tai kun hänen tietoonsa muutoin tulee, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä; ja
 - (d) raportoida tämän standardin mukaisesti.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Vuosikertomus – Asiakirja tai asiakirjojen yhdistelmä, jonka johto tai hallintoelimet tyypillisesti laativat vuosittain säädöksen, määräyksen tai vaikiintuneen käytännön mukaisesti ja jonka tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaaville etutahoille) tietoa yhteisön toiminnasta sekä sen tilinpäätöksessä esitetystä taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Vuosikertomus sisältää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai on niiden yhteydessä, ja yleensä se sisältää tietoa yhteisön kehityksestä, tulevaisuuden näkymistä sekä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, yhteisön hallintoelimen katsauksen sekä hallinnollisiin asioihin liittyviä raportteja. (Viittaus: kappaleet A1–A5)

- (b) Muun informaation virheellisyys – Muussa informaatiossa on virheellisyys, kun se on esitetty väärin tai on muutoin harhaanjohtavaa (kattaa myös tapaukset, joissa jätetään esittämättä tai esitetään epäselvästi informaatiota, joka on välttämätöntä muussa informaatiossa esitetyn seikan ymmärtämiseksi oikein). (Viittaus: kappaleet A6–A7)
- (c) Muu informaatio – Yhteisön vuosikertomukseen sisältyvä taloudellinen tai muu kuin taloudellinen informaatio (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus). (Viittaus: kappaleet A8–A10)

Vaatimukset

Muun informaation saaminen käyttöön

13. Tilintarkastajan on (viittaus: kappaleet A11–A22)
 - (a) ratkaistava johdon kanssa keskustelemalla, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen, ja selvitettävä, millä tavoin ja milloin yhteisö suunnittelee julkistavansa tällaisen asiakirjan (tai tällaiset asiakirjat);
 - (b) tehtävä johdon kanssa asiaankuuluvat järjestelyt saadakseen oikea-aikaisesti ja, mikäli mahdollista, ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöönsä lopullisen version asiakirjasta, joka muodostaa (tai asiakirjoista, jotka muodostavat) vuosikertomuksen; ja
 - (c) silloin kun jotkin tai kaikki kohdassa (a) määritetyistä asiakirjoista ovat saatavilla vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, pyydetävä johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että asiakirjan (tai asiakirjojen) lopullinen versio toimitetaan tilintarkastajalle, kun se on käytettävissä ja ennen kuin yhteisö julkistaa sen, jotta tilintarkastaja pystyy saattamaan päätökseen tämän standardin mukaan vaadittavat toimenpiteet. (Viittaus: kappale A22)

Muun informaation lukeminen ja tarkastelu

14. Tilintarkastajan on luettava muu informaatio ja tätä tehdessään: (viittaus: kappaleet A23–A24)
 - (a) arvioitava, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta. Tämän arvioinnin perustaksi hänen on arvioitava niiden yhdenmukaisuutta, verrattava joitakin muuhun informaatioon sisältyviä lukuja tai muita tietoja (joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä) tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin tai muihin tietoihin; ja (viittaus: kappaleet A25–A29)
 - (b) arvioitava, onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta, kun otetaan huomioon tilintarkastuksessa hankittu tilintarkastusevidenssi ja tehdyt johtopäätökset. (Viittaus: kappaleet A30–A36)

15. Lukiessaan muuta informaatiota kappaleen 14 mukaisesti tilintarkastajan on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten viitteiden varalta, joiden mukaan tilinpäätökseen liittymätön muu informaatio tai hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämys vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä. (Viittaus: kappaleet A24, A37–A38)

Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennaista ristiriitaisuutta tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä

16. Jos tilintarkastaja toteaa, että olennaista ristiriitaisuutta vaikuttaa esiintyvän (tai hänen tietoonsa tulee, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä), hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa ja tarvittaessa suoritettava muita toimenpiteitä tehdäkseen johtopäätöksen siitä, (viittaus: kappaleet A39–A43)
- (a) onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyttä;
 - (b) onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä; tai
 - (c) onko tarpeellista päivittää hänen muodostamaansa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys

17. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, hänen on pyydettävä johtoa korjaamaan muu informaatio. Jos johto:
- (a) suostuu tekemään korjauksen, tilintarkastajan on todettava, että korjaus on tehty; tai
 - (b) kieltäytyy tekemästä korjausta, tilintarkastajan on kommunikoitava tästä hallintoelinten kanssa ja pyydettävä, että korjaus tehdään.
18. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, eikä muuta informaatiota korjata sen jälkeen, kun asiasta on kommunikoitu hallintoelinten kanssa, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu, että: (viittaus: kappale A44)
- (a) harkitaan vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen ja kommunikoidaan hallintoelinten kanssa siitä, kuinka tilintarkastaja suunnittelee käsittelevänsä olennaista virheellisyttä tilintarkastuskertomuksessa (ks. kappale 22(e) (ii)); tai (viittaus: kappale A45)
 - (b) luovutaan toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (viittaus: kappaleet A46–A47)
19. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, hänen on toimittava seuraavasti:
- (a) jos muu informaatio korjataan, suoritettava kyseisissä olosuhteissa tarvittavat toimenpiteet; tai (viittaus: kappale A48)

- (b) jos muuta informaatiota ei korjata sen jälkeen kun asiasta on kommunikoitu hallintoelinten kanssa, ryhdyttävä tilintarkastajan lailliset oikeudet ja velvollisuudet huomioon ottaen asianmukaisesti toimenpiteisiin saattaakseen korjaamattoman olennaisen virheellisuuden asianmukaisesti tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu. (Viittaus: kappaleet A49–A50)

Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää

- 20. Jos tilintarkastaja tekee kappaleissa 14–15 tarkoitettujen toimenpiteiden tuloksena johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai hänen käsitystään yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää, hänen on toimittava muiden ISA-standardien mukaan asianmukaisella tavalla. (viittaus: kappaleet A51)

Raportointi

- 21. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä erillinen osio, jonka otsikkona on ”Muu informaatio” tai muu asianmukainen otsikko, kun tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä
 - (a) listatun yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja on saanut tai odottaa saavansa muun informaation käyttöönsä; tai
 - (b) muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja on saanut muun informaation käyttöönsä osaksi tai kokonaan. (Viittaus: kappale A52).
- 22. Kun tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä Muu informaatio -osio kappaleen 21 mukaisesti, kyseisen osion on sisällettävä: (viittaus: kappale A53)
 - (a) maininta siitä, että johto vastaa muusta informaatiosta;
 - (b) seuraavien yksilöinti:
 - (i) muu informaatio, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää; ja
 - (ii) listatun yhteisön tilintarkastuksessa mahdollinen muu informaatio, joka odotetaan saatavan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen;
 - (c) maininta siitä, ettei tilintarkastajan lausunto kata muuta informaatiota eikä tilintarkastaja näin ollen anna (eikä tule antamaan) siitä lausuntoa eikä esittämään minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä;
 - (d) kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista, jotka koskevat muun informaation lukemista ja tarkastelua sekä siitä raportoimista tämän standardin vaatimalla tavalla; ja
 - (e) kun muu informaatio on saatu käyttöön ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, joko:

- (i) maininta siitä, ettei tilintarkastajalla ole mitään raportoitavaa; tai
 - (ii) jos tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, maininta, jossa kuvataan kyseinen muussa informaatiossa oleva olennainen virheellisyys.
23. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti,³ hänen on harkittava lausunnon mukauttamiseen johtaneen seikan vaikutuksia kappaleessa 22(e) vaadittavaan mainintaan. (Viittaus: kappaleet A54–A58)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty raportointi

24. Jos tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella säädös tai määräys vaatii tilintarkastajaa viittaamaan tilintarkastuskertomuksessa muuhun informaatioon tiettyä esittämistapaa tai sanamuotoa käyttäen, siinä saadaan viitata ISA-standardeihin vain, jos tilintarkastuskertomuksessa vähintään: (viittaus: kappale A59)
- (a) yksilöidään muu informaatio, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää;
 - (b) esitetään kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista muun informaation suhteen; ja
 - (c) esitetään nimenomainen maininta, joka koskee tilintarkastajan tässä tarkoituksessa tekemän työn lopputulosta.

Dokumentointi

25. Täyttäessään ISA 230:n⁴ vaatimuksia tähän standardiin sovellettuina tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:
- (a) dokumentaatio tämän standardin mukaan suoritetuista toimenpiteistä; ja
 - (b) lopullinen versio muusta informaatiosta, johon hän on kohdistanut tämän standardin mukaan vaadittavan työn.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Määritelmät

Tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 12(a))

- A1. Vuosikertomuksen sisältö ja siitä käytettävä nimitys saatetaan määritellä tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sijaitseville yrityksille säädöksessä

³ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

⁴ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11

tai määräyksessä, tai se voi määräytyä vakiintuneen käytännön mukaan; sisältö ja nimi voivat kuitenkin vaihdella maan tai oikeudenkäyttöalueen sisällä ja maasta tai oikeudenkäyttöalueesta toiseen.

- A2. Vuosikertomus laaditaan tyypillisesti vuosittain. Kuitenkin silloin, kun tilinpäätös laaditaan vuotta lyhemmältä tai pidemmältä ajanjaksolta, voidaan myös vuosikertomus laatia samalta ajanjaksolta kuin tilinpäätös.
- A3. Joissakin tapauksissa yhteisön vuosikertomus voi olla yksittäinen asiakirja, jonka otsikkona on ”vuosikertomus” tai jolla on jokin muu otsikko. Toisissa tapauksissa säädös, määräys tai vakiintunut käytäntö voi edellyttää, että yhteisö esittää omistajille (tai vastaaville etutahoille) informaatiota yhteisön toiminnasta sekä sen tilinpäätöksen osoittamasta taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (ts. vuosikertomuksen) yhtenä asiakirjana tai useampana erillisenä asiakirjana, jotka yhdessä palvelevat samaa tarkoitusta. Säädöksestä, määräyksestä tai vakiintuneesta käytännöstä riippuen vuosikertomukseen voi tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella kuulua esimerkiksi yksi tai useampia seuraavista asiakirjoista:
- toimintakertomus, johdon selonteko tai hallintoelimen laatimat toimintaa ja taloutta koskevat katsaukset (esim. hallituksen raportti).
 - puheenjohtajan katsaus.
 - selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä (Corporate governance statement).
 - sisäistä valvontaa ja riskien arviointia koskevat raportit.
- A4. Vuosikertomus voidaan toimittaa käyttäjien saataville painettuna tai sähköisessä muodossa esim. yhteisön verkkosivuilla. Asiakirja (tai asiakirjojen yhdistelmä) voi olla vuosikertomuksen määritelmän mukainen riippumatta siitä, millä tavalla se toimitetaan käyttäjien saataville.
- A5. Vuosikertomus poikkeaa luonteeltaan, tarkoitukseltaan ja sisällöltään muista raporteista, esimerkiksi raportista, joka laaditaan tiettyjen etutahojen informaatiotarpeiden täyttämiseksi tai tietyn sääntelyyn perustuvan raportointitavoitteen saavuttamiseksi (vaikka tällainen raportti olisi asetettava julkisesti saataville). Esimerkkejä raporteista, jotka erillisinä asiakirjoina julkaistuina tyypillisesti eivät ole osia sellaista asiakirjojen yhdistelmää, joka muodostaa vuosikertomuksen (ellei säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella ole toisin), ja jotka näin ollen eivät ole tämän standardin soveltamisalaan kuuluvaa muuta informaatiota, ovat
- erilliset toimialakohtaiset tai sääntelyyn perustuvat raportit (esimerkiksi pääoman riittävyttä koskevat raportit), jollaisia saatetaan laatia pankki- ja vakuutuslalla sekä eläkelaitoksissa.
 - sosiaalisen vastuun raportit.
 - kestävän kehityksen raportit.
 - monimuotoisuutta ja yhdenvertaisia mahdollisuuksia koskevat raportit.
 - tuotevastuuta koskevat raportit.

- työsuhdekäytäntöjä ja työskentelyolosuhteita koskevat raportit.
- ihmisoikeuksia koskevat raportit.

Muun informaation virheellisyys (viittaus: kappale 12(b))

- A6. Kun tietty seikka esitetään muussa informaatiossa, siinä voidaan jättää esittämättä tai esittää epäselvästi kyseisen seikan ymmärtämisen kannalta välttämätöntä informaatiota. Esimerkiksi jos muussa informaatiossa on tarkoitus käsitellä johdon käyttämiä keskeisiä tulostuloksia, niin jonkin johdon käyttämän tulostuloksin poissjättäminen voisi olla osoitus muun informaation harhaanjohtavuudesta.
- A7. Muuhun informaatioon sovellettavassa normistossa saatetaan käsitellä olennaisuuden käsitettä, ja tällöin kyseinen normisto voi antaa tilintarkastajalle viitekehysten hänen tehdessään tämän standardin mukaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja olennaisuudesta. Useinkaan ei kuitenkaan ehkä ole olemassa sovellettavaa normistoa, jossa käsiteltäisiin olennaisuuden käsitettä muuhun informaatioon sovellettuina. Tällöin seuraavat ominaispiirteet antavat tilintarkastajalle viitekehysten sen ratkaisemiselle, onko muussa informaatiossa oleva virheellisyys olennainen:
- Olennaisuutta arvioidaan ottaen huomioon yhteiset informaatiotarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuina. Muun informaation käyttäjien odotetaan olevan samoja kuin tilinpäätöksen käyttäjät, koska tällaisten käyttäjien voidaan odottaa lukevan muuta informaatiota saadakseen taustaa tilinpäätökselle.
 - Olennaisuutta koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä otetaan huomioon virheellisyyteen liittyvät erityiset olosuhteet arvioimalla, olisiko korjaamattomalla virheellisyydellä vaikutusta käyttäjiin. Kaikki korjaamattomat virheellisyydet eivät vaikuta käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin.
 - Olennaisuutta koskeviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyy sekä laadullisia että määrällisiä näkökohtia. Tällaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä voidaan näin ollen ottaa huomioon muussa informaatiossa käsiteltävien seikkojen luonne tai suuruus yhteisön vuosikertomuksen asiasyhteydessä tarkasteltuna.

Muu informaatio (viittaus: kappale 12(c))

- A8. Liitteessä 1 on esimerkkejä luvuista tai muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon.
- A9. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi joskus edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä mutta sallia niiden sijoittamisen tilinpäätöksen ulkopuolelle.⁵ Kyseisiä tietoja vaa-

⁵ Esimerkiksi IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan on sallittua, että tietyt IFRS-standardien mukaan vaadittavat tiedot esitetään joko tietyissä tilinpäätöslaskelmissä tai sisällytetään tekemällä ristikkäisviittaukset johonkin toiseen asiakirjaan kuten johdon selontekoon tai riskiraporttiin, joka on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoilla ehdoilla ja samanaikaisesti kuin tilinpäätös.

ditaan sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, joten ne ovat osa tilinpäätöstä. Näin ollen ne eivät ole tässä standardissa tarkoitettua muuta informaatiota.

- A10. XBRL:n (eXtensible Business Reporting Language) tagit eivät ole tässä standardissa määriteltäviä muuta informaatiota.

Muun informaation saaminen käyttöön (viittaus: kappale 13)

- A11. Usein on säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella selvää, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen. Johto tai hallintoelimet ovat mahdollisesti monissa tapauksissa julkaisevat tavan mukaisesti joukon asiakirjoja, jotka yhdessä muodostavat vuosikertomuksen, tai he ovat mahdollisesti sitoutuneet toimimaan näin. Joskus ei kuitenkaan ehkä ole selvää, mistä asiakirjasta (tai asiakirjoista) vuosikertomus koostuu. Tällöin asiakirjojen ajoitus ja tarkoitus (ja se, ketä varten ne on laadittu) ovat relevantteja seikkoja tilintarkastajan ratkaistessa, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen.
- A12. Silloin kun vuosikertomus käännetään muille kielille säädöksen tai määräyksen nojalla (kuten voi tapahtua, kun maassa tai oikeudenkäyttöalueella on useampi kuin yksi virallinen kieli), tai kuin laaditaan useita ”vuosikertomuksia” eri lainsäädäntöjen mukaisesti (esimerkiksi kun yhteisö on listattu useammassa kuin yhdessä maassa), on mahdollisesti arvioitava, onko yksi tai useampi ”vuosikertomuksista” osa muuta informaatiota. Paikallinen säädös tai määräys voi sisältää lisäohjeistusta tästä.
- A13. Johto tai hallintoelimet vastaavat vuosikertomuksen laatimisesta. Tilintarkastaja voi kommunikoida johdon tai hallintoelinten kanssa:
- siitä, että hän odottaa saavansa vuosikertomuksen lopullisen version (mukaan lukien asiakirjojen muodostama kokonaisuus, joka yhdessä muodostaa vuosikertomuksen) käyttöönsä oikea-aikaisesti ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, jotta hän pystyy saattamaan tämän standardin mukaan vaadittavat toimenpiteet päätökseen ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, tai jos tämä ei onnistu, niin pian kuin käytännössä on mahdollista ja joka tapauksessa ennen kuin yhteisö julkaisee kyseisen informaation.
 - mahdollisista vaikutuksista, joita aiheutuu, kun muu informaatio saadaan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- A14. Kappaleessa A13 tarkoitettu kommunikointi voi olla erityisen asianmukaista esimerkiksi:
- ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa
 - kun johdossa tai hallintoelimissä on tapahtunut vaihdoksia
 - kun muuta informaatiota odotetaan saatavan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- A15. Silloin kun hallintoelinten on hyväksyttävä muu informaatio ennen kuin yhteisö julkistaa sen, muun informaation lopullisena versiona pidetään versiota, jonka hallintoelimet ovat hyväksyneet julkistettavaksi.

- A16. Joskus yhteisön vuosikertomus voi olla yksi asiakirja, joka säädöksen, määräyksen tai yhteisön raportointikäytännön mukaisesti julkaistaan pian yhteisön tilikauden päättymisen jälkeen, jolloin se on tilintarkastajan käytettävissä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää. Toisissa tapauksissa tällainen asiakirja tarvitsee julkaista vasta myöhemmin tai yhteisön valitsemana ajankohtana. On myös mahdollista, että yhteisön vuosikertomus on yhdistelmä asiakirjoista, joita kutakin koskevat julkistamisajankohdan osalta erilaiset vaatimukset tai erilainen raportointikäytäntö.
- A17. On mahdollista, että yhteisö on tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä harkitsemassa sellaisen asiakirjan laatimista, joka saattaa olla osa yhteisön vuosikertomusta (esim. vapaaehtoinen raportti etutahoille), mutta johto ei pysty vahvistamaan tilintarkastajalle tällaisen asiakirjan tarkoitusta tai valmistusajankohtaa. Jos tilintarkastaja ei pysty varmistumaan tällaisen asiakirjan tarkoituksesta tai valmistusajankohdasta, asiakirjan ei tätä standardia sovellettaessa katsota olevan muuta informaatiota.
- A18. Jos muu informaatio saadaan käyttöön oikea-aikaisesti ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, tilinpäätökseen, tilintarkastuskertomukseen tai muuhun informaatioon on mahdollista tehdä tarpeelliseksi katsottavat korjaukset ennen niiden julkistamista. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeessä⁶ voidaan mainita, että johdon kanssa on sovittu muun informaation saamisesta käyttöön oikea-aikaisesti ja mikäli mahdollista ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.
- A19. Silloin kun muu informaatio on käyttäjien saatavissa vain yhteisön verkkosivustolla, niin relevantti asiakirja, johon tilintarkastaja kohdistaa tämän standardin mukaisia toimenpiteitä, on suoraan verkkosivuilta saadun version sijaan yhteisöltä itseltään saatu versio muusta informaatiosta. Tilintarkastaja ei ole tämän standardin mukaan velvollinen etsimään muuta informaatiota, yhteisön verkkosivustolla mahdollisesti oleva muu informaatio mukaan luettuna, eikä suorittamaan mitään toimenpiteitä varmistuakseen siitä, että muu informaatio on asianmukaisesti esillä yhteisön verkkosivustolla tai on muutoin asianmukaisella tavalla siirretty tai esitetty sähköisesti.
- A20. Ei ole estettä sille, että tilintarkastaja päivää tilintarkastuskertomuksen tai antaa sen, vaikka muu informaatio olisi vielä osaksi tai kokonaan saamatta käyttöön.
- A21. Silloin kun muu informaatio saadaan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, tilintarkastajan ei tarvitse päivittää ISA 560:n kappaleiden 6 ja 7 mukaisesti suorittamiaan toimenpiteitä.⁷
- A22. ISA 580⁸ sisältää kirjallisten vahvistusilmoitusten käyttöä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta. Kirjallisen vahvistusilmoituksen, joka kappaleen 13(c) mukaan on pyydettävä vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käytettävissä olevaa muuta informaatiota koskien, tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa saattamaan tämän standardin mukaan vaadittavat toimenpiteet päätöksen tällaisen in-

⁶ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale A24

⁷ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*

⁸ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

formaation osalta. Lisäksi tilintarkastaja voi katsoa hyödylliseksi pyytää muita kirjallisia vahvistusilmoituksia, esimerkiksi siitä, että

- johto on antanut tilintarkastajalle tiedon kaikista asiakirjoista, jotka se odottaa julkistavansa ja jotka saattavat kuulua muuhun informaatioon;
- tilinpäätös ja mahdollinen muu informaatio, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ovat toisiinsa nähden ristiriidattomia eikä muuhun informaatioon sisälly olennaisia virheellisyyskysymyksiä;
- johto aikoo laatia ja julkistaa sellaisen muun informaation, jota tilintarkastaja ei ole saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja sen odotettu julkistamisajankohta.

Muun informaation lukeminen ja tarkastelu (viittaus: kappaleet 14–15)

A23 Tilintarkastajan on ISA 200:n⁹ mukaan suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus ammatillista skeptisyyttä noudattaen. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu muuta informaatiota luettaessa ja tarkasteltaessa esimerkiksi sen huomioon ottaminen, että johto voi olla ylioptimistinen suunnitelmien onnistumisen suhteen, sekä tarkaavaisuus sellaisen informaation varalta, joka voi olla ristiriidassa:

- (a) tilinpäätöksen; tai
- (b) tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen kanssa.

A24 Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ISA 220:n¹⁰ mukaan otettava vastuu tilintarkastustoimeksiannon ohjaamisesta, valvonnasta ja suorittamisesta ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaisesti. Tätä standardia sovellettaessa voidaan ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia tekijöitä, kun päätetään asianmukaisista toimeksiantotiimin jäsenistä kappaleisiin 14–15 sisältyvien vaatimusten täyttämiseksi:

- toimeksiantotiimin jäsenten suhteellinen kokemus.
- se, onko tehtäviin osoitettavilla toimeksiantotiimin jäsenillä relevantti tilintarkastusta suoritettaessa hankittu tietämys muun informaation ja kyseisen tietämyksen välisten ristiriitaisuuksien tunnistamiseksi.
- kappaleiden 14–15 mukaisten vaatimusten täyttämiseksi tarvittavan harjinnan määrä. Vähemmän kokeneet toimeksiantotiimin jäsenet voivat suorittaa esimerkiksi toimenpiteitä, joilla arvioidaan sellaisten muuhun informaatioon sisältyvien lukujen yhdenmukaisuutta, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut.

⁹ ISA 200, kappale 15

¹⁰ ISA 220 *Laadunvalvonta tilintarkastuksessa*, kappale 15(a)

- se, onko konsernin tilintarkastuksessa tarpeellista osoittaa tiedusteluja konsernin osan tilintarkastajalle kyseiseen osaan liittyvää muuta informaatiota käsiteltäessä.

Sen arvioiminen, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta (viittaus: kappaleet 14(a))

- A25. Muuhun informaatioon voi sisältyä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätöksessä esitetyt luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvedoja tai tarkempia erittelyjä. Tällaisia lukuja tai muita tietoja voivat olla esimerkiksi:
- taulukot, kaaviot tai kuviot, jotka sisältävät otteita tilinpäätöksestä.
 - tarkempi erittely tilinpäätöksessä esitetystä saldosta tai tilistä, kuten ”Tilikauden 20X1 liikevaihdosta XXX miljoonaa koostuu tuotteen X myynnistä ja YYY miljoonaa tuotteen Y myynnistä.”
 - taloudellista tulosta koskevat kuvaukset, kuten ””Tutkimus- ja kehittämis- kulut tilikaudella 20X1 olivat yhteensä XXX.”
- A26. Arvioidessaan valittujen muuhun informaatioon sisältyvien lukujen tai muiden tietojen yhdenmukaisuutta tilinpäätökseen nähden tilintarkastajan ei tarvitse verrata vastaaviin tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin tai muihin tietoihin kaikkia muuhun informaatioon sisältyviä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvedoja tai tarkempia erittelyjä.
- A27. Verrattavien lukujen tai muiden tietojen valinta perustuu ammatilliseen harkintaan. Tässä harkinnassa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- luvun tai muun tiedon merkittävyys siinä asiayhteydessä, jossa se esitetään, mikä voi vaikuttaa siihen, kuinka tärkeänä käyttäjät pitävät kyseistä lukua tai muuta tietoa (esimerkiksi keskeistä tunnuslukua tai muuta lukua).
 - jos kyseessä on määrällinen tieto, luvun suhteellinen suuruus verrattuna tilinpäätökseen sisältyviin tileihin tai eriin tai muuhun informaatioon, johon ne liittyvät.
 - tietyn muuhun informaatioon sisältyvän luvun tai muun tiedon herkkäluonteisuus, esimerkiksi ylemmälle johdolle suoritettavat osakeperusteiset maksut.
- A28. Kappaleen 14(a) mukaisen vaatimuksen täyttämiseksi tarvittavien toimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittäminen perustuu ammatilliseen harkintaan ottaen huomioon, etteivät tilintarkastajan tämän standardin mukaiset velvollisuudet muodosta muuta informaatiota koskevaa varmennustoimeksiantoa eikä tilintarkastajalle synny velvollisuutta hankkia varmuutta muusta informaatiosta. Esi-merkkejä tällaisista toimenpiteistä:
- Jos informaation on tarkoitus olla sama kuin tilinpäätökseen sisältyvä informaatio, verrataan informaatiota tilinpäätökseen.

- Jos informaation on tarkoitus välittää sama merkitys kuin tilinpäätökseen sisältyvien tietojen, verrataan käytettyjä sanoja ja arvioidaan käytettyjen sanamuotojen erojen merkittävyyttä ja sitä, viittaavatko erot erilaiseen merkitykseen.
- Hankitaan johdolta muuhun informaatioon sisältyvän luvun ja tilinpäätökseen sisältyvän luvun välinen täsmäytyslaskelma ja
 - verrataan täsmäytyslaskelman eriä tilinpäätöksen ja muuhun informaatioon; ja
 - tarkistetaan täsmäytyslaskelman aritmeettinen oikeellisuus.

A29. Arviointiin, joka koskee muuhun informaatioon sisältyvien valittujen lukujen tai muiden tietojen yhdenmukaisuutta tilinpäätökseen nähden, kuuluu relevanteissa tapauksissa muun informaation luonne huomioon ottaen, että arvioidaan niiden esittämistapaa tilinpäätökseen verrattuina.

Sen arvioiminen, onko muun informaation ja tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta (viittaus: kappale 14(b))

- A30. Muuhun informaatioon voi sisältyä lukuja tai tietoja, jotka liittyvät tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen (muut kuin kappaleessa 14(a) tarkoitetut). Tällaisia lukuja tai tietoja voivat olla esimerkiksi:
- tieto valmistettujen yksikköjen määrästä tai taulukko, jossa esitetään yhteenveto tuotannosta maantieteellisten alueiden mukaan.
 - toteamus, että ”Yhtiö toi vuoden aikana markkinoille tuotteen X ja tuotteen Y.”
 - yhteenveto yhteisön keskeisten toimintojen sijaintipaikoista, kuten ”yhteisön toiminnot keskittyvät pääasiassa maahan X, ja toimintoja on myös maissa Y ja Z”.
- A31. Tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen kuuluu hänen ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti muodostamansa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta¹¹. ISA 315:ssa (uudistettu) vaaditaan tilintarkastajaa muodostamaan käsitys esimerkiksi sellaisista seikoista kuin:
- (a) relevanteista toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä;
 - (b) yhteisön luonteesta;
 - (c) yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta;
 - (d) yhteisön tavoitteista ja strategioista;

¹¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappaleet 11–12

- (e) siitä, miten yhteisössä mitataan ja tarkastellaan taloudellista tulosta; ja
- (f) yhteisön sisäisestä valvonnasta.
- A32. Tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen voi kuulua myös luonteeltaan tulevaisuuteen suuntautuvia seikkoja. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi liiketoiminnan tulevaisuuden näkymät ja vastaiset rahavirrat, joita tilintarkastaja on tarkastellut arvioidessaan johdon käyttämiä oletuksia aineettomien hyödykkeiden, kuten liikearvon, arvonalentumistestauksessa tai arvioidessaan johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.
- A33. Arvioidessaan onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta, tilintarkastaja voi keskittyä niihin muuhun informaatioon sisältyviin seikkoihin, jotka ovat niin tärkeitä, että muun informaation kyseiseen seikkaan liittyvä virheellisyys voisi olla olennainen.
- A34. Hankitun tilintarkastusevidenssin ja tilintarkastuksessa tehtyjen johtopäätösten palauttaminen mieleen voi monien muuhun informaatioon sisältyvien seikkojen osalta riittää sen arvioimiseksi, onko muun informaation ja tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta. Mitä kokeneempi tilintarkastaja on ja mitä paremmin hän tuntee tilintarkastukseen liittyviä keskeisiä näkökohtia, sitä todennäköisemmin riittää, että tilintarkastaja palauttaa mieleensä relevantteja seikkoja. Tilintarkastaja voi esimerkiksi pystyä arvioimaan, onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta, palauttamalla mieleensä johdon tai hallintoelinten kanssa käymiään keskusteluja tai tilintarkastuksen aikaisten toimenpiteiden, kuten hallituksen pöytäkirjojen lukemisen, tuloksena tehtyjä havaintoja, ilman että hänen tarvitsee ryhtyä lisätoimenpiteisiin.
- A35. Tilintarkastaja voi päätyä siihen, että hänen on asianmukaista tarkistaa asia relevantista tilintarkastusdokumentaatiosta tai osoittaa tiedusteluja toimeksiantotiimin relevanteille jäsenille tai relevanteille konsernin osien tilintarkastajille perustaksi harkinnalleen siitä, esiintyykö olennaista ristiriitaisuutta. Esimerkiksi:
- Kun muussa informaatiossa kuvataan keskeisen tuotelinjan lakkauttamista, tilintarkastaja voi, vaikka hän on tietoinen suunnitellusta lakkauttamisesta, osoittaa tiedusteluja kyseisellä alueella tilintarkastustoimenpiteitä suorittaneelle toimeksiantotiimin jäsenelle tueksi harkinnalleen siitä, onko kyseinen kuvaus olennaisesti ristiriidassa hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen kanssa.
 - Kun muussa informaatiossa kuvataan tilintarkastuksessa käsitellyn oikeudenkäynnin tärkeitä yksityiskohtia mutta tilintarkastaja ei pysty palauttamaan niitä mieleensä riittävästi, hänen voi olla mieleen palauttamisen tueksi tarpeellista tarkistaa asia tilintarkastusdokumentaatiosta, johon sisältyy yhteenveto tällaisista yksityiskohdista.
- A36. Se, tarkistaako tilintarkastaja asian relevantista tilintarkastusdokumentaatiosta tai osoittaako hän tiedusteluja relevanteille toimeksiantotiimin jäsenille tai relevan-

teille konsernin osien tilintarkastajille ja missä määrin hän tekee näin, perustuu ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastajan ei mahdollisesti kuitenkaan ole minäkään muuhun informaatioon sisältyvän seikan osalta tarpeellista tarkistaa asiaa relevantista tilintarkastusdokumentaatiosta tai osoittaa tiedusteluja relevanteille toimeksiantotiimin jäsenille tai relevanteille konsernin osien tilintarkastajille.

Pysyminen tarkkaavaisena muiden viitteiden varalta siitä, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä (viittaus: kappale 15)

- A37. Muussa informaatioissa voidaan käsitellä tilinpäätöksen liittymättömiä seikkoja, ja se voi koskea tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen ulkopuolelle jääviä asioita. Muuhun informaatioon voi sisältyä esimerkiksi mainintoja yhteisön kasvihuonekaasupäästöistä.
- A38. Kun tilintarkastaja pysyy tarkkaavaisena sellaisten muiden viitteiden varalta, joiden mukaan tilinpäätökseen tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen liittymätön muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä, tämä auttaa häntä noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia, joiden mukaan hänen on vältettävä tulemasta tietoisesti yhdistetyksi sellaiseen muuhun informaatioon, jonka hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen, harhaanjohtavan tai huolimattomasti tuotetun väitteen tai jonka hän ei usko sisältävän tarpeellista tietoa siten, että muu informaatio on harhaanjohtavaa.¹² Kun tilintarkastaja pysyy tarkkaavaisena sellaisten muiden viitteiden varalta, joiden mukaan muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä, hän voi tämän johdosta mahdollisesti tunnistaa sellaisia seikkoja kuin:

- muun informaation ja muuta informaatiota lukeneen toimeksiantotiimin jäsenen yleisen, tilintarkastusta suoritettaessa hankittuun tietämykseen kuulumattoman tietämyksen välisiä eroavaisuuksia, joiden johdosta tilintarkastaja uskoo, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä; tai
- muun informaation sisäinen epäjohdonmukaisuus, jonka johdosta tilintarkastaja uskoo, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä.

Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennaista ristiriitaisuutta tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä (viittaus kappale 16)

- A39. Keskusteluun, jota tilintarkastaja käy johdon kanssa olennaisesta ristiriitaisuudesta (tai muusta informaatiosta, joka vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä) voi kuulua, että johtoa pyydetään esittämään muuta tukevaa aineistoa esittämänsä muun informaation perustaksi. Tilintarkastaja saattaa johdon esittämän lisäinformaation tai -selitysten perusteella varmistua siitä, ettei muu informaatio ole olennaisesti virheellistä. Johdon selitykset voivat esimerkiksi osoittaa, että on olemassa järkeviä ja riittäviä perusteita erilaisille hyväksyttävillä johtopäätöksille.

¹² IESBAn eettiset säännöt, kappale 110.2 [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- A40. Toisaalta johdon kanssa käytävässä keskustelussa voidaan saada lisäinformaatiota, joka tukee tilintarkastajan johtopäätöstä siitä, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.
- A41. Tilintarkastajan saattaa olla vaikeampaa kyseenalaistaa johdon harkintaan perustuvia seikkoja kuin enemmän tosiasian luonteisia seikkoja. Joissakin olosuhteissa tilintarkastajan johtopäätös voi kuitenkin olla, että muuhun informaatioon sisältyy tieto, joka ei ole yhdenmukainen tilinpäätöksen tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen kanssa. Nämä olosuhteet voivat antaa aihetta epäillä muuta informaatiota, tilinpäätöstä tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämystä.
- A42. Koska muussa informaatiossa voi esiintyä monenlaisia mahdollisia olennaisia virheellisyyksiä, tilintarkastaja päättää ammatillisen harkintansa perusteella, minkä luonteisia ja kuinka laajoja muita toimenpiteitä hän mahdollisesti suorittaa tehdäkseen johtopäätöksen siitä, onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- A43. Silloin kun jokin seikka ei liity tilinpäätökseen eikä tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen, tilintarkastaja ei ehkä pysty täysin arvioimaan johdolta tiedusteluihinsa saamiaan vastauksia. Tilintarkastaja saattaa kuitenkin johdon antaman lisäinformaation tai -selitysten perusteella tai johdon muuhun informaatioon tekemien muutosten seurauksena varmistua siitä, ettei olennaista ristiriitaisuutta enää vaikuta olevan tai ettei muu informaatio enää vaikuta olevan olennaisesti virheellistä. Silloin kun tilintarkastaja ei pysty tekemään johtopäätöstä, ettei olennaista ristiriitaisuutta enää vaikuta esiintyvän tai ettei muu informaatio enää vaikuta olevan olennaisesti virheellistä, hän voi pyytää johtoa konsultoimaan pätevää kolmatta osapuolta (esimerkiksi johdon käyttämää erityisasiantuntijaa tai oikeudellista neuvonantajaa). Joissakin tapauksissa arvioituaan johdon tekemästä konsultatiosta saatuja vastauksia tilintarkastaja ei mahdollisesti pysty tekemään johtopäätöstä siitä, onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä. Toimenpiteisiin, joihin tilintarkastaja voi tällöin ryhtyä, kuuluu yksi tai useampia seuraavista:
- hankitaan neuvoja tilintarkastajan omalta oikeudelliselta neuvonantajalta;
 - harkitaan vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen, esimerkiksi kuvataanko siinä olosuhteita, joissa johto on asettanut laajuutta koskevan rajoituksen; tai
 - luovutaan toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys (viittaus: kappale 18)

- A44. Toimenpiteet, joihin tilintarkastaja ryhtyy, jos muuta informaatiota ei korjata sen jälkeen, kun hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa, perustuvat ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastaja voi ottaa huomioon sen, antavatko johdon ja hal-

lintoelinten esittämät perustelut korjauksen tekemättä jättämiselle aihetta epäillä johdon tai hallintoelinten rehellisyyttä, esimerkiksi kun tilintarkastaja epäilee, että tarkoituksena on harhaanjohtaminen. Tilintarkastaja voi myös katsoa asianmukaiseksi hankkia oikeudellista neuvontaa. Joissakin tapauksissa säädös, määräys tai muut ammatilliset standardit voivat vaatia tilintarkastajaa viestimään asiasta sääntelytaholle tai relevantille ammatilliselle järjestölle.

Vaikutukset raportointiin (viittaus kappale 18(a))

- A45. Harvinaisissa olosuhteissa voi olla asianmukaista jättää tilinpäätöstä koskeva lausunto antamatta, kun kieltäytyminen muussa informaatiossa olevan olennaisen virheellisuuden korjaamisesta antaa siinä määrin aihetta epäillä johdon ja hallintoelinten rehellisyyttä, että tilintarkastusevidenssin luotettavuus ylipäättään kyseenalaistuu.

Toimeksiannosta luopuminen (viittaus: kappale 18(b))

- A46. Toimeksiannosta luopuminen, silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, voi olla asianmukaista, jos olosuhteet, jotka liittyvät kieltäytymiseen muussa informaatiossa olevan olennaisen virheellisuuden korjaamisesta antavat siinä määrin aihetta epäillä johdon ja hallintoelinten rehellisyyttä, että näiltä tilintarkastuksen aikana saatujen vahvistusilmoitusten luotettavuus kyseenalaistuu.

Eryteisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 18(b))

- A47. Toimeksiannosta luopuminen ei julkisella sektorilla ole välttämättä mahdollista. Tällöin tilintarkastaja voi antaa lainsäädäntöelimelle raportin, jossa hän esittää asiaan liittyviä yksityiskohtaisia tietoja, tai hän voi ryhtyä muihin asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys (viittaus: kappale 19)

- A48. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys ja tämä olennainen virheellisyys on korjattu, tilintarkastajan on tällöin tarpeellista todeta, että korjaus on tehty (kappaleen 17(a) mukaisesti), ja mahdollisesti myös tarkastella, mitä johto on tehnyt tiedottaakseen tehdystä korjauksesta jo julkaistun muun informaation käyttöönsä saaneille tahoille.
- A49. Jos hallintoelimet eivät suostu muuttamaan muuta informaatiota, asianmukaiset toimenpiteet, joilla korjaamaton virheellisyys pyritään saattamaan tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu, edellyttävät ammatillista harkintaa, ja asianomaisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädökset tai määräykset voivat vaikuttaa niihin. Näin ollen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia laillisia oikeuksiaan ja velvoitteitaan koskevaa oikeudellista neuvontaa.

A50. Silloin kun muuhun informaatioon sisältyvä olennainen virheellisyys jää korjaamatta, asianmukaisia toimenpiteitä, joihin tilintarkastaja voi ryhtyä pyrkiessään saattamaan korjaamattoman olennaisen virheellisuuden tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu, ovat säädöksen tai määräyksen salliessa esimerkiksi seuraavat:

- annetaan johdolle uusi tai muutettu tilintarkastuskertomus, johon sisältyy kappaleen 22 mukainen mukautettu osio, ja pyydetään johtoa saattamaan tämä uusi tai muutettu tilintarkastuskertomus tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu. Näin tehdessään tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista harkita mahdollisia vaikutuksia uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen päiväykseen ISA-standardien tai sovellettavan säädöksen tai määräyksen vaatimukset huomioon ottaen. Tilintarkastaja voi myös tarkastella sitä, mitä johto on tehnyt asettaakseen uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen tällaisten käyttäjien saataville;
- saatetaan muussa informaatiossa oleva olennainen virheellisyys tiedoksi niille käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu (esimerkiksi ottamalla asia esiin yhtiökokouksessa);
- kommunikoidaan korjaamattomasta olennaisesta virheellisyydestä sääntelytahon tai relevantin ammatillisen järjestön kanssa; tai
- harkitaan vaikutuksia toimeksiannon jatkamiseen (ks. myös kappale A46).

Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää

(viittaus: kappale 20)

A51. Tilintarkastajan lukiessa muuta informaatiota hänen tietoonsa voi tulla uutta informaatiota jolla on vaikutusta:

- käsitykseen, jonka hän on muodostanut yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, ja näin ollen se voi olla osoitus siitä, että hänen tekemäänsä riskiarviota on tarpeellista tarkistaa.¹³
- tilintarkastajan velvollisuuteen arvioida tunnistettujen virheellisyyksien vaikutus tilintarkastukseen sekä mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen.¹⁴
- tilintarkastajan velvollisuuksiin myöhempien tapahtumien suhteen.¹⁵

¹³ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 11,31 ja A1

¹⁴ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappale 11

¹⁵ ISA 560, kappaleet 10 ja 14

Raportointi (viittaus: kappaleet 21–24)

A52. Kun on kyse muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuksesta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi yksilöidä tilintarkastuskertomuksessa muun informaation, jonka hän odottaa saavansa käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, jotta lisättäisiin läpinäkyvyyttä sellaisen muun informaation suhteen, jota tilintarkastajan tämän standardin mukaiset velvollisuudet koskevat. Tilintarkastaja voi katsoa tämän asianmukaiseksi esimerkiksi silloin, kun johto pystyy antamaan tilintarkastajalle vahvistusilmoituksen siitä, että tällainen muu informaatio julkaistaan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Esimerkkejä toteamuksista (viittaus: kappaleet 21–22)

A53. Liitteessä 2 on havainnollistavia esimerkkejä tilintarkastuskertomuksen ”Muu informaatio” -osiosta.

Vaikutukset raportointiin, kun tilinpäätöstä koskeva tilintarkastajan lausunto on varauman sisältävä tai kielteinen (viittaus: kappaleet 23)

A54. Tilinpäätöstä koskevalla varauman sisältävällä tai kielteisellä lausunnolla ei välttämättä ole vaikutusta kappaleen 22(e) mukaan vaadittavaan mainintaan, jos seikka, jonka johdosta tilintarkastajan lausunto on mukautettu, ei sisälly muuhun informaatioon eikä sitä muutoin käsitellä siinä eikä sillä ole vaikutusta muun informaation mihinkään osaan. Esimerkiksi tilinpäätöstä koskeva varauman sisältävä lausunto, joka johtuu siitä, ettei hallituksen jäsenten palkkioita ole esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla, ei välttämättä vaikuta tämän standardin mukaiseen raportointiin. Muissa olosuhteissa tällaiseen raportointiin voi olla kappaleissa A55–A58 kuvattuja vaikutuksia.

Varauman sisältävä lausunto, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

A55. Silloin kun tilintarkastajan lausunto sisältää varauman, voidaan arvioida, onko myös muu informaatio olennaisesti virheellistä johtuen seikasta – tai siihen liittyvästä seikasta – jonka johdosta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto.

Varauman sisältävä lausunto laajuutta koskevasta rajoituksesta johtuen

A56. Kun tilinpäätöksen olennaiseen erään kohdistuu tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan kyseisestä seikasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällöin hän ei ehkä pysty tekemään johtopäätöstä siitä, aiheutuuko tähän seikkaan liittyvistä luvuista tai muista tiedoista olennainen virheellisyys muuhun informaatioon. Näin ollen tilintarkastajan on mahdollisesti tarpeellista mukauttaa kappaleen 22(e) mukaan vaadittava maininta toteamalla, ettei hänen ole mahdollista arvioida muuhun informaatioon sisältyvää johdon esittämää kuvausta seikasta, jonka osalta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto. Varauman sisältävän lausunnon perustelut -kappaleessa selostetulla tavalla. Tilintarkastajan on tästä huolimatta raportoitava muuhun informaatioon sisältyvistä muista mahdollisista korjaamattomista olennaisista virheellisyyksistä, jotka on tunnistettu.

Kielteinen lausunto

A57. Tilinpäätöstä koskeva kielteinen lausunto, joka liittyy tiettyyn (tai tiettyihin) kielteisen lausunnon perustelut -kappaleessa kuvattuun (tai kuvattuihin) seikkoihin, ei oikeuta tilintarkastajaa olemaan raportoimatta tunnistamistaan muuhun informaatioon sisältyvistä olennaisista virheellisyyksistä tilintarkastuskertomuksessa kappaleen 22e)(ii) mukaisesti. Kun tilinpäätöksestä on annettu kielteinen lausunto, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista mukauttaa kappaleen 22(e) mukaan vaadittava maininta asianmukaisella tavalla, esimerkiksi osoittamalla, että muuhun informaatioon sisältyvät luvut tai tiedot ovat olennaisesti virheellisiä sen seikan – tai siihen liittyvän seikan – johdosta, jonka vuoksi tilinpäätöksestä on annettu kielteinen lausunto.

Lausunnon antamatta jättäminen

A58. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastusta koskevien lisätietojen, muuta informaatiota koskeva osio mukaan lukien, esittäminen voisi viedä huomiota pois siitä, ettei tilinpäätöksestä kokonaisuutena anneta lausuntoa. Kuten ISA 705:ssä (uudistettu) vaaditaan, tilintarkastuskertomus ei tällöin sisällä tämän standardin mukaisia raportointivaatimuksia koskevaa osiota.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty raportointi (viittaus: kappale 24)

A59. ISA 200:ssa¹⁶ selitetään, että tilintarkastajalta saatetaan edellyttää ISA-standardien lisäksi säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista. Tällaisessa tapauksessa tilintarkastaja voi joutua käyttämään tilintarkastuskertomuksessa esittämistapaa tai sanamuotoja, jotka poikkeavat tässä standardissa kuvatuista. ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettavien tilintarkastuskertomusten yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilintarkastusten tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Silloin kun säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten ja ISA-standardien väliset erot koskevat vain tilintarkastuskertomuksen esittämistapaa ja sanamuotoja ja tilintarkastuskertomus sisältää vähintään kaikki kappaleessa 24 mainitut osat, tilintarkastuskertomuksessa saadaan viitata ISA-standardeihin. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan siis katsotaan noudattaneen ISA-standardien vaatimuksia, vaikka tilintarkastuskertomuksen esittämistapa ja sanamuodot on määrätty säädökseen tai määräykseen perustuvissa raportointivaatimuksissa.

¹⁶ ISA 200, kappale A55

Liite 1

(viittaus: kappaleet 14, A8)

Esimerkkejä luvuista ja muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon

Seuraavat ovat esimerkkejä luvuista ja muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon. Luettelon ei ole tarkoitus olla tyhjentävä.

Luvut

- keskeisiin tulostietoihin sisältyvät luvut, kuten nettotulos, osakekohtainen tulos, osingot, myyntituotot ja liiketoiminnan muut tuotot, sekä ostot ja liiketoiminnan kulut.
- valitut toimintaa koskevat tiedot, kuten jatkuvien toimintojen tulos päätoimintaluokittain tai myynti maantieteellisten segmenttien tai tuotelinjojen mukaan.
- erityiset erät kuten omaisuuserien luovutukset, oikeudenkäyntejä varten tehdyt varaukset, omaisuuserien arvon alentuminen, verotusta koskevat oikaisut, ympäristön ennallistamisvaraukset sekä uudelleenjärjestely- ja uudelleenorganisointikulut.
- maksuvalmiutta ja pääomaresursseja koskevat tiedot, kuten tiedot käteisvaroista, muista rahavaroista ja markkinakelpoisista arvopapereista, osingoista sekä lainoihin, rahoitusleasingosoihin ja vähemmistöosuuksiin liittyvistä velvoitteista.
- investoinnit segmentteittäin tai divisioonittain.
- taseen ulkopuolisiin järjestelyihin liittyvät rahamäärät ja niiden vaikutus rahoitukseen.
- takauksiin, sopimusperusteisiin velvoitteisiin, oikeudellisiin tai ympäristöä koskeviin vaateisiin ja muihin ehdollisiin velvoitteisiin liittyvät rahamäärät.
- taloudelliset mittarit tai tunnusluvut, kuten bruttokate, sidotun pääoman tuotto, oman pääoman tuotto, current ratio, korkokate ja velkasuhde. Jotkin näistä voivat olla suoraan täsmäytettävissä tilinpäätökseen.

Muut tiedot

- keskeisiä kirjanpidollisia arvioita ja niihin liittyviä oletuksia koskevat selostukset.
- lähipiiriin kuuluvien osapuolten yksilöinti sekä kuvaus niiden kanssa toteutuneista liiketoimista.
- selostus yhteisön periaatteista tai lähestymistavasta hyödyke-, valuutta- tai korkoriskien hallinnassa, esim. termiinisolimusten, koronvaihtosolimusten tai muiden rahoitusinstrumenttien käyttö.
- kuvaukset taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonteesta.

- kuvaus takauksista, vahingonkorvauksista, sopimusperusteisista velvoitteista, oikeudenkäynteihin tai ympäristövastuisiin liittyvistä tapauksista ja muista mahdollisista velvoitteista, mukaan lukien johdon laadullinen arvio niihin liittyvistä riskeistä.
- kuvaukset säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten muutoksista, kuten uusista vero- tai ympäristösäännöksistä, jotka ovat olennaisesti vaikuttaneet yhteisön toimintaan tai verotukselliseen asemaan tai joilla on olennainen vaikutus yhteisön talouden tulevaisuuden näkymiin.
- johdon laadulliset arviot tilikaudella voimaan tulleiden tai seuraavalla tilikaudella voimaan tulevien uusien tilinpäätösstandardien vaikutuksista yhteisön taloudelliseen tulokseen, taloudelliseen asemaan ja rahavirtoihin.
- yleiset kuvaukset liiketoimintaympäristöstä ja tulevaisuuden näkymistä.
- strategiaa koskeva katsaus.
- kuvaukset keskeisten hyödykkeiden tai raaka-aineiden markkinahintojen kehityssuunnista.
- maantieteellisten alueiden väliset erot kysyntään, tarjontaan ja sääntelyyn liittyvissä olosuhteissa.
- selostukset yhteisön tiettyjen segmenttien kannattavuuteen vaikuttavista erityisistä tekijöistä.

Liite 2

(viittaus: kappaleet 21–22, A53)

Muuhun informaatioon liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Esimerkki 2: Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Esimerkki 3: Muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Esimerkki 4: Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää mutta odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Esimerkki 5: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja tehnyt johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.
- Esimerkki 6: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan varauksen sisältävä lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöksen olennaiseen erään liittyä tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Esimerkki 7: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan kielteinen lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöstä koskeva kielteinen lausunto vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

Esimerkki 1 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:ta¹).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.²
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.³
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

¹ ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

² ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

³ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus⁴

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päätyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat⁵

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

⁴ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

⁵ Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto⁶ vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X⁷ sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme]

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän asian suhteen mitään raportoitavaa.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁸

[ISA 700:n (uudistettu)⁹ mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi]¹⁰.

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

⁶ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

⁷ Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

⁸ Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁹ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

¹⁰ Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökoh- taista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

**Esimerkki 2 – Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakio-
muotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta infor-
maatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei
ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa
saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen
antamispäivän jälkeen.**

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakio-
muotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus¹¹

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

¹¹ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto¹² vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää raportin X¹³ (mutta se ei sisällä tilinpäätöstä eikä sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme), jonka olemme saaneet käyttöömmme ennen tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, sekä raportin Y, jonka odotamme saavamme käyttöömmme kyseisen päivän jälkeen.

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti riskitiedassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöömmme samaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän suhteen mitään raportoitavaa.

[Kun luemme raportin Y, meidän on kommunikoitava hallintoelinten kanssa, jos johtopäätöksemme on, että raportissa on olennainen virheellisyys *[kuvataan kyseisessä maassa sovellettavat toimenpiteet]*¹⁴

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ¹⁵

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

¹² Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

¹³ Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

¹⁴ Tämä lisäkappale voi olla hyödyllinen silloin, kun tilintarkastaja on tunnistanut korjaamattoman virheellisuuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöönsä saamassaan muussa informaatiossa ja hänellä on lakiin perustuva velvollisuus suorittaa tiettyjä toimenpiteitä tämän suhteen.

¹⁵ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [nimi].¹⁶

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

¹⁶ Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökoh-
taista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

Esimerkki 3 – Muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto¹⁷ vastaa muusta informaatiosta. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä käyttööme saamamme muu informaatio sisältää [raporttiin X¹⁸ sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

Tilinpäätöstä koskeva lausuntonme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti riskitiedossa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttööme saamaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatioissa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta.

¹⁷ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

¹⁸ Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

Meillä ei ole tämän suhteen mitään raportoitavaa.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet ¹⁹

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

¹⁹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Esimerkki 4 – Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää mutta odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää mutta odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus²⁰

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

²⁰ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto²¹ vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X²² sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme]. Odotamme saavamme raportin X käyttööme tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä min-käänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä, kun saamme sen käyttööme, ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

[Kun luemme raportin X, meidän on kommunikoitava hallintoelinten kanssa, jos johtopäätöksemme on, että raportissa on olennainen virheellisyys *[kuvataan kyseisessä maassa sovellettavat toimenpiteet]*]²³

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet²⁴

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on *[nimi]*.

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

²¹ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

²² Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

²³ Tämä lisäkappale voi olla hyödyllinen silloin, kun tilintarkastaja on tunnistanut korjaamattoman olennaisen virheellisyyden tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöönsä saamassaan muussa informaatiossa ja hänellä on lakiin perustuva velvollisuus suorittaa tiettyjä toimenpiteitä tämän suhteen.

²⁴ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Esimerkki 5 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakimuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja on tunnistanut muussa informaatiossa olennaisen virheellisuuden.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakimuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja hänen johtopäätöksensä on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiimme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonemme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto²⁵ vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X²⁶ sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

Tilinpäätöstä koskeva lausuntonne ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti riskitiedossa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten jäljempänä on kuvattu, johtopäätöksemme on, että muussa informaatiossa on tällainen olennainen virheellisyys.

²⁵ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

²⁶ Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

[*Kuvaus muussa informaatioissa olevasta olennaisesta virheellisyydestä*]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat²⁷

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätöksen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet²⁸

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*]²⁹.

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

²⁷ Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

²⁸ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

²⁹ Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökoh-
taista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

Esimerkki 6 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöksen olennaiseen erään liittyy tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset valitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön konsernitilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus (ts. sovelletaan ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu konsernitilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi (ts. varauman sisältävä lausunto on asianmukainen).
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenve-to merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Konsernin osuus XYZ-yhtiössä, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy ABC:n mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan sijoituksen kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta XYZ:n vuosituloksesta, koska emme saaneet käyttöömmä XYZ:n taloudellista informaatiota ja meiltä evättiin mahdollisuus kommunikoida XYZ:n johdon ja tilintarkastajien kanssa. Täten emme pystyneet selvittämään, olisiko näihin lukuihin tarpeen tehdä muutoksia.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto³⁰ vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X³¹ sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä konsernitilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

³⁰ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

³¹ Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

Konsernitilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa konsernitilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatioissa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvataan, emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan sijoituksen kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta tilikauden tuloksesta. Näin ollen emme pysty tekemään johtopäätöstä siitä, onko muu informaatio tämän seikan osalta olennaisesti virheellistä.

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat]³²

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen kauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätöksen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatus seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet³³

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*]³⁴.

³² Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

³³ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

³⁴ Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökoh-taista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 7 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan kielteinen lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöstä koskeva kielteinen lausunto vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön konsernitilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus (ts. sovelletaan ISA 600:aa).
- Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IFRS-standardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä. Olennaisella virheellisyydellä on todettu olevan laajalle ulottuva vaikutus konsernitilinpäätökseen. Virheellisyyden vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ollut käytännössä mahdollista (ts. kielteinen lausunto on asianmukainen).
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan kielteiseen lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konserni-tilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenve-to merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatus seikan merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvan ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

Kuten liitetiedossa X selostetaan, vuoden 20X1 aikana hankitun tytäryrityksen tilinpäätös-tä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen, koska konserni ei ole vielä pystynyt varmistu-maan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvis-tä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenuun. IFRS-standardien mukaan kyseinen tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitä-nyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut konser-nitilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti. Yhdistelemättä jättämisen vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardi-en mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvol-lisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa* Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkas-tusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvol-lisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto³⁵ vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X³⁶ sisältyvän in-formaation, mutta se ei sisällä konsernitilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskerto-mustamme].

³⁵ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asian-mukainen.

³⁶ Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”

Konsernitilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa konsernitilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten edellä kohdassa *Kielteisen lausunnon perustelut* kuvataan, XYZ-yhtiö olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitänyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. Johtopäätöksemme on, että muu informaatio on samasta syystä olennaisesti virheellistä niiden X-raporttiin sisältyvien lukujen ja muiden tietojen osalta, joihin XYZ-yhtiön yhdistelemättä jättäminen vaikuttaa.

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat³⁷

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen kauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet³⁸

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*]³⁹.

[*Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista*]

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

³⁷ Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

³⁸ Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

³⁹ Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökoh-
taista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 800 (UUDISTETTU)

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA – ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta
laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6–7
Vaatimukset	
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	8
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	9–10
Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja	11–14
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston määritelmä	A1–A4
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	A5–A8
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	A9–A12
Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja	A13–A21
Liite: Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Sarjaan 100–700 kuuluvia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan tilintarkastukseen. Tässä standardissa käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja sovellettaessa kyseisiä standardeja tilintarkastukseen, joka kohdistuu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittuun tilinpäätökseen.
2. Tämä standardi on kirjoitettu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittua tilinpäätöskokonaisuutta ajatellen. ISA 805:ssä (uudistettu)¹ käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan taikka tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvan tilintarkastuksen kannalta.
3. Tämä standardi ei syrjäytä muiden ISA-standardien vaatimuksia, eikä standardissa pyritä käsittelemään kaikkia erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja toimeksiannon olosuhteissa.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Soveltaessaan ISA-standardeja erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen tilintarkastukseen tilintarkastajan tavoitteena on käsitellä asianmukaisesti erityisesti huomioon otettavat seikat, jotka ovat relevantteja seuraavien asioiden kannalta:
 - (a) toimeksiannon hyväksyminen;
 - (b) kyseisen toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen; ja
 - (c) tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös – Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös. (Viittaus: kapale A4)
 - (b) Erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaatiorin tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla oikean ja riittävän kuvan antami-

¹ ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tiliin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset*

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA
– ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI
LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

seen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.² (Viittaus: kappaleet A1–A4)

7. Tässä standardissa ”tilinpäätös” tarkoittaa ”erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätöskokonaisuus”. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen esittämistavan, rakenteen ja sisällön sekä sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu. ”Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös” käsittää myös kaikki siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

Vaatimukset

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

Tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyys

8. ISA 210 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja määrittää tilinpäätöksen laatimisessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden.³ Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, tilintarkastajan on muodostettava käsitys (viittaus: kappaleet A5–A8)
- (a) tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös on laadittu;
 - (b) aiotuista käyttäjistä; ja
 - (c) toimenpiteistä, joihin johto on ryhtynyt sen toteamiseksi, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä.

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja

9. ISA 200 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.⁴ Erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on ratkaistava, vaatiiko ISA-standardien soveltaminen toimeksiannon olosuhteissa erityisten seikkojen huomioon ottamista. (Viittaus: kappaleet A9–A12)
10. ISA 315:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta.⁵ Jos kyseessä on jonkin sopimuksen ehtojen mukaisesti laadittu tilinpäätös, tilintarkastajan on muodostettava käsitys johdon tilinpäätöstä laadittaessa tekemistä sopimuksen merkittävistä tulkinnoista, jos niitä on tehty. Tulkinta on merkittävä silloin, kun jokin toinen kohtuullinen tulkinta olisi aiheuttanut olennaisen eron tilinpäätöksessä esitettävään informaatioon.

² ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13(a)

³ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

⁴ ISA 200, kappale 18

⁵ ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 11(c)

Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja

11. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa laatiessaan ja kertomusta antaessaan tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:n (uudistettu) vaatimuksia.⁶ (Viittaus: kappaleet A13–A19))

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

12. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä asianmukaisella tavalla tai kuvataanko sitä siinä asianmukaisesti.⁷ Kun kyseessä on jonkin sopimuksen ehtojen mukaisesti laadittu tilinpäätös, tilintarkastajan on arvioitava, kuvataanko tilinpäätöksessä asianmukaisesti tilinpäätöksen perustana olevasta sopimuksesta tehdyt merkittävät tulkinnat, jos niitä on tehty.
13. ISA 700:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä, mukaan lukien kertomuksen joillekin osatekijöille määrätty järjestys. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus:
 - (a) tilintarkastuskertomuksessa on kuvattava myös tarkoitus, jota varten tilinpäätös on laadittu, ja tarvittaessa kuvattava aiotut käyttäjät tai viitattava erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon, johon tämä informaatio sisältyy; ja
 - (b) jos johdon on mahdollista valita useammasta vaihtoehdosta normisto, jota sovelletaan tällaisen tilinpäätöksen laatimisessa, johdon⁸ velvollisuuksia koskevassa selostuksessa on mainittava myös sen velvollisuus todeta, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti

14. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään tilintarkastuskertomuksen käyttäjien huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti ja ettei tilinpäätös tämän vuoksi ehkä sovi muuhun tarkoitukseen. (Viittaus: kappaleet A20–A21)

⁶ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

⁷ ISA 700 (uudistettu), kappale 15

⁸ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston määritelmä (viittaus: kappale 6)

A1. Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten sovellettavista normistoista ovat:

- veroperusteinen laatimisperusta yhteisön veroilmoitukseen liitettävää tilinpäätöstä varten;
- maksuperusteinen laatimisperusta sellaista rahavirtainformaatiota varten, joka yhteisöä voidaan pyytää tuottamaan velkojille;
- sääntelytalon antamat taloudellista raportointia koskevat määräykset, joiden tarkoituksena on täyttää kyseisen sääntelytalon vaatimukset; tai
- taloudellista raportointia koskevat kohdat, jotka sisältyvät sopimukseen, kuten joukkovelkakirjalainasopimukseen, muuhun lainasopimukseen tai projektia koskevaan avustuspäätökseen.

A2. Saattaa olla olosuhteita, joissa erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto pohjautuu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaan taikka säädökseen tai määräykseen perustuvaan tilinpäätösnormistoon mutta ei täytä kaikkia kyseisen normiston vaatimuksia. Esimerkki tällaisesta on sopimus, jonka mukaan tilinpäätös on laadittava maan tai oikeudenkäyttöalueen X useimpien mutta ei kaikkien tilinpäätösstandardien mukaisesti. Kun tämä on kyseisen toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävää, ei erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätökseen sisältyvässä sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvauksessa ole asianmukaista antaa sellaista käsitystä, että olisi kaikilta osin noudatettu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaa tai säädökseen tai määräykseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa. Edellä esitetystä sopimuksesta koskevassa esimerkissä voidaan sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvauksessa viitata tilinpäätösnormistoa koskeviin sopimuskohtiin eikä lainkaan mainita maan tai oikeudenkäyttöalueen X tilinpäätösstandardeja.

A3. Kappaleessa A2 kuvatuissa olosuhteissa erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto ei välttämättä ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, vaikka tilinpäätösnormisto, johon se perustuu, olisi oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto. Tämä johtuu siitä, että erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto ei ehkä täytä toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan tahon asettaman taikka säädökseen tai määräykseen perustuvan tilinpäätösnormiston kaikkia tarvittavia vaatimuksia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.

A4. Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös voi olla ainoa tilinpäätös, jonka yhteisö laatii. Tällaisissa olosuhteissa tilinpäätöstä saattavat käyttää myös muut käyttäjät kuin ne, joita varten tilinpäätösnormisto on tarkoitettu. ISA-standardeja sovellettaessa tilinpäätöksen katsotaan sen laajasta saatavuudesta huolimatta olevan erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös. Kappaleisiin 13–14 sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on välttää väärinkäsitykset siitä, mitä tarkoitusta varten tilinpäätös on laadittu. Tilinpäätöksessä esitet-

tävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin hyväksyttävää esittää tilinpäätöslaskelmissa tai liitetiedoissa taikka sisällyttää viittaamalla toiseen asiakirjaan.⁹

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

Sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyys (viittaus: kappale 8)

- A5. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös, aiottujen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet ovat keskeinen tekijä ratkaistaessa tilinpäätöksen laatimisessa noudatetun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä.
- A6. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi sisältää sellaisen organisaation asettamia tilinpäätösstandardeja, joka on toimivaltainen tai tunnustettu antamaan erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä koskevia standardeja. Tällaisessa tapauksessa näiden standardien oletetaan olevan hyväksyttäviä kyseiseen tarkoitukseen, jos organisaatio noudattaa vakiintunutta ja läpinäkyvää prosessia, johon kuuluu keskustelua relevanttien etuhajojen kanssa ja näiden näkemysten huomioon ottamista. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla saatetaan säädöksessä tai määräyksessä määrätä tilinpäätösnormistosta, jota johto käyttää tietyntyyppisen yhteisön erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen laatimisessa. Esimerkiksi sääntelytaho saattaa antaa taloudellista raportointia koskevia määräyksiä, jotka täyttävät kyseisen sääntelytahon vaatimukset. Ellei päinvastaisesta ole viitteitä, mainitun tilinpäätösnormiston oletetaan olevan hyväksyttävä tällaisen yhteisön laatimassa erityistä tarkoitusta varten laadittavassa tilinpäätöksessä.
- A7. Silloin kun kappaleessa A6 tarkoitettuja tilinpäätösstandardeja täydentämässä on lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, ISA 210 edellyttää tilintarkastajan ratkaisevan, onko tilinpäätösstandardien ja lisävaatimusten välillä ristiriitaisuuksia, ja määrää toimenpiteistä, joihin tilintarkastajan on ryhdyttävä, jos tällaisia ristiriitaisuuksia on.¹⁰
- A8. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi sisältää johonkin sopimukseen sisältyvät taloudellista raportointia koskevat kohdat tai muita kuin kappaleissa A6 ja A7 kuvattuja lähteitä. Tällöin tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyys toimeksiannon olosuhteissa ratkaistaan harkitsemalla, onko normistolla ominaisuuksia, joita hyväksyttävillä tilinpäätösnormistoilla tavallisesti on, kuten ISA 210:n liitteessä 2 kuvataan. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto, kunkin hyväksyttävillä tilinpäätösnormistoilla yleensä olevan ominaisuuden suhteellinen tärkeys kussakin toimeksiannossa perustuu ammatilliseen harkintaan. Esimerkiksi myyjä ja ostaja ovat saattaneet sopia yhteisön myyntipäivän nettovarallisuuden arvon määrittämistä varten, että heidän tarpeitaan ajatellen on asianmukaista arvioida myyntisaamisten mahdollisia luottotappioita koskevat vähennyserät erityistä varovaisuutta noudattaen, vaikkei tällainen taloudellinen

⁹ ISA 200, kappale 13(f)

¹⁰ ISA 210, kappale 18

informaatio ole puolueetonta verrattuna yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittavaan taloudelliseen informaatioon.

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja

(viittaus: kappale 9)

- A9. ISA 200:n mukaan tilintarkastajan täytyy noudattaa (a) tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, ja (b) kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. Sen mukaan tilintarkastajan on myös noudatettava ISA-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos kyseinen ISA-standardi ei ole tilintarkastuksen olosuhteissa relevantti tai kyseinen vaatimus ei ole relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto toteudu. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta suorittamalla vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.¹¹
- A10. Joidenkin ISA-standardien vaatimusten soveltaminen erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastuksessa saattaa edellyttää tilintarkastajalta erityisten seikkojen huomioon ottamista. Esimerkiksi ISA 320:n mukaiset harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon taloudellisen informaation tarpeet, jotka käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna.¹² Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään kuitenkin aiottujen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden arvioimisen pohjalta.
- A11. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös, kuten jonkin sopimuksen vaatimusten mukaisesti laadittava tilinpäätös, johto voi sopia aiottujen käyttäjien kanssa kynnsarvosta, jonka alapuolelle jääviä tilintarkastusta suoritettaessa todettavia virheellisyyksiä ei korjata tai muutoin oikaista. Tällaisen kynnsarvon olemassaolo ei kuitenkaan poista tilintarkastajalta vaatimusta olennaisuuden määrittämisestä ISA 320:n mukaisesti erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten.
- A12. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, kuka on (tai ketkä ovat) yhteisön hallintorakenteessa asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa kommunikoidaan.¹³ ISA 260:ssä (uudistettu) todetaan, että joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön johtamiseen ja kommunikointivaatimusten soveltamista mukautetaan tämän tilanteen huomioon ottamiseksi.¹⁴ Kun yhteisö laatii myös yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöskokonaisuuden, erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen laatimista valvova(t) henkilö(t) ei(vät) välttämättä ole samoja kuin kyseisen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöksen laatimisen valvonnasta vastaavat hallintoelinten jäsenet.

¹¹ ISA 200, kappaleet 14, 18 ja 22–23

¹² ISA 320 *Olellisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa, kappale 2*

¹³ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

¹⁴ ISA 260 (uudistettu), kappale A8

Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja

(viittaus: kappale 11)

- A13. Tämän standardin liitteessä on esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavista tilintarkastuskertomuksista. Myös muut tilintarkastuskertomusesimerkit saattavat olla relevantteja erityistä tarkoitusta varten laadittavasta tilinpäätöksestä raportoimisen kannalta (ks. esimerkiksi ISA 700:n (uudistettu), ISA 705:n (uudistettu)¹⁵, ISA 570:n (uudistettu)¹⁶, ISA 720:n (uudistettu) ja ISA 706:n (uudistettu)¹⁷ liitteet).

ISA 700:n (uudistettu) soveltaminen raportoitaessa erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä

- A14. Tämän standardin kappaleessa 11 selitetään, että tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:aa (uudistettu) laatiessaan lausuntoa ja raportoidessaan erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä. Näin toimiessaan tilintarkastajan on myös sovellettava muiden ISA-standardien raportointia koskevia vaatimuksia, ja kappaleissa A15–A19 käsiteltävistä erityisesti huomioon otettavista seikoista saattaa olla hänelle apua.

Toiminnan jatkuvuus

- A15. Erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan laatia tai olla laatimatta sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, jonka mukaan toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperusta on relevantti (toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperusta ei ole relevantti esimerkiksi joissakin verosäännöksiin perustuvissa tilinpäätöksissä, joita laaditaan tietyissä maissa tai tietyillä oikeudenkäyttöalueilla)¹⁸. Erityistä tarkoitusta varten laadittavassa tilinpäätöksessä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen tilintarkastuskertomukseen sisältyvää kuvausta toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä johdon velvoitteista¹⁹ voidaan joutua mukauttamaan tarvittavalla tavalla. Myös tilintarkastuskertomukseen sisältyvää kuvausta tilintarkastajan velvollisuuksista²⁰ voidaan joutua mukauttamaan tarvittavalla tavalla riippuen siitä, kuinka ISA 570:tä (uudistettu) sovelletaan toimeksiannon olosuhteissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

- A16. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksessa viestittä-

¹⁵ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

¹⁶ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

¹⁷ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

¹⁸ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappale 2

¹⁹ Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 34(b) ja A48

²⁰ Ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 39(b)(iv)

vä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikoista ISA 701:n²¹ mukaisesti. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, ISA 701:tä sovelletaan vain, kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimistä erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavassa tilintarkastuskertomuksessa tai kun tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Silloin kun erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavassa tilintarkastuskertomuksessa viestitään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, sovelletaan ISA 701:tä kokonaisuudessaan.²²

Muu informaatio

- A17. ISA 720:ssä (uudistettu)²³ käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen. Tämän standardin yhteydessä erityistä tarkoitusta varten laaditavan tilinpäätöksen sisältävien tai niihin liittyvien raporttien – joiden tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaavanlaisille sidosryhmille) informaatiota erityistä tarkoitusta varten laaditussa tilinpäätöksessä esitetystä informaatiosta tai seikoista – katsotaan ISA 720:tä (uudistettu) sovellettaessa olevan vuosikertomuksia. Jos tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, ”vastaavanlaisiin sidosryhmiin” luetaan myös ne tietyt käyttäjät, joiden taloudellisen informaation tarpeita erityistä tarkoitusta varten laaditussa tilinpäätöksessä käytetty erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto on tarkoitettu täyttämään. Kun tilintarkastaja toteaa, että yhteisö suunnittelee tällaisen raportin julkistamista, erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastukseen sovelletaan ISA 720:tä (uudistettu).

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi

- A18. ISA 700:n (uudistettu) mukainen vaatimus siitä, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen, koskee myös listattujen yhteisöjen erityistä tarkoitusta varten laadittujen tilinpäätösten tilintarkastuksia.²⁴ Säädös tai määräys voi edellyttää, että tilintarkastaja sisällyttää toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimen tilintarkastuskertomukseen, tai hän voi muutoin päättää tehdä niin raportoidessaan muiden kuin listattujen yhteisöjen erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä.

Viittaaminen yleiseen käyttöön tarkoitettuun tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen

- A19. Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi viitata erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta

²¹ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

²² ISA 700 (uudistettu), kappale 31

²³ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

²⁴ Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 45 ja A56-A58

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA
– ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI
LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

seikkaa koskevassa kappaleessa yleiseen käyttöön tarkoitettusta tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen tai siinä raportoituun seikkaan (tai raportoituihin seikkoihin) (ks. ISA 706 (uudistettu)).²⁵ Tilintarkastaja voi esimerkiksi katsoa asianmukaiseksi viitata erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavassa tilintarkastuskertomuksessa Toiminnan jatkuvuutta koskeva olennainen epävarmuus - kappaleeseen, joka sisältyy yleiseen käyttöön tarkoitettusta tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti (viittaus: kappale 14)

- A20. Erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä saatetaan käyttää muihin tarkoituksiin kuin siihen, johon se on tarkoitettu. Esimerkiksi sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yhteisöjä julkistamaan erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen. Väärinkäsitysten välttämiseksi tilintarkastaja sisällyttää käyttäjien huomion kiinnittämiseksi tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, jossa selostetaan, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti eikä sen vuoksi ehkä sovi muuhun tarkoitukseen. ISA 706:n (uudistettu) mukaan tämä kappale on sisällytettävä tilintarkastuskertomuksen erilliseen osioon, joka on otsikoitu asianmukaisesti sisältäen termin ”tietyn seikan painottaminen”.

Luovuttamista tai käyttämistä koskeva rajoitus (viittaus: kappale 14)

- A21. Kappaleessa 14 vaadittavan huomion kiinnittämisen lisäksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi mainita, että tilintarkastuskertomus on tarkoitettu vain tietyille käyttäjille. Kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla tilintarkastuskertomuksen luovuttamista tai käyttämistä. Näissä olosuhteissa kappaleessa 14 tarkoitettua kappaletta voidaan laajentaa viittaamalla näihin muihin seikkoihin, ja otsikkoa muutetaan vastaavasti (ks. tämän standardin liitteisiin sisältyvät esimerkit).

²⁵ Ks. ISA 706 (uudistettu), kappaleet 10-11

Liite

(Viittaus: kappale A13)

Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus, joka koskee sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti laadittua muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus, joka koskee maan tai oikeudenkäyttöalueen X veroperusteisen laatimisperustan mukaisesti laadittua muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus, joka koskee sääntelytahon antamien taloudellista raportointia koskevien määräysten mukaisesti laadittua listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Esimerkki 1 Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu sopimukseen sisältyvien taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto)

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.
- Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.
- Ei ole annettu tilintarkastuskertomusta yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöskokonaisuudesta.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuskertomuksen luovuttamista ja käyttämistä on rajoitettu.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että Yhtiön tilinpäätös 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu Yhtiön ja DEF-yhtiön välisen, 1.1.20X1 päivätyn sopimuksen (”sopimus”) osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiimme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilintarkastusta [maassa] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonemme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen – Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä tilintarkastuskertomuksen luovuttamista ja käyttämistä koskeva rajoitus

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperusta. Tilinpäätös on laadittu siten, että Yhtiö pystyy noudattamaan edellä tarkoitettuun sopimukseen sisältyviä taloudellista raportointia koskevia kohtia. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Tilintarkastuskertomuksemme on tarkoitettu yksinomaan Yhtiön ja DEF-yhtiön käyttöön, ja sitä ei pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja DEF-yhtiölle, eikä muiden osapuolten pidä käyttää sitä. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Johto on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

¹ Kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä termit johto ja hallintoelimet on ehkä korvattava kyseisen maan lainsäädännön mukaisilla termeillä.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuus-taso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoi- mintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvon- nasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintar- kastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.²
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen koh- tuullisuutta.

² Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilin- päätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA
– ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI
LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu maan X veroperusteisen laatimisperustan mukaisesti (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on henkilöyhtiön tilinpäätöskokonaisuus, jonka johto on laatinut maan X veroperusteisen laatimisperustan mukaisesti (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti) tarkoituksena auttaa yhtiömiehiä näiden omien veroilmoitusten tekemisessä. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.
- Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastuskertomuksen luovuttamista on rajoitettu.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-henkilöyhtiön (Henkilöyhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenvedo merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että Henkilöyhtiön tilinpäätös 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maan X [*kuvataan sovellettava tuloverolaki*] mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Henkilöyhtiöstä tilintarkastusta [*maassa*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsitksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonemme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

Tiettyä seikkaa painottava kappale – Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä tilintarkastuskertomuksen luovuttamista koskeva rajoitus

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperusta. Tilinpäätös on laadittu, jotta se auttaisi Henkilöyhtiön yhtiömiehiä näiden laatiessa omia veroilmoituksiaan. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Tilintarkastuskertomuksemme on tarkoitettu yksinomaan Henkilöyhtiölle ja sen yhtiömiehille, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille kuin Henkilöyhtiölle tai sen yhtiömiehille. Lausuntonamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet³

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maan X verotuksellisten arvojen pohjalta sekä selaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheelisyyttä.

Johto on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Henkilöyhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Henkilöyhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

³ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Hallintoelimet vastaavat Henkilöyhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuus-taso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoi-mintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tie-tojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvon-nasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintar-kastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Henkilöyhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.⁴
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkas-tusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aiheta epäillä Henkilöyhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuk-sessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausun-tomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään

⁴ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilin-päätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA
– ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI
LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Henkilöyhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön tilinpäätös-kokonaisuudesta, joka on laadittu sääntelytahon antaman taloudellista raportointia koskevan normiston mukaisesti (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut sääntelytahon antamien taloudellista raportointia koskevien määräysten (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti kyseisen sääntelytahon vaatimusten täyttämiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.
- Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakimuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti. Tilinpäätöksessä on esitetty riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta. Tilintarkastuskertomuksen luovuttamista tai käyttämistä ei ole rajoitettu.
- Sääntelytaho vaatii, että tilintarkastaja viestii tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti.
- Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[ABC-yhtiön osakkeenomistajille tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirta-laskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) määräyksen Z osan Y sisältyvien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiimme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilintarkastusta [maassa] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tiettyä seikkaa painottava kappale - Tilinpäätöksen laatimisperusta

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperusta. Tilinpäätös on laadittu, jotta se auttaisi Yhtiötä täyttämään sääntelytalon DEF asettamat vaatimukset. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Lausuntonne ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan 6, joka osoittaa, että Yhtiölle kertyi 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta tappiota ZZZ ja sen lyhytaikaiset velat ylittivät kyseisenä ajankohtana sen kokonaisvarat YYY:llä. Kuten liitetietojen kohdassa 6 todetaan, nämä tapahtumat tai olosuhteet yhdessä muiden liitetietojen kohdassa 6 esitettyjen seikkojen kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lausuntonne ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessa sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä

seikoista erillistä lausuntoa. Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.]

Muu seikka

Yhtiö on laatinut 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta erillisen IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen, josta olemme antaneet Yhtiön osakkeenomistajille erillisen 31.3.20X2 päivätyn tilintarkastuskertomuksen.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁵

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan määräyksen Z osaan Y sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien vaatimusten mukaisesti⁶, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Johto on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviin tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytetäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

⁵ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁶ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ” Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on määräyksen Z lukuun Y sisältyvien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistointintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.⁷
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuviissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista.

⁷ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA
– ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI
LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite]

[Päiväys]

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 805 (UUDISTETTU)

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA – YKSITTÄISIIN TILINPÄÄTÖSLASKELMIIN JA TILINPÄÄTÖSLASKELMAN TIETTYIHIN OSIIN, TILEIHIN TAI ERIIN KOHDISTUVAT TILINTARKASTUKSET

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	7–9
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	10
Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja	11–17
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A4
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	A5–A9
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	A10–A15
Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja	A16–A28
Liite 1: Esimerkkejä tilinpäätöslaskelman tiettyistä osista, tileistä tai eristä	
Liite 2: Esimerkkejä tilintarkastajan raporteista, jotka koskevat yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa ja tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Sarjaan 100–700 kuuluvia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja niitä on sopeutettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muun menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin. Tässä standardissa käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja sovellettaessa kyseisiä standardeja tilintarkastukseen, joka koskee yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa, tiliä tai erää. Yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa, tili tai erä on saatettu laatia yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston tai erityiseen tarkoitukseen sovellettavan normiston mukaisesti. Jos se on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, tilintarkastuksessa sovelletaan myös ISA 800 (uudistettu)¹ -standardia. (Viittaus: kappaleet A1–A4)
2. Tätä standardia ei sovelleta konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen, joka annetaan konsernin toimeksiannotiimin pyynnöstä suoritettuna, konsernin osan taloudelliseen informaation kohdistuvan työn tuloksena (katso ISA 600²).
3. Tämä standardi ei syrjäytä muiden ISA-standardien vaatimuksia, eikä siinä pyritä käsittelemään kaikkia erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja toimeksiannon olosuhteissa.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikaudelta laadittaviin yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin tai tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin. Jos kyseessä on tilintarkastus, joka kohdistuu tiettyä ajankohtaa koskevaan yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään, tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeistä ajankohtaa koskevaan informaatioon.

Tavoite

5. Soveltaessaan ISA-standardeja yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan taikka tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvassa tilintarkastuksessa tilintarkastajan tavoitteena on käsitellä asianmukaisesti erityisesti huomioon otettavat seikat, jotka ovat relevantteja seuraavien asioiden kannalta:
 - (a) toimeksiannon hyväksyminen;
 - (b) kyseisen toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen; ja

¹ ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*

² ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitiilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

- (c) yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa, tiliä tai erää koskevan lausunnon laatiminen ja raportin antaminen.

Määritelmät

- 6. Tässä standardissa
 - (a) ”tilinpäätöslaskelman osa” tai ”osa” tarkoittaa ”tilinpäätöslaskelman osa, tili tai erä”;
 - (b) ”IFRS-standardit” tarkoittavat IASB:n antamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja; ja
 - (c) yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman erityinen osa sisältää myös kaikki sitä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (viittaus: kappale A2).

Vaatimukset

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

ISA-standardien soveltaminen

- 7. ISA 200 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.³ Kun kyseessä on yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, tämä vaatimus pätee riippumatta siitä, onko tilintarkastaja saanut toimeksiantannon myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevasta tilintarkastuksesta. Jos tilintarkastaja ei ole saanut toimeksiantoa myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevasta tilintarkastuksesta, hänen tulee ratkaista, onko hänen käytännössä mahdollista suorittaa yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöksen tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A5–A6)

Tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyys

- 8. ISA 210 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja määrittää tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden.⁴ Kun kyseessä on yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, tämän tulee kattaa se, johtaako tilinpäätösnormiston soveltaminen sellaiseen esittämiseen, jossa annetaan riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys kyseisen tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämästä informaatiosta sekä olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta kyseisen tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämään informaatioon. (Viittaus: kappale A7)

³ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 18

⁴ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

Lausunnon muoto

9. ISA 210 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastustoimeksiannon sovittaviin ehtoihin sisällytetään tieto tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta.⁵ Kun kyseessä on yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, tilintarkastajan on harkittava, onko lausunnon odotettavissa oleva muoto kyseisissä olosuhteissa asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A8–A9)

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja

10. ISA 200:ssa todetaan, että ISA-standardit on kirjoitettu tilinpäätöksen tilintarkastusta varten; niitä pitää mukauttaa olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muun menneitä kausia koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin.^{6,7} Suunnitellessaan ja suorittaessaan yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvaa tilintarkastusta tilintarkastajan on mukautettava kaikkia kyseisen toimeksiannon kannalta relevantteja ISA-standardeja olosuhteiden vaatimalla tavalla. (Viittaus: kappaleet A10–A15)

Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja

11. Laatiessaan lausuntoa ja antaessaan raporttia yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:n (uudistettu)⁸ ja soveltuviissa tapauksissa ISA 800:n (uudistettu) vaatimuksia toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuina. (Viittaus: kappaleet A16–A22)

Kertomuksen antaminen yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta ja raportointinen yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöksen tietyistä osista

12. Jos tilintarkastaja ottaa vastaan toimeksiannon, jossa hän yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevan tilintarkastustoimeksiannon yhteydessä raportoi yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta, hänen on annettava kustakin toimeksiannosta erillinen lausunto.
13. Tilintarkastettu yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilintarkastettu tilinpäätöslaskelman osa voidaan julkistaa yhdessä yhteisön tilintarkastetun tilinpäätöskokonaisuuden kanssa. Jos tilintarkastaja toteaa, että yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa on esitetty siten, ettei sitä ole riittävästi erotettu tilinpäätöskokonaisuudesta, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa korjaamaan tilanne. Ellei kappaleista 15 ja 16 muuta johdu, tilintarkastajan on myös erotettava yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskeva

⁵ ISA 210, kappale 10(e)

⁶ ISA 200, kappale 2

⁷ ISA 200:n kappaleessa 13(f) selitetään, että termi ”tilinpäätös” yleensä viittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti määräytyvään tilinpäätöskokonaisuuteen.

⁸ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

lausunto tilinpäätöskokonaisuutta koskevasta lausunnosta. Tilintarkastaja ei saa antaa yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman osaa koskevaa raporttia, ennen kuin hän on vakuuttunut siitä, että erottaminen on toteutettu asianmukaisesti.

Yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvien tiettyjen seikkojen vaikutuksen huomioon ottaminen yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa, tiliä tai erää koskevassa tilintarkastuksessa ja siitä annettavassa raportissa

14. Jos yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy:
 - (a) ISA 705:n (uudistettu)⁹ mukainen mukautettu lausunto;
 - (b) ISA 706:n (uudistettu)¹⁰ mukainen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale;
 - (c) ISA 570:n (uudistettu)¹¹ mukainen toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta koskeva osio;
 - (d) ISA 701:n¹² mukainen viestintä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista; tai
 - (e) maininta, jossa kuvataan ISA 720:n (uudistettu) mukainen muuhun informaatioon sisältyvä olennainen virheellisyys;¹³

tilintarkastajan on otettava huomioon näiden seikkojen mahdolliset vaikutukset yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman yksittäiseen osaan kohdistuvaan tilintarkastukseen ja sitä koskevaan tilintarkastajan raporttiin. (Viitatus: kappaleet A23–A27)

Tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen

15. Jos tilintarkastaja toteaa, että yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna on tarpeellista antaa kielteinen lausunto tai jättää siitä lausunto antamatta, hänen ei ISA 705:n (uudistettu) mukaan ole sallittua sisällyttää samaan tilintarkastuskertomukseen vakiomuotoista lausuntoa kyseiseen tilinpäätökseen kuuluvasta yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tietystä tilinpäätöslaskelman

⁹ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale

¹⁰ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

¹¹ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappale 22

¹² ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*, kappale 13

¹³ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*, kappale 22(e)(ii)

- osasta.¹⁴ Näin on siksi, että tällainen vakiomuotoinen lausunto olisi ristiriidassa yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna annetun kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen kanssa. (Viittaus: kappale A28)
16. Jos tilintarkastaja toteaa, että yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna on tarpeellista antaa kielteinen lausunto tai jättää siitä lausunto antamatta mutta tämän tilinpäätöksen tiettyyn osaan kohdistuvassa erillisessä tilintarkastuksessa hän katsoo kuitenkin asianmukaiseksi antaa vakiomuotoisen lausunnon kyseisestä osasta, hän saa tehdä näin vain, jos:
- (a) säädös tai määräys ei estä tilintarkastajaa tekemästä näin;
 - (b) kyseinen lausunto esitetään tilintarkastajan raportissa, jota ei julkisteta yhdessä sen tilintarkastuskertomuksen kanssa, johon sisältyy kielteinen lausunto tai jossa lausunto on jätetty antamatta; ja
 - (c) kyseinen osa ei muodosta merkittävää osaa yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta.
17. Tilintarkastaja ei saa antaa vakiomuotoista lausuntoa tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvasta yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, jos hän on antanut kielteisen lausunnon tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna tai jättänyt siitä lausunnon antamatta. Näin on, vaikka yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa koskevaa tilintarkastajan raporttia ei julkistettaisi yhdessä sen tilintarkastuskertomuksen kanssa, johon sisältyy kielteinen lausunto tai jossa lausunto on jätetty antamatta. Tämä johtuu siitä, että yksittäisen tilinpäätöslaskelman katsotaan muodostavan merkittävän osan tilinpäätöksestä.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1, 6(c))

- A1. Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio määritellään ISA 200:ssa siten, että se on tiettyä yhteisöä koskevaa, taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistua, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettua informaatiota, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.¹⁵
- A2. Termi ”tilinpäätös” määritellään ISA 200:ssa niin, että se on jäsenytenyesti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista tai velvoitteista tietynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yleensä ter-

¹⁴ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 15

¹⁵ ISA 200, kappale 13(g)

mi ”tilinpäätös” viittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaiseen tilinpäätöskokonaisuuteen, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin mahdollista esittää tilinpäätöslaskelmassa tai liitetiedoissa tai sisällyttää viittaamalla toiseen asiakirjaan.¹⁶ Kuten kappaleessa 6(c) todetaan, viittaus yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman yksittäiseen osaan tarkoittaa kaikkia sitä koskevia tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

- A3. ISA-standardit on kirjoitettu tilinpäätöksen tilintarkastusta varten;¹⁷ niitä on muutettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan tilintarkastukseen, joka koskee muuta mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota, kuten yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa. (Liitteessä 1 luetellaan esimerkkejä tällaisesta muusta mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta.)
- A4. Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, joka ei ole mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus, suoritetaan kansainvälisen varmennustoimeksiannostandardin (ISAE) 3000 (uudistettu) mukaisesti.¹⁸

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

ISA-standardien soveltaminen (viittaus: kappale 7)

- A5. ISA 200:n mukaan tilintarkastajan täytyy noudattaa (a) tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, ja (b) kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. Sen mukaan tilintarkastajan on myös noudatettava ISA-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos koko kyseinen ISA-standardi ei ole tilintarkastuksen olosuhteissa relevantti tai vaatimus ei ole relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto toteudu. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta suorittamalla vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.¹⁹
- A6. Yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvan tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien noudattaminen ei ehkä ole käytännössä mahdollista silloin, kun tilintarkastaja ei ole saanut myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastusta koskevaa toimeksiantoa. Tällöin tilintarkastajalla ei useinkaan ole yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta samaa käsitystä kuin tilintarkastajalla, joka tilintarkas-

¹⁶ ISA 200, kappale 13(f)

¹⁷ ISA 200, kappale 2

¹⁸ ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

¹⁹ ISA 200, kappaleet 14, 18 ja 22–23

taa myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden. Tilintarkastajalla ei myöskään ole kirjanpitoaineiston tai muun kirjanpitoa koskevan informaation yleistä laatua koskevaa tilintarkastusevidenssiä, joka hankittaisiin yhteisön tilinpäätöskokonaisuuteen kohdistuvassa tilintarkastuksessa. Näin ollen tilintarkastaja saattaa tarvita kirjanpitoaineistosta saatavan tilintarkastusevidenssin tueksi muuta evidenssiä. Kun kyseessä on tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, jotkin ISA-standardit edellyttävät tilintarkastustyötä, joka saattaa olla suhteetonta verrattuna tilintarkastuksen kohteena olevaan osaan. Vaikka esimerkiksi ISA 570:n (uudistettu) vaatimukset ovat todennäköisesti relevantteja myyntisaamisten maksuaikatauluun kohdistuvan tilintarkastuksen olosuhteissa, näiden vaatimusten täyttäminen ei ehkä ole vaadittavista tilintarkastusponnisteluista johtuen käytännössä mahdollista. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvan ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittaminen ehkä ole käytännössä mahdollista, hän voi keskustella johdon kanssa siitä, voisiko toisentyypinen toimeksianto olla toteuttamiskelpoisempi.

Tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä (viittaus: kappale 8)

- A7. Yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa saattaa olla laadittu sellaisen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka pohjautuu toimivaltaisen tai tunnustetun standardin antavan organisaation asettamaan tilinpäätöskokonaisuuden laatimista koskevaan tilinpäätösnormistoon (esimerkiksi IFRS-standardeihin). Tällöin sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä koskevaan ratkaisuun voi kuulua harkinta siitä, sisältääkö kyseinen normisto kaikki sen pohjana olevan normiston vaatimukset, jotka ovat relevantteja riittävästi tietoja sisältävän yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan esittämisen kannalta.

Lausunnon muoto (viittaus: kappale 9)

- A8. Tilintarkastajan antaman lausunnon muoto riippuu sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja mahdollisista sovellettavista säädöksistä tai määräyksistä.²⁰ ISA 700:n (uudistettu) mukaan:²¹
- (a) kun annetaan vakioimuotoinen lausunto tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan lausunnossa käytetään, paitsi jos säädös tai määräys vaatii muuta, jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista:
 - (i) tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti; tai
 - (ii) on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti; ja

²⁰ ISA 200, kappale 8

²¹ ISA 700 (uudistettu), kappaleet 25–26

- (b) kun annetaan vakiomuotoinen lausunto tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan lausunnossa todetaan, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti.

A9. Kun kyseessä on yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei ehkä nimenomaisesti käsitellä kyseisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan esittämistä. Näin voi olla, kun sovellettava tilinpäätösnormisto pohjautuu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaan tilinpäätöskokonaisuuden laatimista koskevaan tilinpäätösnormistoon (esimerkiksi IFRS-standardeihin). Sen vuoksi tilintarkastaja harkitsee, onko lausunnon odotettavissa oleva muoto asianmukainen sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Tekijöitä jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan siitä, käytetäänkö tilintarkastajan lausunnossa sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, ovat:

- onko sovellettava tilinpäätösnormisto suoraan tai epäsuorasti rajoitettu tilinpäätöskokonaisuuden laatimiseen.
- onko yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa:
 - kaikilta osin kyseisen normiston niiden vaatimusten mukainen, jotka ovat relevantteja kyseisen tilinpäätöslaskelman tai kyseisen osan kannalta ja sisältääkö esitetty tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa kaikki sitä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot;
 - sellainen, että kun oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta on tarpeellista, siinä annetaan normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi muita tietoja tai poikkeuksellisissa olosuhteissa poiketaan normiston jostakin vaatimuksesta

Tilintarkastajan päätös lausunnon odotetusta muodosta perustuu ammatilliseen harkintaan. Siihen voi vaikuttaa se, onko sanamuodon ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein” käyttäminen oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittua yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevassa tilintarkastajan lausunnossa kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksyttyä.

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja

(viittaus: kappale 10)

A10. Kunkin ISA-standardin relevanssia on harkittava huolellisesti. Vaikka tilintarkastuksen kohteena olisi vain tilinpäätöslaskelman tietty osa, ovat sellaiset ISA-standardit kuin ISA 240²², ISA 550²³ ja ISA 570 (uudistettu) periaatteessa relevantteja.

²² ISA 240 *Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

²³ ISA 550 *Lähipiiri*

Näin on siksi, että kyseinen osa saattaa olla virheellinen johtuen väärinkäytöksestä, lähipiiriiliketoimien vaikutuksesta tai toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperustan virheellisestä soveltamisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

- A11. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida.²⁴ ISA 260:ssä (uudistettu) todetaan, että joissakin tapauksissa kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön johtamiseen ja kommunikointivaatimusten soveltamista mukautetaan tämän tilanteen huomioon ottamiseksi.²⁵ Kun yhteisö laatii myös tilinpäätöskokonaisuuden, yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai sen osan laatimista valvova(t) henkilö(t) ei(vät) välttämättä ole samoja kuin tilinpäätöskokonaisuuden laatimisen valvonnasta vastaavat hallintoelinten jäsenet.
- A12. Lisäksi ISA-standardit on kirjoitettu tilinpäätöksen tilintarkastusta varten; niitä on mukautettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvaan tilintarkastukseen.²⁶ Esimerkiksi johdon antamat tilinpäätöskokonaisuutta koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset korvattaisiin kirjallisilla vahvistusilmoituksilla, jotka koskevat tilinpäätöslaskelman tai osan esittämistä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- A13. Tilinpäätöskokonaisuudesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvillä seikoilla saattaa olla vaikutusta yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman osaan kohdistuvaan tilintarkastukseen (ks. kappale 14). Suunniteltaessa ja suoritettaessa yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastusta yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastaja saattaa pystyä käyttämään tilinpäätöslaskelmaan tai osaan kohdistuvassa tilintarkastuksessa tilintarkastusevidenssiä, joka on hankittu osana yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastusta. ISA-standardit kuitenkin edellyttävät, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilinpäätöslaskelmaan tai osaan kohdistuvan tilintarkastuksen hankkiakseen tilinpäätöslaskelmaa tai osaa koskevan lausunnon perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- A14. Erilliset tilinpäätöslaskelmat, joista tilinpäätöskokonaisuus koostuu, sekä useat tilinpäätöslaskelmien yksittäiset osat, niitä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan luettuina, ovat yhteydessä toisiinsa. Näin ollen tilintarkastaja ei yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa tilintarkastaessaan ehkä pysty tarkastelemaan tilinpäätöslaskelmaa tai osaa erillisenä. Tämän vuoksi tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista suorittaa toisiinsa liittyviin eriin kohdistuvia toimenpiteitä tilintarkastuksen tavoitteen saavuttamiseksi.

²⁴ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 11

²⁵ ISA 260 (uudistettu), kappaleet 10(b), 13, A1 (kolmas alakohta), A2 ja A8

²⁶ ISA 200, kappale 2

- A15. Lisäksi yksittäiselle tilinpäätöslaskelmalle tai tilinpäätöslaskelman tietylle osalle määritetty olennaisuus saattaa olla pienempi kuin yhteisön tilinpäätöskokonaisuudelle määritetty olennaisuus; tämä vaikuttaa tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sekä korjaamattomien virheellisyyksien arvioimiseen.

Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja

(viittaus: kappale 11)

- A16. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan täytyy lausuntoa laatiessaan arvioida, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon.²⁷ Kun kyseessä on yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa, on tärkeää, että kyseinen tilinpäätöslaskelma tai osa sisältää sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämästä informaatiosta sekä olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämään informaatioon.
- A17. Liitteessä 2 on esimerkkejä yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa ja tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevista riippumattoman tilintarkastajan raporteista. Myös muut esimerkit tilintarkastajan raporteista saattavat olla relevantteja yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevan raportoinnin kannalta (ks. esim. ISA 700:n (uudistettu), ISA 705:n (uudistettu), ISA 570:n (uudistettu), ISA 720:n (uudistettu) ja ISA 706:n (uudistettu) liitteet).

ISA 700:n (uudistettu) soveltaminen raportoitaessa yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietyistä osasta

- A18. Tämän standardin kappaleessa 11 selitetään, että tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:n (uudistettu) vaatimuksia toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuina laatiessaan lausuntoa ja raportoidessaan yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietyistä osasta. Näin toimiessaan tilintarkastajan täytyy myös soveltaa muiden ISA-standardien raportointivaatimuksia toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuina, ja hän saattaa katsoa, että kappaleissa A19–A21 esitetyistä näkökohdista on hänelle apua.

Toiminnan jatkuvuus

- A19. Yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan laatimisessa sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen tilintarkastajan raporttiin sisältyvää toiminnan jatkuvuuteen liittyvien johdon velvollisuuksien kuvausta²⁸ voi olla tarpeellista mukauttaa. Myös tilintarkastajan raporttiin sisältyvää tilintarkastajan

²⁷ ISA 700 (uudistettu), kappale 13(e)

²⁸ Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 34(b) ja A48

velvollisuuksien kuvausta²⁹ voi olla tarpeellista mukauttaa riippuen siitä, kuinka ISA 570:tä (uudistettu) sovelletaan toimeksiannon olosuhteissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

- A20. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksessa viestittävä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti.³⁰ Kun kyseessä on yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastus, ISA 701:tä sovelletaan vain silloin, kun säädös tai määräys edellyttää tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimistä tällaisia tilinpäätöslaskelmia tai niiden tiettyjä osia koskevassa tilintarkastajan raportissa tai tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikoista. Kun yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevassa tilintarkastajan raportissa viestitään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, ISA 701:tä sovelletaan kokonaisuudessaan.³¹

Muu informaatio

- A21. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen. Tämän standardin yhteydessä yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan sisältävien tai niihin liittyvien raporttien – joiden tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaavanlaisille sidosryhmille) informaatiota yksittäisessä tilinpäätöslaskelmassa tai tilinpäätöslaskelman tietyssä osassa esitetystä informaatiosta tai seikoista – katsotaan ISA 720:tä (uudistettu) sovellettaessa olevan vuosikertomuksia. Kun tilintarkastaja toteaa, että yhteisö suunnittelee tällaisen raportin julkistamista, yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen sovelletaan ISA 720:tä (uudistettu).

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi

- A22. ISA 700:n (uudistettu) mukainen vaatimus siitä, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen, koskee myös listattujen yhteisöjen yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastuksia.³² Säädös tai määräys voi edellyttää, että tilintarkastaja sisällyttää toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimen tilintarkastuskertomukseen, tai hän voi muutoin päättää tehdä niin raportoidessaan muiden kuin listattujen yhteisöjen yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta.

²⁹ Ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 39(b)(iv)

³⁰ ISA 700 (uudistettu), kappale 30

³¹ ISA 700 (uudistettu), kappale 31

³² Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 45 ja A56-A58

Kertomuksen antaminen yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta ja raportoiminen yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietyistä osasta (viittaus: kappale 14)

Sen arvioiminen, miten tietyt yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät seikat vaikuttavat yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen ja siitä annettavaan raporttiin

A23. Kappaleen 14 mukaan tilintarkastajan on otettava huomioon tiettyjen tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen mahdollisesti sisältyvien seikkojen mahdolliset vaikutukset yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen ja siitä annettavaan raporttiin. Sen arvioimiseen, onko tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvä seikka relevantti yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietyistä osasta raportoimista koskevan toimeksiannon kannalta, liittyy ammatillista harkintaa.

A24 Relevantteja tekijöitä näitä vaikutuksia arvioitaessa voivat olla esimerkiksi:

- tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) luonne ja se, miten laajasti se liittyy yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan sisältöön.
- se, kuinka laajalle tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutus ulottuu.
- sovellettavien tilinpäätösnormistojen välisten erojen luonne ja laajuus.
- tilinpäätöskokonaisuuden kattaman ajanjakson (tai kattamien ajanjaksojen) ja toisaalta yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan kattaman ajanjakson taikka kausien päättymispäivien välinen ero.
- tilinpäätöskokonaisuutta koskevan tilintarkastuskertomuksen antamisesta kulunut aika.

A25. Esimerkiksi kun tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä tilintarkastajan lausunnossa on myyntisaamia koskeva varauma ja yksittäinen tilinpäätöslaskelma sisältää myyntisaamia tai tilinpäätöslaskelman tietty osa liittyy myyntisaamiin, tällä on todennäköisesti vaikutusta tilintarkastukseen. Toisaalta jos tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastajan lausunnossa oleva varauma liittyy pitkäaikaisten velkojen luokitteluun, on vähemmän todennäköistä, että sillä olisi vaikutusta, jos yksittäisen tilinpäätöslaskelman tilintarkastus kohdistuu tuloslaskelmaan tai jos tilinpäätöslaskelman tietty osa liittyy myyntisaamiin.

A26. Tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa viestittäväillä tilintarkastuksen kannalta keskeisillä seikoilla voi olla vaikutuksia yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen. Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaan osioon sisältyvä informaatio siitä, kuinka seikkaa on käsitelty tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastuksessa, voi olla hyödyllistä tilintarkastajan ratkaistessa, kuinka seikkaa käsitellään, kun

se on relevantti yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn erän tilintarkastuksen kannalta.

Viittaaminen tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen

A27. Vaikka tietyillä tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyvillä seikoilla ei olisi vaikutusta yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen, tilintarkastaja saattaa katsoa asianmukaiseksi viitata kyseiseen seikkaan (tai kyseisiin seikkoihin) yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevaan raporttiin sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa (katso ISA 706).³³ Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi viitata yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevassa raportissa esimerkiksi tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyvään Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus -osioon.

Yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen (viittaus: kappale 15)

A28. Yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on sallittua jättää relevanteissa tapauksissa lausunto antamatta toiminnan tuloksesta ja rahavirroista ja antaa vakiomuotoinen lausunto taloudellisesta asemasta, koska lausunnon antamatta jättäminen koskee vain toiminnan tulosta ja rahavirtoja, ei tilinpäätöstä kokonaisuutena.³⁴

³³ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*, kappale 6.

³⁴ ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*, kappale A8, sekä ISA 705 (uudistettu), kappale A16

Liite 1

(viittaus: kappale A3)

Esimerkkejä tilinpäätöslaskelman tietyistä osista, tileistä tai eristä

- Myyntisaamiset, epävarmoja myyntisaamisia koskevat vähennyserät, vaihto-omaisuus, yksityisen eläkejärjestelyn kertyneitä etuuksia koskeva velka, yksilöityjen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoon merkitty arvo tai vakuutussalkun ”toteutuneita mutta vielä ilmoittamattomia” korvausvaateita koskeva velka näitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.
- yksityisen eläkejärjestelyn ulkopuolella hallinnoitavia varoja ja tuottoja koskeva laskelma sitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.
- aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden nettomääriä koskeva laskelma sitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.
- vuokralle otettuun omaisuuteen liittyviä maksuja koskeva laskelma selittävät liitetiedot mukaan lukien.
- voitto-osuuksia tai henkilöstön bonuksia koskeva laskelma sitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.

Liite 2

(Viittaus: kappale A16)

Esimerkkejä riippumattoman tilintarkastajan raporteista, jotka koskevat yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa ja tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa

- Esimerkki 1: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto) mukaisesti.
- Esimerkki 2: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto) mukaisesti.
- Esimerkki 3: Tilintarkastajan raportti listatun yhteisön tilinpäätöslaskelman tietystä osasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto) mukaisesti.

Esimerkki 1: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto) mukaisesti

Tätä raporttiesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Muun kuin listatun yhteisön taseeseen (ts. yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan) kohdistuva tilintarkastus.
- Yhteisön johto on laatinut taseen maassa tai oikeudenkäyttöalueella X noudatettavan tilinpäätösnormiston niiden vaatimusten mukaisesti, jotka ovat relevantteja taseen laatimisen kannalta.
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista
- Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää laajan käytäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet.
- Tilintarkastaja on todennut, että tilintarkastajan lausunnossa on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti. Tilinpäätöksessä on esitetty riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) taseen 31.12.20X1 ja sitä koskevat liitetiedot, mukaan lukien merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva yhteenveto (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”).

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätöslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 tällaisiin laskelmiin maassa X sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. [Lausunto-osio sijoitettu alkuun ISA 700:n (uudistettu) vaatimalla tavalla.]

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilinpäätöslaskelman tilintarkastusta [maassa] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä. [Tämän osion ensimmäinen ja viimeinen virke sisältyivät aiemmin tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavaan osioon. Lisäksi Lausunnon perustelut -osio on sijoitettu ISA 700:n (uudistettu) vaatimalla tavalla välittömästi lausuntokappaleen jälkeen.]

Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöslaskelman liitetietojen kohtaan 6, joka osoittaa, että Yhtiölle kertyi 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta tappiota ZZZ ja sen lyhytaikaiset velat ylittivät kyseisenä ajankohtana sen kokonaisvarat YYY:llä. Kuten liitetietojen kohdassa 6 todetaan, nämä tapahtumat tai olosuhteet yhdessä muiden liitetietojen kohdassa 6 esitettyjen seikkojen kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöslaskelmaa koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet¹

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan maassa X noudatettavan tilinpäätösnormiston niiden vaatimusten mukaisesti, jotka ovat relevantteja tällaisen tilinpäätöslaskelman laatimisen kannalta, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Johto on tilinpäätöslaskelmaa laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuu-

¹ Termit johto ja hallintoelimet on kaikissa näissä raporttiesimerkeissä mahdollisesti korvattava muilla termeillä, jotka ovat asianmukaisia kyseisen maan oikeusnormiston mukaan.

teen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa.

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöslaskelmassa kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastajan raportti, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöslaskelman perusteella.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.²
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

² Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA – YKSITTÄISIIN TILINPÄÄTÖSLASKELMIIN
JA TILINPÄÄTÖSLASKELMAN TIETTYIHIN OSIIN, TILEIHIN TAI ERIIN KOHDISTUVAT
TILINTARKASTUKSET

- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää raportissamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöslaskelmassa esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat raportin antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöslaskelman, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista.]

[Tilintarkastajan osoite] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[Päiväys]

Esimerkki 2: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti.

Tätä raporttiesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista

- Saatuja ja suoritettuja maksuja koskevaan laskelmaan (ts. yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan) kohdistuva tilintarkastus.
- Ei ole annettu tilintarkastuskertomusta tilinpäätöskokonaisuudesta.
- Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti vastatakseen velkojalta saatuun rahavirtainformaatiota koskevaan pyyntöön. Johdon on ollut mahdollista valita erilaisten tilinpäätösnormistojen välillä.
- Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.³
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen
- Tilintarkastaja on todennut, että tilintarkastajan lausunnossa on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastajan raportin luovuttamista tai käyttämistä ei ole rajoitettu.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).
- Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta ja laatimisessa käytettävän taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivaltuuksia.

³ ISA 800 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisen tilinpäätöksen muodosta ja sisällöstä

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) saatuja ja suoritettuja maksuja koskevan laskelman 31.10.20X1 päättyneeltä tilikaudelta sekä kyseisen laskelman liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaateista (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”).

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätöslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön saaduista ja suoritetuista maksuista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti. [Lausunto-osio sijoitettu alkuun ISA 700:n (uudistettu) vaatimalla tavalla.]

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilinpäätöslaskelman tilintarkastusta [maassa] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. [Tämän osion ensimmäinen ja viimeinen virke sisältyivät aiemmin tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavaan osioon. Lisäksi Lausunnon perustelut -osio on sijoitettu ISA 700:n (uudistettu) vaatimalla tavalla välittömästi lausuntokappaleen jälkeen.]

Tietyn seikan painottaminen – Laatimisperusta

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöslaskelman liitetietoon X, jossa kuvataan laskelman laatimisperusta. Tilinpäätöslaskelma on laadittu informaation tuottamiseksi velkojaa XYZ varten. Tämän vuoksi laskelma ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Lausuntonamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöslaskelmaa koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁴

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti; tähän kuuluu sen toteaminen, että maksuperusteinen laatimisperusta on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen perusta tilinpäätöslaskelman laatimiselle, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Johto on tilinpäätöslaskelmaa laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteiden käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

⁴ Tai muut termit, jotka ovat asianomaisen maan lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöslaskelmassa kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastajan raportti, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöslaskelman perusteella.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistointintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.⁵
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aiheutta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää raportissamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöslaskelmassa esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat raportin antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastus-

⁵ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

evidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon mahdollisesti tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- arvioimme tilinpäätöslaskelman, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätöslaskelma sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[Päiväys]

Esimerkki 3 Tilintarkastajan raportti listatun yhteisön tilinpäätöslaskelman tietystä osasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti

Tätä raporttiesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Tilintarkastus, joka kohdistuu myyntisaamisia koskevaan laskelmaan (ts. tilinpäätöslaskelman osaan, tiliin tai erään).
- Yhteisön johto on tuottanut taloudellisen informaation sääntelytahon antamien taloudellista raportointia koskevien määräysten mukaisesti kyseisen sääntelytahon vaatimusten täyttämiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.
- Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.⁶
- Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.
- Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.
- Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan eettisiä vaatimuksia.
- Tilintarkastajan raportin luovuttamista on rajoitettu.
- Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.
- Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).
- Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.
- Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.

⁶ ISA 800 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisen tilinpäätöksen muodosta ja sisällöstä

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI

[ABC-yhtiön osakkeenomistajille tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) myyntisaamia koskevan laskelman 31.12.20X1 ("laskelma").

Lausunto

Lausuntonamme esitämme, että taloudellinen informaatio, joka sisältyy Yhtiön laskelmaan, on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [kuvataan sääntelytahon antamat taloudellista raportointia koskevat määräykset] mukaisesti. [Lausunto-osio sijoitettu alkuun ISA 700:n (uudistettu) vaatimalla tavalla.]

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet laskelman tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä laskelman tilintarkastusta [maassa] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. [Tämän osion ensimmäinen ja viimeinen virke sisältyivät aiemmin tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavaan osioon. Lisäksi Lausunnon perustelut -osio on sijoitettu ISA 700:n (uudistettu) vaatimalla tavalla välittömästi lausuntokappaleen jälkeen.]

Tietyn seikan painottaminen – Laskelman laatimisperusta sekä raportin luovuttamista koskeva rajoitus

Kiinnitämme huomiotanne laskelman liitetietoon X, jossa kuvataan laskelman laatimisperusta. Laskelma on laadittu sitä varten, että se auttaa Yhtiötä täyttämään sääntelytahon DEF asettamat vaatimukset. Tämän vuoksi laskelma ei ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen. Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan Yhtiölle ja sääntelytaholle DEF, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille kuin Yhtiölle ja sääntelytaholle DEF. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Laskelmaa koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet⁷

Johto vastaa laskelman laatimisesta [kuvataan sääntelytahon antamat taloudellista raportointia koskevat määräykset] mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia laskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

⁷ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Johto on laskelmaa laatiessaan velvollinen arvioimaan Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen prosessin valvonnasta

Tilintarkastajan velvollisuudet laskelman tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko laskelmassa kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastajan raportti, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät laskelman perusteella.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa

ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat laskelman olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.³

³ Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää raportissamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin laskelmassa esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat raportin antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuviissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista.

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan raportti, on [nimi].

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[*Tilintarkastajan osoite*] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

**KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI
ISA 810 (UUDISTETTU)**
**TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOISTA RAPORTOIMISTA
KOSKEVAT TOIMEKSIANNOT**

(Sovelletaan toimeksiantoihin, joissa raportoidaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavista tilinpäätösyhteenvedoista.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoitteet	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Toimeksiannon hyväksyminen	5–7
Toimenpiteiden luonne	8
Lausunnon muoto	9–11
Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat	12–13
Tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa oleva informaatio	14–15
Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta	16–21
Luovuttamista tai käyttämistä koskeva rajoitus tai lukijoiden huomion kiinnittäminen laatimisperustaan	22
Vertailutiedot.....	23–24
Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio	25
Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon	26–27
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Toimeksiannon hyväksyminen	A1–A7
Tilintarkastetun tilinpäätöksen saatavuuden arvioiminen	A8
Lausunnon muoto	A9

Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat	A10
Tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa oleva informaatio	A11–A16
Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta	A17–A23
Vertailutiedot	A24–A25
Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio	A26
Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon	A27
Liite: Esimerkkejä tilinpäätösyhteenvedoa koskevista riippumattoman tilintarkastajan raporteista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia toimeksiannossa, jossa hän raportoi ISA-standardien mukaisesti tilintarkastamastaan tilinpäätöksestä johdetusta tilinpäätösyhteenvedosta.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan toimeksiantoihin, joissa raportoidaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadituista tilinpäätösyhteenvedoista.

Tavoitteet

3. Tilintarkastajan tavoitteena on:
 - (a) ratkaista, onko hänen asianmukaista hyväksyä tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskeva toimeksianto; ja
 - (b) jos hän on saanut tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevan toimeksiannon
 - (i) laatia hankitusta tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten arvioinnin perusteella lausunto tilinpäätösyhteenvedosta; ja
 - (ii) esittää tämä lausunto selkeästi kirjallisessa raportissa, jossa kuvataan myös lausunnon perusteet.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Sovellatut kriteerit – Kriteerit, joita johto on soveltanut tilinpäätösyhteenvedon laatimisessa.
 - (b) Tilintarkastettu tilinpäätös – Tilinpäätös,¹ jonka tilintarkastaja on tilintarkastanut ISA-standardien mukaisesti ja josta tilinpäätösyhteenvedo on johdettu.
 - (c) Tilinpäätösyhteenvedo – Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, joka on johdettu tilinpäätöksestä mutta ei ole yhtä yksityiskohtainen kuin tilinpäätös; se on kuitenkin jäsennetty esitys, joka on yhdenmukainen sen kanssa, mitä tilinpäätöksessä esitetään yhteisön taloudellisista voimavaroista tai velvoitteista tietynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa.² Eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla saatetaan käyttää erilaisia terminologiaa kuvamaan tällaista taloudellista informaatiota.

¹ Termi ”tilinpäätös” määritellään ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kappaleessa 13(f).

² ISA 200, kappale 13(f)

Vaatimukset

Toimeksiannon hyväksyminen

5. Tilintarkastaja saa hyväksyä toimeksiannon, joka koskee raportoimista tilinpäätösyhteenvedosta tämän standardin mukaisesti, vain silloin, kun hän on saanut toimeksiannon suorittaa sen tilinpäätöksen, josta tilinpäätösyhteenvedo johdetaan, ISA-standardien mukainen tilintarkastus. (Viittaus: kappale A1)
6. Ennen tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevan toimeksiannon hyväksymistä tilintarkastajan on (viittaus: kappale A2)
 - (a) ratkaistava, ovatko sovelletut kriteerit hyväksyttäviä; (viittaus: kappaleet A3–A7)
 - (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää, että se
 - (i) vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta sovellettujen kriteerien mukaisesti;
 - (ii) vastaa siitä, että tilintarkastettu tilinpäätös on tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla ilman kohtuuttomia vaikeuksia (tai jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla, sekä asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten, tämä säädös tai määräys kuvataan tilinpäätösyhteenvedossa); ja
 - (iii) vastaa siitä, että tilinpäätösyhteenvedoa koskeva tilintarkastajan raportti sisällytetään asiakirjaan, johon tilinpäätösyhteenvedo sisältyy ja jossa mainitaan, että tilintarkastaja on raportoinut siitä;
 - (c) sovittava johdon kanssa, minkä muotoinen lausunto annetaan tilinpäätösyhteenvedosta (katso kappaleet 9–11).
7. Jos tilintarkastaja toteaa, että sovelletut kriteerit eivät ole hyväksyttäviä, tai hän ei pysty hankkimaan johdolta kohdassa 6(b) tarkoitettua vahvistusta, hän ei saa hyväksyä tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevaa toimeksiantoa, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää sitä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole tämän standardin mukainen. Näin ollen tilinpäätösyhteenvedoa koskevassa tilintarkastajan raportissa ei saa viitata siihen, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin mukaisesti. Tilintarkastajan on sisällytettävä toimeksiannon ehtoihin asianmukainen maininta tästä. Tilintarkastajan on myös määritettävä vaikutus, joka tällä saattaa olla sen tilinpäätöksen tilintarkastukseen, josta tilinpäätösyhteenvedo johdetaan.

Toimenpiteiden luonne

8. Tilintarkastajan on suoritettava seuraavat toimenpiteet sekä muut mahdollisesti tarpeelliseksi katsomansa toimenpiteet tilinpäätösyhteenvedoa koskevan lausuntonsa perustaksi:

- (a) arvioitava, käykö tilinpäätösyhteenvedosta asianmukaisella tavalla ilmi sen yhteenvedonomainen luonne ja yksilöidäänpö siinä tilintarkastettu tilinpäätös asianmukaisella tavalla.
- (b) silloin kun tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä ei ole tilintarkastettua tilinpäätöstä, arvioitava, kuvataanko siinä selkeästi:
 - (i) keneltä tai mistä tilintarkastettu tilinpäätös on saatavissa; tai
 - (ii) säädös tai määräys, jossa täsmennetään, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla, ja jossa asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten.
- (c) arvioitava, esitetäänkö sovelletut kriteerit tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisella tavalla.
- (d) verrattava tilinpäätösyhteenveloa tilintarkastetun tilinpäätöksen sisältämään vastaavaan informaatioon sen toteamiseksi, täsmääkö tilinpäätösyhteenvelo tilintarkastetun tilinpäätöksen sisältämään vastaavaan informaatioon tai onko se uudelleenlaskettavissa sen pohjalta.
- (e) arvioitava, onko tilinpäätösyhteenvelo laadittu sovellettujen kriteerien mukaisesti.
- (f) tilinpäätösyhteenvedon tarkoitus huomioon ottaen arvioitava, sisältääkö tilinpäätösyhteenvelo tarvittavan informaation ja onko se yhdistelty asianmukaisella tasolla niin, ettei se ole olosuhteisiin nähden harhaanjohtavaa.
- (g) arvioitava, onko tilintarkastettu tilinpäätös tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla ilman kohtuuttomia vaikeuksia, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla saatavilla, ja asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten. (Viittaus: kappale A8)

Lausunnon muoto

9. Kun tilintarkastaja on todennut, että tilinpäätösyhteenvedosta on asianmukaista antaa vakioimuotoinen lausunto, tilintarkastajan lausunnossa on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista, ellei säädös tai määräys vaadi muuta: (viittaus: kappale A9)
 - (a) tilinpäätösyhteenvelo on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*sovellettujen kriteerien*] mukaisesti; tai
 - (b) tilinpäätösyhteenvelo on oikein tehty yhteenvelo tilintarkastetusta tilinpäätöksestä [*sovellettujen kriteerien*] mukaisesti.
10. Jos tilinpäätösyhteenveloa koskevan lausunnon sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa kappaleessa 9 kuvatusta, tilintarkastajan on

- (a) sovellettava kappaleessa 8 kuvattuja toimenpiteitä ja muita tarvittavia toimenpiteitä, jotta hänen on mahdollista antaa lausunto, josta on määrätty; ja
 - (b) arvioitava, voisivatko tilinpäätösyhteenvedon käyttäjät ymmärtää tilinpäätösyhteenvedoa koskevan tilintarkastajan lausunnon väärin, ja jos voisivat, voidaanko tilintarkastajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.
11. Jos tilintarkastaja kappaleessa 10(b) tarkoitetussa tapauksessa toteaa, ettei tilinpäätösyhteenvedoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä toimeksiantoa, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole tämän standardin mukainen. Näin ollen tilinpäätösyhteenvedoa koskevassa tilintarkastajan raportissa ei saa viitata siihen, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat

12. Tilinpäätösyhteenvedoa koskeva tilintarkastajan raportti saatetaan päivätä tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivää myöhemmälle päivälle. Tällöin tilinpäätösyhteenvedoa koskevassa tilintarkastajan raportissa on mainittava, etteivät tilinpäätösyhteenvedo ja tilintarkastettu tilinpäätös kuvasta niiden tapahtumien vaikutuksia, jotka ovat toteutuneet tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. (Viittaus: kappale A10)
13. Tilintarkastajan tietoon saattaa tulla asioita, jotka ovat olleet olemassa tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä mutta joista hän ei aiemmin ole ollut tietoinen. Tällöin tilintarkastaja ei saa antaa tilinpäätösyhteenvedoa koskevaa raporttia ennen kuin hän on saattanut loppuun ISA 560:n³ mukaisen harkinnan, joka koskee tällaisia asioita suhteessa tilintarkastettuun tilinpäätökseen.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio

14. Tilintarkastajan on luettava tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio ja harkittava, onko kyseisen informaation ja tilinpäätösyhteenvedon välillä olennaista ristiriitaisuutta.
15. Jos tilintarkastaja tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden, hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa ja ratkaistava, onko tilinpäätösyhteenvedo tai tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaa informaatiota tarpeellista muuttaa. Jos tilintarkastaja toteaa, että informaatiota on tarpeellista muuttaa ja johto kieltäytyy muuttamasta sitä tarvittavalla tavalla, tilintarkastajan on ryhdyttävä kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiin toimenpitei-

³ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*

siin, joihin kuuluu sen harkitseminen, mitä vaikutuksia tällä on tilinpäätösyhteen-
vetoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin. (Viittaus: kappaleet A11-A16)

Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta

Tilintarkastajan raportin osat

16. Tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa on oltava seuraavat osat:⁴ (viittaus: kappale A23)
- (a) otsikko, joka selkeästi osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan raportti. (Viittaus: kappale A17)
 - (b) vastaanottaja. (Viittaus: kappale A18)
 - (c) tilinpäätösyhteenvedon, josta tilintarkastaja raportoi, yksilöinti, mukaan lukien kaikkien tilinpäätösyhteenvetoon sisältyvien laskelmien nimet. (Viittaus: kappale A19)
 - (d) tilintarkastetun tilinpäätöksen yksilöinti.
 - (e) selkeästi ilmaistu lausunto standardin kappale 20 huomioon ottaen. (katso kappaleet 9–11)
 - (f) maininta siitä, ettei tilinpäätösyhteenveto sisällä kaikkia tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovelletun tilinpäätösnormiston edellyttämiä tietoja ja että tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin lukeminen ei korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.
 - (g) soveltuviissa tapauksissa kappaleessa 12 vaadittava maininta.
 - (h) viittaus tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen, maininta sen antamispäivästä ja, ellei kappaleista 19–20 muuta johdu, maininta siitä, että tilintarkastetusta tilinpäätöksestä on annettu vakio-
muotoinen lausunto.
 - (i) kuvaus tilinpäätösyhteenvetoa koskevasta johdon⁵ velvollisuuksista selventämällä, että johto⁶ vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta sovellettujen kriteerien mukaisesti.
 - (j) maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on antaa tämän standardin mukaisesti suorittamiensa toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osin yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai onko se siitä oikein tehty yhteenveto*].

⁴ Kappaleet 19–20, joissa käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastettua tilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus on mukautettu, edellyttävät tässä kappaleessa mainittujen osien lisäksi myös muita osia.

⁵ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

⁶ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

- (k) tilintarkastajan allekirjoitus.
 - (l) tilintarkastajan osoite.
 - (m) tilintarkastajan raportin antamispäivä. (Viittaus: kappale A20)
17. Jos tilinpäätösyhteenvedon vastaanottaja ei ole sama kuin tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen vastaanottaja, tilintarkastajan on arvioitava, onko asianmukaista käyttää eri vastaanottajaa. (Viittaus: kappale A18)
18. Tilintarkastaja ei saa päivätä tilinpäätösyhteenvetoa koskevaa raporttiaan aikaisemmalle päivälle kuin (viittaus: kappale A20)
- (a) päivä, jona tilintarkastaja on hankkinut lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mukaan lukien evidenssi siitä, että tilinpäätösyhteenveto on laadittu ja että ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa siitä vastuun; ja
 - (b) tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivä.

Viittaaminen tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen
(viittaus: kappale A23)

19. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on:
- (a) ISA 705:n (uudistettu)⁷ mukainen varauman sisältävä lausunto;
 - (b) ISA 706:n (uudistettu)⁸ mukainen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale;
 - (c) ISA 570:n (uudistettu)⁹ mukainen *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio;
 - (d) ISA 701:n¹⁰ mukaista viestintää tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista; tai
 - (e) ISA 720:n (uudistettu)¹¹ mukainen toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva olennainen korjaamaton virheellisyys,

ja tilintarkastaja on vakuuttunut siitä, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa tai on siitä oikein tehty yhteenveto sovellettujen kriteerien mukaisesti, tilinpäätösyhteenveto

⁷ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

⁸ ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet tai muita seikkoja koskevat kappaleet*

⁹ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

¹⁰ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

¹¹ ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

toa koskevassa tilintarkastajan raportissa tulee kappaleessa 14 tarkoitettujen osien lisäksi:

- (i) mainita, että tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on varauman sisältävä lausunto, tiettyä seikkaa painottava kappale, muuta seikkaa koskeva kappale, *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio, viestintää tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tai toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys; ja (viittaus: kappale A21)
 - (ii) kuvata: (viittaus: kappale A22)
 - a. tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan varauman sisältävän lausunnon perusteet ja sen mahdollinen vaikutus tilinpäätösyhteenvetoon;
 - b. seikka, johon viitataan tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa olevassa tiettyä seikkaa painottavassa kappaleessa, muuta seikkaa koskevassa kappaleessa tai *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osiossa ja sen mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätösyhteenvetoon; tai
 - c. muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys ja sen mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaan informaatioon. (Viittaus: kappale A15)
20. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus sisältää kielteisen lausunnon tai kun lausunto on jätetty antamatta, tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa tulee kappaleessa 14 tarkoitettujen osien lisäksi:
- (a) mainita, että tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy kielteinen lausunto tai lausunto on jätetty antamatta;
 - (b) kuvata kyseisen kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen perusteet; ja
 - (c) mainita, että tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetusta kielteisestä lausunnosta tai lausunnon antamatta jättämisestä johtuen tilinpäätösyhteenvedosta ei ole asianmukaista antaa lausuntoa. (Viittaus: kappale A23)

Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva mukautettu lausunto

- 21. Jos tilinpäätösyhteenveeto ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa tai ei ole siitä oikein tehty yhteenveoto sovellettujen kriteerien mukaisesti eikä johto suostu tekemään tarvittavia muutoksia, tilintarkastajan on annettava tilinpäätösyhteenvedosta kielteinen lausunto. (Viittaus: kappale A23)

Luovuttamista tai käyttämistä koskeva rajoitus tai lukijoiden huomion kiinnittäminen laatimisperustaan

22. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen luovuttamista tai käyttämistä on rajoitettu tai tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kiinnitetään lukijoiden huomiota siihen, että tilintarkastettu tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, tilintarkastajan on sisällytettävä vastaavanlainen rajoitus tai huomautus tilinpäätösyhteenvedoa koskevaan raporttiinsa.

Vertailutiedot

23. Jos tilintarkastettu tilinpäätös sisältää vertailutietoja mutta tilinpäätösyhteenvedo ei sisällä niitä, tilintarkastajan on ratkaistava, onko tällainen tietojen esittämättä jättäminen toimeksiannon olosuhteisiin nähden kohtuullista. Tilintarkastajan on määritettävä kohtuuttoman tietojen poisjättämisen vaikutus tilinpäätösyhteenvedoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin. (Viittaus: kappale A24)
24. Jos tilinpäätösyhteenvedo sisältää vertailutietoja, joista toinen tilintarkastaja on raportoinut, tilinpäätösyhteenvedoa koskevan tilintarkastajan raportin tulee sisältää myös seikat, jotka tilintarkastajan on ISA 710:n mukaan sisällytettävä tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen.¹² (Viittaus: kappale A25)

Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio

25. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä mahdollisesti esitetty tilintarkastamaton lisäinformaatio erotettu selvästi tilinpäätösyhteenvedosta. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei yhteisö ole esittänyt tilintarkastamattomia lisäinformaatiota niin, että se olisi selvästi erotettu tilinpäätösyhteenvedosta, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa muuttamaan tilintarkastamattoman lisäinformaation esittämistapaa. Jos johto kieltäytyy tekemästä tätä, tilintarkastajan tulee selittää tilinpäätösyhteenvedoa koskevassa raportissaan, että raportti ei koske tällaista informaatiota. (Viittaus: kappale A26)

Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon

26. Jos tilintarkastajan tietoon tulee, että yhteisö suunnittelee ilmoittavansa tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa, että tilintarkastaja on raportoinut tilinpäätösyhteenvedosta, mutta ei suunnittele sisällyttävänsä asiakirjaan sitä koskevaa tilintarkastajan raporttia, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa sisällyttämään tilintarkastajan raportti asiakirjaan. Jos johto ei tee niin, tilintarkastajan on päätettävä muista asianmukaisista toimenpiteistä, joiden tarkoituksena on estää johtoa yhdistämästä tilintarkastajaa kyseiseen asiakirjaan sisältyvään tilinpäätösyhteenvedoon epäasianmukaisella tavalla, ja suorittaa nämä toimenpiteet. (Viittaus: kappale A27)

¹² ISA 710 *Vertailutiedot—vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*

27. On mahdollista, että tilintarkastaja on saanut toimeksiannon yhteisön tilinpäätöstä koskevan kertomuksen antamisesta mutta ei ole saanut toimeksiannosta tilinpäätösyhteenvetoa koskevasta raportoinnista. Jos tilintarkastajan tietoon tällöin tulee, että yhteisö suunnittelee tekevänsä jossakin asiakirjassa maininnan, jossa viitataan tilintarkastajaan ja siihen että tilinpäätösyhteenveto on johdettu tilintarkastajan tilintarkastamasta tilinpäätöksestä, tilintarkastajan tulee olla vakuuttunut siitä, että:
- viittaaminen tilintarkastajaan liittyy tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen; ja
 - maininta ei anna sellaista vaikutelmaa, että tilintarkastaja olisi raportoinut tilinpäätösyhteenvedosta.

Jos vaatimus (a) tai (b) ei täyty, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa muuttamaan mainintaa niin, että vaatimukset täyttyvät, tai olemaan viittaamatta tilintarkastajaan asiakirjassa. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi antaa tilintarkastajalle tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevan toimeksiannon ja sisällyttää asiakirjaan tätä koskevan tilintarkastajan raportin. Jos johto ei muuta mainintaa, ei poista viittausta tilintarkastajaan eikä sisällytä tilinpäätösyhteenvedon sisältävään asiakirjaan tilinpäätösyhteenvetoa koskevaa tilintarkastajan raporttia, tilintarkastajan on ilmoitettava johdolle, ettei hän hyväksy viittausta tilintarkastajaan, ja tilintarkastajan on päätettävä muista asianmukaisista toimenpiteistä, joiden tarkoituksena on estää johtoa viittaamista tilintarkastajaan epäasianmukaisella tavalla, ja suorittaa nämä toimenpiteet. (Viittaus: kappale A27)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Toimeksiannon hyväksyminen (viittaus: kappaleet 5–6)

- Sen tilinpäätöksen, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu, tilintarkastaminen antaa tilintarkastajalle tarvittavat tiedot tilinpäätösyhteenvetoon liittyvien velvollisuuksiensa täyttämiseksi tämän standardin mukaisesti. Tämän standardin soveltaminen ei anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä tilinpäätösyhteenvetoa koskevan lausunnon perustaksi, jos tilintarkastaja ei ole tilintarkastanut myös sitä tilinpäätöstä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.
- Johdon vahvistus kappaleessa 6 tarkoitetuista seikoista voidaan todentaa siten, että johto hyväksyy toimeksiannon ehdot kirjallisesti.

Kriteerit (viittaus: kappale 6(a))

- Tilinpäätösyhteenvedon laatiminen edellyttää, että johto määrittää informaation, joka tilinpäätösyhteenvedossa on tarpeellista esittää, niin että se on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa tai on siitä oikein tehty yhteenveto. Koska tilinpäätösyhteenveto luonteensa mukaisesti sisältää yhdisteltyä informaatiota ja rajoitetusti tietoja, on suurempi riski, ettei se sisällä informaatiota, joka tarvitaan, jottei se olisi olosuhteisiin nähden harhaan-

- johtava. Tämä riski kasvaa, kun tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten ei ole olemassa yleisiä kriteerejä.
- A4. Tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan ratkaisuun sovellettujen kriteerien hyväksyttävyydestä, ovat:
- yhteisön luonne;
 - tilinpäätösyhteenvedon tarkoitus;
 - tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet; ja
 - se, johtavatko sovelletut kriteerit tilinpäätösyhteenvetoon, joka ei ole olosuhteisiin nähden harhaanjohtava.
- A5. Tilinpäätösyhteenvedon laatimista koskevat kriteerit on voinut asettaa toimivaltainen tai tunnustettu standardeja antava taho, tai ne voivat perustua säädökseen tai määräykseen. Vastaavalla tavalla kuin tilinpäätöksen kyseessä ollessa, kuten ISA 210:ssä¹³ selitetään, tilintarkastaja voi useissa tällaisissa tapauksissa olettaa tällaisten kriteerien olevan hyväksyttäviä.
- A6. Silloin kun tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten ei ole olemassa yleisiä kriteerejä, johto voi kehittää kriteerit esimerkiksi tietyllä toimialalla vallitsevan käytännön perusteella. Olosuhteisiin nähden asianmukaiset kriteerit johtavat tilinpäätösyhteenvetoon,
- (a) jossa tuodaan asianmukaisesti esiin sen yhteenvedonomainen luonne ja yksilöidään tilintarkastettu tilinpäätös;
 - (b) jossa selkeästi kuvataan, keneltä tai mistä tilintarkastettu tilinpäätös on saatavissa, tai, jos säädöksessä tai määräyksessä todetaan, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla, ja asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten, kuvataan kyseinen säädös tai määräys;
 - (c) jossa sovelletut kriteerit esitetään asianmukaisesti;
 - (d) joka täsmää tilintarkastettuun tilinpäätökseen sisältyvään vastaavaan informaatioon tai on laskettavissa uudelleen sen pohjalta; ja
 - (e) joka sen tarkoitus huomioon ottaen sisältää tarvittavan informaation ja on laskettu yhteen asianmukaisella tasolla niin, ettei se ole olosuhteisiin nähden harhaanjohtava.
- A7. Kappaleessa A6(a) tarkoitettujen asianmukaisien tietojen, jotka koskevat tilinpäätösyhteenvedon yhteenvetomaista luonnetta ja tilintarkastetun tilinpäätöksen yksilöimistä, voidaan antaa esimerkiksi sellaisella otsikolla kuin ”Tilinpäätösyhteenvelto 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä”.

¹³ ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappaleet A3 ja A8–A9

Tilintarkastetun tilinpäätöksen saatavuuden arvioiminen (viittaus: kappale 8(g))

- A8. Tilintarkastajan arviointiin siitä, onko tilintarkastettu tilinpäätös tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavissa ilman kohtuuttomia vaikeuksia, vaikuttavat sellaiset tekijät kuin:
- kuvataanko tilinpäätösyhteenvedossa selkeästi, keneltä tai mistä tilintarkastettu tilinpäätös on saatavissa;
 - onko tilintarkastettu tilinpäätös julkinen; tai
 - onko johto luonut prosessin, jonka avulla tilinpäätösyhteenvedon aiottu käyttäjät voivat saada tilintarkastetun tilinpäätöksen helposti käyttöönsä.

Lausunnon muoto (viittaus: kappale 9)

- A9. Kappaleessa 8 tarkoitettuja toimenpiteitä suorittamalla hankitun evidenssin arvioimisen perusteella tehty johtopäätös, että tilinpäätösyhteenvedosta on asianmukaista antaa vakiomuotoinen lausunto, mahdollistaa sen, että tilintarkastaja antaa jommankumman kappaleessa 9 tarkoitetuista sanamuodoista sisältävän lausunnon. Tilintarkastajan päätökseen siitä, kumpaa sanamuotoa käytetään, saattaa vaikuttaa kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksyty käytäntö.

Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat (viittaus: kappale 12)

- A10. Kappaleessa 8 kuvatut toimenpiteet suoritetaan usein tilinpäätökseen kohdistuvan tilintarkastuksen aikana tai heti sen jälkeen. Kun tilintarkastaja raportoi tilinpäätösyhteenvedosta sen jälkeen, kun tilinpäätöksen tilintarkastus on saatettu loppuun, hänen ei edellytetä hankkivan lisää tilintarkastusevidenssiä tilintarkastetusta tilinpäätöksestä eikä raportoivan tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeisten tapahtumien vaikutuksista, koska tilinpäätösyhteenveto johdetaan tilintarkastetusta tilinpäätöksestä eikä se päivitä sitä.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio (viittaus: kappaleet 14–15)

- A11. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. ISA 720:ssä muulla informaatiolla tarkoitetaan yhteisön vuosikertomukseen sisältyvää taloudellista tai muuta kuin taloudellista informaatiota (muuta kuin tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomusta). Vuosikertomus sisältää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai on niiden yhteydessä.
- A12. Kappaleissa 14–15 käsitellään puolestaan tilintarkastajan velvollisuuksia sellaisessa asiakirjassa olevan informaation suhteen, joka sisältää myös tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin. Tämä informaatio voi sisältää:

- kaikki ne seikat tai osan niistä seikoista, joita käsitellään myös vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa (esim. kun tilinpäätösyhteenveto ja sitä koskeva tilintarkastajan raportti sisältyvät vuosikertomusyhteenvetoon); tai
- seikkoja, joita ei käsitellä vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa.

A13. Tilintarkastajan lukiessa informaatiota, joka sisältyy tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin sisältävään asiakirjaan, hänen tietoonsa voi tulla, että tällainen informaatio on harhaanjohtavaa, ja hänen täytyy mahdollisesti ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. Relevantit eettiset vaatimukset¹⁴ edellyttävät, että tilintarkastaja välttää tulemasta tietoisesti yhdistetyksi informaatioksi, jonka hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen tai huolimattomasti tuotettua informaatiota tai jonka hän ei usko sisältävän vaadittavaa tietoa, jos tällainen tiedon pois jättäminen tai epäselvä esittäminen voi olla harhaanjohtavaa.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa oleva informaatio, jossa käsitellään joitakin tai kaikkia vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa käsiteltäviä seikkoja

- A14. Kun tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin sisältävään asiakirjaan sisältyy informaatiota ja kyseisessä informaatiossa käsitellään joitakin tai kaikkia niitä seikkoja, joita käsitellään vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa, ISA 720:n (uudistettu) mukaisesti suoritettu työ voi olla riittävää tämän standardin kappaleiden 14–15 tarkoituksiin.
- A15. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa mainitaan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys ja kyseinen olennainen korjaamaton virheellisyys liittyy seikkaan, jota käsitellään tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin sisältävässä asiakirjassa olevassa informaatiossa, tilinpäätösyhteenvedon ja kyseisen informaation välillä saattaa olla olennainen ristiriitaisuus tai kyseinen informaatio voi olla harhaanjohtavaa.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa oleva informaatio, jossa käsitellään seikkoja, joita ei käsitellä vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa

- A16. ISA 720:stä (uudistettu) voi olosuhteiden mukaan mukautettuna olla tilintarkastajalle apua tämän ratkaistaessa, mikä on asianmukainen tapa toimia, jos johto kieltäytyy tekemästä informaatioon tarvittavia oikaisuja, mukaan lukien sen harkitseminen, miten tämä vaikuttaa tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin.

¹⁴ IESBAn Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (IESBAn eettiset säännöt), kappale 110.2 [Viitatus koskee eettisten sääntöjen aikaisempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta

Tilintarkastajan raportin osat

Otsikko (viittaus: kappale 16(a))

- A17. Otsikko, joka osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan raportti, esimerkiksi ”Riippumattoman tilintarkastajan raportti”, vahvistaa, että tilintarkastaja on täyttänyt kaikki relevantit riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset. Tämä erottaa riippumattoman tilintarkastajan raportin muiden antamista raporteista.

Vastaanottaja (viittaus: kappaleet 16(b), 17)

- A18. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan arviointiin siitä, onko tilinpäätösyhteenvedolla asianmukainen vastaanottaja, ovat toimeksiannon ehdot, yhteisön luonne ja tilinpäätösyhteenvedon tarkoitus.

Tilinpäätösyhteenvedon yksilöiminen (viittaus: kappale 16(c))

- A19. Silloin kun tilintarkastajan tiedossa on, että tilinpäätösyhteenveto tulee sisältymään asiakirjaan, jossa on muuta informaatiota kuin tilinpäätösyhteenveto ja tilintarkastajan sitä koskeva raportti, hän voi harkita esittämistavan niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla tilinpäätösyhteenveto esitetään. Tämä auttaa lukijoita tunnistamaan tilinpäätösyhteenvedon, jota tilintarkastajan raportti koskee.

Tilintarkastajan raportin antamispäivä (viittaus: kappaleet 16(m), 18)

- A20. Se, kuka tai ketkä ovat henkilöitä, joilla on valtuudet todeta, että tilinpäätösyhteenveto on laadittu, ja jotka ottavat siitä vastuun, riippuu toimeksiannon ehdoista, yhteisön luonteesta ja tilinpäätösyhteenvedon tarkoituksesta.

Viittaaminen tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappale 19)

- A21. Tämän standardin kappaleen 19(i) mukaan tilintarkastajan on sisällytettävä tilinpäätösyhteenvedosta antamaansa raporttiin maininta, kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy viestintää yhdestä tai useammasta ISA 701:n mukaisesti kuvatusta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta.¹⁵ Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse kuvata yksittäisiä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa raportissaan.
- A22. Kappaleen 19 mukaan vaadittavien mainintojen ja kuvausten tarkoituksena on huomion kiinnittäminen kyseisiin seikkoihin, eivätkä ne korvaa tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista. Vaadittavien kuvausten on tarkoitus tuoda esiin seikan (tai seikkojen) luonne, eikä tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvää vastaavaa tekstiä ole tarpeellista toistaa kokonaisuudessaan.

¹⁵ ISA 701, kappale 13.

Esimerkit (viittaus: kappaleet 16, 19–21)

- A23. Tämän standardin liitteessä on esimerkkejä tilinpäätösyhteenvedoa koskevista tilintarkastajan raporteista, jotka
- (a) sisältävät vakiomuotoisia lausuntoja;
 - (b) on johdettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, josta tilintarkastaja on antanut vakiomuotoisen lausunnon;
 - (c) sisältävät mukautetun lausunnon;
 - (d) on johdettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, jota koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on ISA 720:n (uudistettu) mukainen toteamus muussa informaatiossa olevasta korjaamattomasta virheellisyydestä; ja
 - (e) on johdettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, jota koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio ja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää.

Vertailutiedot (viittaus: kappaleet 23–24)

- A24. Jos tilintarkastettu tilinpäätös sisältää vertailutietoja, myös tilinpäätösyhteenvedon oletetaan sisältävän vertailutietoja. Tilintarkastettuun tilinpäätökseen sisältyvät vertailutiedot voivat olla vertailulukuja tai vertailutarkoituksessa esitettävää taloudellista informaatiota. ISA 710:ssä kuvataan, kuinka tämä ero vaikuttaa tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen, erityisesti siihen, kuinka viitataan muihin tilintarkastajiin, jotka ovat tilintarkastaneet edellisen tilikauden tilinpäätöksen.
- A25. Olosuhteisiin, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan ratkaisuun siitä, onko vertailutietojen esittämättä jättäminen kohtuullista, kuuluvat tilinpäätösyhteenvedon luonne ja tavoite, sovelletut kriteerit ja tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet.

Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio

(viittaus: kappale 25)

- A26. ISA 700 (uudistettu)¹⁶ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, joita sovelletaan, kun tilintarkastetun tilinpäätöksen yhteydessä esitetään tilintarkastamatonta lisäinformaatiota ja joista saattaa olla tarpeen mukaan mukautettuina apua kappaleen 25 vaatimusta sovellettaessa.

Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon (viittaus: kappaleet 26–27)

- A27. Muita asianmukaisia toimenpiteitä, joihin tilintarkastaja voi ryhtyä, kun johto ei ryhdy pyydettyihin toimenpiteisiin, ovat aiottujen käyttäjien ja muiden kolmansien osapuolten informoiminen siitä, että tilintarkastajaan viitataan epäasianmukaisella tavalla. Tilintarkastajan toimintatapa riippuu hänen laillisista oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan. Tämän vuoksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

¹⁶ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 46–47
ISA 810 (UUDISTETTU)

Liite

(Viittaus: kappale A23)

Esimerkkejä tilinpäätösyhteenvetoa koskevista riippumattoman tilintarkastajan raporteista

- Esimerkki 1: Tilintarkastajan raportti yleisten kriteerien mukaisesti laaditusta tilinpäätösyhteenvedosta. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään myöhemmälle päivälle kuin tilintarkastuskertomus siitä tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyy *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio ja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää.
- Esimerkki 2: Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta, joka on laadittu johdon kehittämien ja tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisesti esitettyjen kriteerien mukaisesti. Tilintarkastaja on todennut sovelletut kriteerit hyväksyttäväksi kyseisissä olosuhteissa. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu. Tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys. Muu informaatio, johon tämä korjaamaton olennainen virheellisyys liittyy, on myös tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaa informaatiota.
- Esimerkki 3: Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta, joka on laadittu johdon kehittämien ja tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisesti esitettyjen kriteerien mukaisesti. Tilintarkastaja on todennut sovelletut kriteerit hyväksyttäväksi kyseisissä olosuhteissa. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.
- Esimerkki 4: Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta, joka on laadittu johdon kehittämien ja tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisesti esitettyjen kriteerien mukaisesti. Tilintarkastaja on todennut sovelletut kriteerit hyväksyttäväksi kyseisissä olosuhteissa. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan kielteinen lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.
- Esimerkki 5: Tilintarkastajan raportti yleisten kriteerien mukaisesti laaditusta tilinpäätösyhteenvedosta. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto. Tilintarkastaja toteaa, ettei tilinpäätösyhteenvedosta ole mahdollista antaa vakiomuotoista lausuntoa. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

Esimerkki 1:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Listatun yhteisön tilintarkastetusta tilinpäätöksestä on annettu vakio-muotoinen lausunto.**
- **Tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten on olemassa yleiset kriteerit.**
- **Tilinpäätösyhteenveltoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään myö-hemmälle päivälle kuin tilintarkastuskertomus siitä tilintarkastetusta ti-linpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenvelto on johdettu.**
- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annettuun tilintarkastuskertomuk-seen sisältyy *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio.**
- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annettuun tilintarkastuskertomuk-seen sisältyy muita tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koske-vaan viestintää.¹**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Tilinpäätösyhteenvelto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslas-kelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainit-tuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätösyhteenvelto on kaikilta olennaisilta osiltaan yh-denmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai on siitä *oikein tehty yhteenvelto*) [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Tilinpäätösyhteenvelto

Tilinpäätösyhteenvelto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätök-sen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenve-don ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa tilintarkastetun tilin-päätöksen ja siitä annetun tilintarkastuskertomuksen lukemista. Tilinpäätösyhteenvelto ja tilintarkastettu tilinpäätös eivät kuvasta tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomukse-me antamispäivän jälkeisten tapahtumien vaikutuksia.

¹ Kuten ISA 701:n kappaleessa 15 selitetään, toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus on luonteen-sa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, mutta se on esitettävä ISA 570:n (uudistet-tu) mukaisesti tilintarkastuskertomuksessa erillisessä osiossa.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon. Kyseiseen kertomukseen sisältyy lisäksi:

- *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus* -osio, jossa kiinnitetään huomiota tilintarkastetun tilinpäätöksen liitetietoon 6. Tilintarkastetun tilinpäätöksen liitetiedossa 6 todetaan, että ABC-yhtiölle on syntynyt 31.12.20X1 päättyneellä tilikaudella tappiota ZZZ ja yhtiön lyhytaikaiset velat olivat kyseisenä päivänä YYY suuremmat kuin sen kokonaisvarat. Nämä tapahtumat ja olosuhteet yhdessä liitetiedossa 6 esitettyjen seikkojen kanssa viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä ABC-yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Näitä seikkoja käsitellään tilinpäätösyhteenvedon liitetiedossa 5.
- muita² tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää. [Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme perusteella ovat olleet merkittävimpiä tilikauden tilintarkastuksessa.]³

Tilinpäätösyhteenvedoa koskevat johdon⁴ velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenvedo kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenvedo*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

² Silloin kun toiminnan jatkuvuuteen liittyvää epävarmuutta ei ole, tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa kohdassa ei tarvita sanaa ”muut”.

³ Tilintarkastaja voi sisällyttää raporttiin lisäselvityksen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, joista hän katsoo olevan apua tilinpäätösyhteenvedoa koskevan raportin käyttäjille.

⁴ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Esimerkki 2:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakioamuotoinen lausunto.
- Kriteerit ovat johdon kehittämisiä, ja ne on esitetty asianmukaisesti liitetiedossa X. Tilintarkastaja on todennut kriteerit kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäväksi.
- Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.
- Tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys. Muu informaatio, johon tämä korjaamaton olennainen virheellisyys liittyy, on myös tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaa informaatiota.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai on siitä *oikein tehty yhteenveto*) liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivytyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä vakioamuotoisen tilintarkastuslausunnon. [Tilintarkastettu tilinpäätös sisältyy vuoden 20X1 vuosikertomukseen. Tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy maininta, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys vuoden 20X1 vuosikertomukseen sisältyvässä johdon katsauksessa. Johdon katsaus ja siihen sisältyvä muussa informaatiossa oleva olennainen korjaamaton virheellisyys si-

sältyvät myös vuoden 20X1 vuosikertomusyhteenvetoon.] [*Kuvataan muussa informaatiossa oleva olennainen virheellisyys*].

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon⁵ velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

⁵ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Esimerkki 3:**Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:**

- Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto.
- Kriteerit ovat johdon kehittämiä, ja ne on esitetty asianmukaisesti liitetiedossa X. Tilintarkastaja on todennut kriteerit kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäväiksi.
- Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

**RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI
TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA**

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot laajasta tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön (Yhtiö) 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme kyseisestä tilinpäätöksestä varauman sisältävän tilintarkastuslausunnon.⁶

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai on siitä *oikein tehty yhteenveto*) liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti. Tilinpäätösyhteenveto on kuitenkin virheellinen samassa määrin kuin ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laadittu tilintarkastettu tilinpäätös.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä varauman sisältävän tilintarkastuslausunnon. Varauman sisältävä lausuntom-

⁶ Kun tämä viittaus tilintarkastetusta tilinpäätöksestä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvään varauman sisältävään lausuntoon sijoitetaan tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan lausuntokappaleeseen, tämä auttaa käyttäjiä ymmärtämään, että vaikka tilintarkastaja on antanut tilinpäätösyhteenvedosta vakioimuotoisen lausunnon, tilinpäätösyhteenveto kuvastaa tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, joka on olennaisesti virheellinen.

me perustuu siihen, että vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintamenoon, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos johto olisi merkinnyt vaihto-omaisuuden taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon olisi pitänyt tehdä xxx:n suuruinen vähennyskirjaus nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tämän johdosta myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, tuloverot olisivat olleet xxx pienemmät, tulos olisi ollut xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Tilinpäätösyhteenveltoa koskevat johdon⁷ velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenvelto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenvelto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

⁷ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Esimerkki 4:**Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:**

- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan kielteinen lausunto.**
- **Kriteerit ovat johdon kehittämisiä, ja ne on esitetty asianmukaisesti liitetiedossa X. Tilintarkastaja on todennut kriteerit kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäväksi.**
- **Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.**

**RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI
TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA**

[asianmukainen vastaanottaja]

Kieltäytyminen lausunnon antamisesta

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tu-loslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Annoimme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä kohdassa *Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus* kuvatun kielteisen lausunnon, joten ei ole asianmu-kaista antaa lausuntoa tilinpäätösyhteenvedosta.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätök-sen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa ABC-yhtiön tilintar-kastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivityssä tilintarkastuskertomuksessamme kielteisen tilintarkas-tuslausunnon ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Kielteinen tilintarkastuslausuntomme perustuu [kuvataan kielteisen lau-sunnon perusteet].

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon⁸ velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta liitetiedossa X kuvatun perusteen mukai-sesti.

⁸ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asian-mukainen

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenvedo kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenvedo*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

Esimerkki 5:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto.**
- **Tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten on olemassa yleiset kriteerit.**
- **Tilintarkastaja toteaa, ettei tilinpäätösyhteenvedosta ole mahdollista antaa vakiomuotoista lausuntoa.**
- **Tilinpäätösyhteenveltoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenvelto on johdettu.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Kielteinen lausunto

Tilinpäätösyhteenvelto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Lausuntonamme esitämme, että *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa esitetyn seikan merkittävyydestä johtuen tilinpäätösyhteenvelto ei ole yhdenmukainen ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai ei ole siitä *oikein tehty yhteenvelto*) [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

[Kuvataan seikka, jonka vuoksi tilinpäätösyhteenvelto ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai ei ole siitä *oikein tehty yhteenvelto*) sovellettujen kriteerien mukaisesti.]

Tilinpäätösyhteenvelto

Tilinpäätösyhteenvelto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivättyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon.

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon⁹ velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

⁹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

**KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSTA KOSKEVA
SOVELTAMISOHJE IAPN 1000**

**ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA
RAHOITUSINSTRUMENTTEJA TARKASTETTAESSA**

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–10
Luku I – Taustatietoa rahoitusinstrumenteista	11–69
Rahoitusinstrumenttien käyttötarkoitus ja niiden käyttöön liittyvät riskit ...	14–19
Rahoitusinstrumentteihin liittyvät kontrollit	20–23
Täydellisyys, oikeellisuus ja olemassaolo	24–33
Kauppojen vahvistaminen ja selvitysyhteisöt.....	25–26
Täsmäytykset pankkien ja säilytisyhteisöjen kanssa.....	27–30
Muut täydellisyyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevat kontrollit	31–33
Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys	34–64
Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset	34–37
Havainnoitavissa olevat ja muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot	38–39
Markkinoiden toimimattomuuden vaikutukset	40–42
Johdon käyttämä arvonmääritysprosessi.....	43–63
Mallit.....	47–49
Esimerkki tavanomaisesta rahoitusinstrumentista.....	50–51
Ulkopuoliset hintalähteet.....	52–62
Arvonmäärityksen erityisasiantuntijoiden käyttäminen	63
Rahoitusvelkoihin liittyvät kysymykset.....	64
Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	65–69
Esitettävien tietojen ryhmät.....	67–69
Luku II – Rahoitusinstrumenttien tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja	70–145
Ammatillinen skeptisyys	71–72

Suunnittelussa huomioon otettavia seikkoja.....	73–84
Käsityksen muodostaminen kirjanpitokäsittelyä ja esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.....	74
Käsityksen muodostaminen rahoitusinstrumenteista	75–77
Erityisiä taitoja ja tietoja omaavien henkilöiden käyttäminen tilintarkastuksessa	78–80
Käsityksen muodostaminen sisäisestä valvonnasta.....	81
Käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen luonteesta, roolista ja toiminnasta	82–83
Käsityksen muodostaminen metodologiasta, jota johto käyttää rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen	84
Olennaisten virheellisuuden riskien arvioiminen ja niihin vastaaminen	85–105
Rahoitusinstrumentteihin liittyviä yleisiä näkökohtia	85
Väärinkäytösten riskitekijät.....	86–88
Olennaisten virheellisuuden riskin arvioiminen	89–90
Harkittavia tekijöitä ratkaistaessa, testataanko kontrollien toiminnan tehokkuutta ja jos testataan, niin kuinka laajasti	91–95
Aineistotarkastustoimenpiteet	96–97
Kaksoistestit	98
Tilintarkastajan toimenpiteiden ajoitus	99–102
Täydellisyyteen, oikeellisuuteen, olemassaoloon, tapahtumiseen sekä oikeuksiin ja velvoitteisiin liittyvät toimenpiteet.....	103–105
Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys.....	106–137
Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset	106–108
Arvonmääritykseen liittyvän olennaisen virheellisuuden riskin arvioiminen	109–113
Merkittävät riskit	110–113
Tilintarkastuksessa sovellettavan lähestymistavan kehittäminen	114–115
Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä ulkopuolista hinnoittelulähdettä	116–120
Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä mallia käypien arvojen arvioimiseen.....	121–132
Johdon käyttämien oletusten kohtuullisuuden arvioiminen.....	129–132

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja yhteisön johdon käyttäessä erityisasiantuntijaa.....	133–135
Lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion tekeminen	136–137
Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.....	138–141
Rahoitusinstrumenttien esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat toimenpiteet.....	140–141
Muita relevantteja tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja	142–145
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	142
Kommunikointi hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa	143–145
Kommunikointi sääntelytahojen ja muiden tahojen kanssa	145

Liite: Esimerkkejä rahoitusinstrumentteihin liittyvistä kontrolleista

Kansainvälistä tilintarkastusta koskevaa soveltamisohjetta IAPN 1000 *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa. IAPN-ohjeet eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät ISA-standardeihin sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseisessä tilintarkastuksessa relevantteja ISA-standardeja. IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajalle käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisista standardeista vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ne sisältävät myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

Johdanto

1. Niin rahoituslalla kuin muillakin toimialoilla toimivat yhteisöt koosta riippumatta voivat käyttää rahoitusinstrumentteja erilaisiin tarkoituksiin. Joillakin yhteisöillä on suuria sijoituksia ja paljon liiketoimia, kun taas toisilla saattaa olla vain muutamia rahoitusinstrumentteihin liittyviä liiketoimia. Jotkin yhteisöt saattavat hankkia rahoitusinstrumenttipositioita ottaakseen riskiä ja hyötyäkseen siitä, kun taas toiset yhteisöt saattavat käyttää rahoitusinstrumentteja pienentääkseen tiettyjä riskejä suojautumalla niiltä tai hallitsemalla altistumistaan niille. Tämä ohje on relevantti kaikissa näissä tilanteissa.
2. Seuraavat ISA-standardit ovat erityisen relevantteja rahoitusinstrumenttien tarkastamisen kannalta:
 - (a) ISA 540:ssä¹ käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat kirjanpidollisten arvioiden tarkastamista, mukaan lukien käypään arvoon arvostettaviin rahoitusinstrumentteihin liittyvät kirjanpidolliset arviot;
 - (b) ISA 315:ssä (uudistettu)² ja ISA 330:ssä³ käsitellään olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista sekä näihin riskeihin vastaamista; ja
 - (c) ISA 500:ssä⁴ selitetään, mikä on tilintarkastusevidenssiä, ja käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, jotta hänen olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.
3. Tämän IAPN-ohjeen tarkoituksena on
 - (a) antaa taustatietoa rahoitusinstrumenteista (luku I); ja
 - (b) käsitellä rahoitusinstrumenttien tarkastamiseen liittyviä huomioita otettavia seikkoja (luku II).IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajalle käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisista standardeista vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ne sisältävät myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiansa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.
4. Tämä ohje on relevantti kaikenkokoisissa yhteisöissä, sillä kaikki yhteisöt voivat rahoitusinstrumentteja käyttäessään olla alttiina olennaisen virheellisuuden riskeille.

¹ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

² ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla.*

³ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

⁴ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

5. Tähän ohjeeseen sisältyvä arvonmäärittystä koskeva ohjeistus⁵ on todennäköisesti relevantimpaa, kun on kyse rahoitusinstrumenteista, jotka arvostetaan käypään arvoon tai joista esitetään käypään arvoon perustuvia tietoja, kun taas muita aihealueita koskeva ohjeistus koskee samalla tavoin sekä käypään arvoon että jaksoitettuun hankintamenuun arvostettavia rahoitusinstrumentteja. Tätä ohjetta sovelletaan myös sekä rahoitusvaroihin että rahoitusvelkoihin. Tässä ohjeessa ei käsitellä sellaisia instrumentteja kuin
 - (a) yksinkertaisimpia rahoitusinstrumentteja, kuten rahavaroja, yksinkertaisia lainoja, myyntisaamisia ja ostovelkoja;
 - (b) sijoituksia listaamattomiin oman pääoman ehtoiisiin instrumentteihin; tai
 - (c) vakuutus sopimuksia.
6. Tässä ohjeessa ei myöskään käsitellä rahoitusinstrumenttien kannalta relevantteja yksittäisiä kirjanpitokysymyksiä, kuten suojauslaskentaa, instrumentin alkutilanteen voiton tai tappion kirjaamista (joka usein tunnetaan nimellä ”päivän I” voitto tai tappio), erien vähentämistä toisistaan, riskien siirtymistä eikä arvon alentumista, mukaan lukien varautuminen luottotappioihin. Vaikka nämä aiheet saattavat liittyä rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittelyyn yhteisössä, tilintarkastajan harkinta siitä, kuinka hän käsittelee yksittäisiä kirjanpitovaatimuksia, jää tämän ohjeen ulkopuolelle.
7. ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johdanto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat hyväksyneet vastaavansa tietyistä seikoista. Tällainen vastuu kattaa myös käypien arvojen määrittämisen. Tässä ohjeessa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eikä ohje syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä.
8. Tämä ohje on kirjoitettu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa ajatellen, mutta se voi, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista, olla hyödyllinen myös, kun on kyse muusta tilinpäätösnormistosta, kuten erityistä tarkoitusta varten sovellettavista normistoista.
9. Tämä ohje keskittyy arvon määrittämistä sekä esittämistä ja esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin, mutta siinä käsitellään vähemmän yksityiskohtaisesti myös täydellisyyttä, oikeellisuutta, olemassaoloa sekä oikeuksia ja velvoitteita.
10. Rahoitusinstrumentit ovat alttiita arviointiepävarmuudelle, joka ISA 540:ssä määritellään ”kirjanpidollisen arvion ja siitä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttiudeksi niiden määrittämiseen luonnostaan liittyvälle epätarkkuudelle”⁶. Arviointiepävarmuuteen vaikuttaa muiden tekijöiden ohella rahoitusinstrumenttien monimutkaisuus. Rahoitusinstrumenttien arvostuksen tueksi saatavissa olevan informaation luonne ja luotettavuus vaihtelevat paljon, mikä vaikuttaa rahoitu-

⁵ Termejä arvonmäärittäminen (engl. valuation) ja arvostaminen (engl. measurement) käytetään tässä ohjeessa samassa merkityksessä.

⁶ ISA 540, kappale 7(c)

sinstrumenttien arvostukseen liittyvään arviointiepävarmuuteen. Tässä ohjeessa käytetään termiä ”arvostukseen liittyvä epävarmuus”, jolla tarkoitetaan käyvän arvon määrittämiseen liittyvää arviointiepävarmuutta.

Luku I – Taustatietoa rahoitusinstrumenteista

11. Rahoitusinstrumenteille voi olla eri tilinpäätösnormistoissa erilaisia määritelmiä. Esimerkiksi IFRS-standardeissa rahoitusinstrumentti määritellään niin, että se on mikä tahansa sopimus, joka synnyttää yhdelle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja toiselle osapuolelle velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin⁷. Rahoitusinstrumentit voivat olla rahavaroja, toisen yhteisön omaa pääomaa, sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus vastaanottaa tai luovuttaa rahavaroja taikka vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja, tiettyjä yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina suoritettavia sopimuksia, tiettyjä rahoitusvaroihin kuuluttomia eriä koskevia sopimuksia tai tiettyjä vakuutuksenantajan tekemiä sopimuksia, jotka eivät ole vakuutussopimuksen määritelmän mukaisia. Tämä määritelmä kattaa suuren joukon rahoitusinstrumentteja yksinkertaisista lainoista ja talletuksista monimutkaisiin johdannaisiin, strukturoituihin tuotteisiin ja joihinkin hyödykesopimuksiin.
12. Rahoitusinstrumenttien monimutkaisuus vaihtelee, joskin niiden monimutkaisuus voi aiheutua erilaisista seikoista, kuten
 - suuresta määrästä yksittäisiä rahavirtoja, jotka eivät ole homogeenisia, joten jokainen niistä on analysoitava erikseen, tai suuresta määrästä yhdistettyjä rahavirtoja, jotka on arvioitava esimerkiksi luottoriskin osalta (esimerkiksi vakuudelliset velkasitoumukset (CDO)).
 - rahavirtojen määrittämiseen käytettävistä monimutkaisista kaavoista.
 - vastaisten rahavirtojen epävarmuudesta tai vaihtelusta, joka johtuu esimerkiksi luottoriskistä, optiosopimuksista tai sopimusajaltaan pitkistä rahoitusinstrumenteista.

Mitä enemmän rahavirrat vaihtelevat markkinaolosuhteiden muuttuessa, sitä monimutkaisempaa ja epävarmempaa rahoitusinstrumentin käyvän arvon määrittäminen todennäköisesti on. Lisäksi joskus käy niin, että sellaisten rahoitusinstrumenttien, joiden arvon määrittäminen on tavallisesti suhteellisen helppoa, arvon määrittämisestä tulee monimutkaista tiettyjen olosuhteiden vuoksi, esimerkkinä instrumentit, joiden markkinoista on tullut toimimattomat tai joilla on pitkähköt sopimusajat. Johdannaisista ja strukturoiduista tuotteista tulee monimutkaisempia, kun ne ovat yksittäisistä rahoitusinstrumenteista koostuva yhdistelmä. Rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittely voi myös olla monimutkaista tiettyjä tilinpäätösnormistoja noudatettaessa tai tietyissä markkinaolosuhteissa.

13. Toinen monimutkaisuutta aiheuttava syy on hallussa olevien tai kaupankäynnin kohteena olevien rahoitusinstrumenttien volyymi. Vaikka standardityyppinen

⁷ IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistä*, kappale 11

(”plain vanilla”) koronvaihtosopimus ei ehkä ole monimutkainen, yhteisö, jolla niitä on paljon, saattaa käyttää kehittynyttä tietojärjestelmää näiden instrumenttien tunnistamiseen, niiden arvon määrittämiseen ja niitä koskevaan kaupankäyntiin.

Rahoitusinstrumenttien käyttötarkoitus ja niiden käyttöön liittyvät riskit

14. Rahoitusinstrumentteja käytetään
 - suojaustarkoituksiin (ts. muuttamaan olemassa olevaa riskiprofilia, jolle yhteisö on altistunut). Tähän kuuluvat:
 - valuutan termiiniosto tai -myynti tulevan vaihtokurssin kiinnittämiseksi;
 - tulevien korkojen muuttaminen kiinteiksi tai vaihtuviksi koronvaihtosopimusten avulla; ja
 - optiosopimusten ostaminen tarkoituksena suojata yhteisöä tietyltä hinnanmuutokselta, mukaan lukien sopimukset, joihin voi sisältyä kytkettyjä johdannaisia;
 - kaupankäyntitarkoituksiin (esimerkiksi jotta yhteisön olisi mahdollista ottaa riskipositio hyötyäkseen lyhyen aikavälin muutoksista markkinoilla); ja
 - sijoitustarkoituksiin (esimerkiksi jotta yhteisön olisi mahdollista hyötyä pitkäaikaisen sijoituksen tuotoista).
15. Rahoitusinstrumenttien käyttäminen voi pienentää altistumista tietyille liiketoimintariskeille, esimerkiksi valuuttakurssien, korkokantojen ja hyödykkeiden hintojen muutoksille, tai näiden riskien yhdistelmälle. Toisaalta joihinkin rahoitusinstrumentteihin luontaisesti liittyvä monimutkaisuus voi suurentaa riskiä.
16. Liiketoimintariski ja olennaisen virheellisuuden riski kasvavat, kun johto ja hallintoelimet:
 - eivät täysin ymmärrä rahoitusinstrumenttien käytöstä aiheutuvia riskejä eikä näillä ole riittävästi taitoa ja kokemusta näiden riskien hallitsemiseksi;
 - eivät ole riittävän asiantuntevia määrittääkseen rahoitusinstrumenttien arvon asianmukaisesti sovellettavaa tilinpäätösnormistoa noudattaen;
 - eivät ole ottaneet käyttöön riittäviä kontroleja rahoitusinstrumentteihin liittyvän toiminnan suhteen; tai
 - suojautuvat riskeiltä epäasianmukaisesti tai keinottelevat.
17. Sillä, ettei johto pysty täysin ymmärtämään rahoitusinstrumentteihin luontaisesti liittyviä riskejä, saattaa olla välitön vaikutus johdon kykyyn hallita näitä riskejä asianmukaisesti, ja tämä saattaa lopulta uhata yhteisön elinkelpoisuutta.
18. Seuraavassa luetellaan pääasialliset rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskityypit. Luetteloa ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi, ja näiden riskien kuvaamisessa tai yksittäisten riskien osatekijöiden luokittelussa voidaan käyttää erilaisia käsitteitä.

- (a) Luottoriski (tai vastapuoliriski) on riski siitä, että rahoitusinstrumentin yksi osapuoli aiheuttaa toiselle osapuolelle taloudellisen tappion, koska se ei pysty täyttämään velvoitettaan, ja tämä liittyy usein laiminlyöntiin. Luottoriski sisältää selvitysriskin (settlement risk), joka on riski siitä, että liiketoimen toinen puoli tulee selvitetynksi mutta asiakas tai vastapuoli jää ilman vastiketta.
- (b) Markkinariski on riski siitä, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinahintojen muutoksista johtuen. Esimerkkejä markkinariskistä ovat valuuttariski, korkoriski, hyödykkeiden hintariski ja oman pääoman hintariski.
- (c) Maksuvalmiusriski sisältää riskin siitä, ettei rahoitusinstrumenttia pystytä ostamaan tai myymään oikea-aikaisesti asianmukaiseen hintaan, koska kyseinen rahoitusinstrumentti ei ole markkinakelpoinen.
- (d) Operatiivinen riski liittyy rahoitusinstrumenttien erityiseen käsittelytapaan. Operatiivinen riski voi kasvaa rahoitusinstrumentin monimutkaisuuden lisääntyessä, ja operatiivisen riskin huono hallinta voi kasvattaa muuntuyppisiä riskejä. Operatiivinen riski sisältää seuraavat riskit:
 - (i) riski siitä, että vahvistus- ja täsmäytyskontrollit eivät ole riittäviä, mistä seuraa rahoitusinstrumenttien epätäydellinen tai virheellinen kirjaaminen;
 - (ii) riski siitä, ettei liiketoimia koskeva dokumentaatio ole asianmukaista ja ettei näiden liiketoimien seuranta ole riittävää;
 - (iii) riski siitä, että liiketapahtumat kirjataan tai käsitellään tai niihin liittyvää riskiä hallitaan virheellisesti ja etteivät ne sen vuoksi kuvasta koko kaupan taloudellista sisältöä;
 - (iv) riski siitä, että henkilöstö luottaa liikaa arvostusmenetelmien oikeellisuuteen ilman, että tuloksia tarkastellaan riittävästi ja sen vuoksi liiketapahtumat arvostetaan väärin tai niihin liittyvää riskiä ei määritetä asianmukaisesti;
 - (v) riski siitä, ettei rahoitusinstrumenttien käyttöä ole riittävästi yhdistetty yhteisön riskienhallinnan periaatteisiin ja menettelytapoihin;
 - (vi) riski tappiosta, joka aiheutuu riittämättömistä tai toimimattomista sisäisistä prosesseista ja järjestelmistä taikka ulkopuolisista tapahtumista, mukaan lukien sekä sisäisistä että ulkoisista lähteistä johtuva väärinkäytösriski;

- (vii) riski siitä, ettei rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä käytettäviä arvostusmenetelmiä ylläpidetä riittävästi tai oikea-aikaisesti; ja
 - (viii) oikeudellinen riski, joka on osa operatiivista riskiä ja liittyy tap-pioihin, jotka aiheutuvat oikeustoimesta tai sääntelyelimen to-imenpiteestä, joka tekee pätemättömäksi tai muutoin estää lop-pukäyttäjän tai sen vastapuolen toimimisen sopimuksen tai siihen liittyvien nettoutusjärjestelyjen mukaisesti. Oikeudellinen riski voisi johtua esimerkiksi sopimuksen riittämättömästä tai virheel-lisestä dokumentoimisesta, kyvyttömyydestä toteuttaa nettoutus-järjestely konkurssitilanteessa, epäedullisista verolakien muu-toksista taikka säädöksistä, jotka estävät yhteisöjä sijoittamasta tietyntyyppisiin rahoitusinstrumentteihin.
19. Muita huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja rahoitusinstrumenttien käyttöön liittyvän riskin kannalta, ovat:
- väärinkäytösriski, joka voi kasvaa, jos esimerkiksi henkilö, joka on sellai- sessa asemassa, että hän pystyy tekemään taloudellisen väärinkäytöksen, ymmärtää sekä rahoitusinstrumentteja että niiden kirjanpitoikäsitteilyn pro- sesseja mutta johdon ja hallintoelinten käsitys niistä on vähäisempi.
 - riski siitä, etteivät yleiset nettoutusjärjestelyt⁸ kuvastu asianmukaisesti ti- linpäätöksessä.
 - riski siitä, että jotkin rahoitusinstrumentit voivat voimassaoloaikanaan muuttua varoista veloiksi ja päinvastoin ja että tällainen muutos voi tapah- tua nopeasti.

Rahoitusinstrumentteihin liittyvät kontrollit

20. Se, missä määrin yhteisö käyttää rahoitusinstrumentteja ja mikä on instrumenttien monimutkaisuuden aste, ovat tärkeitä tekijöitä, jotka määräävät, kuinka kehitty- nyttä yhteisön sisäisen valvonnan on tarpeellista olla. Esimerkiksi pienet yhteisöt saattavat käyttää vähemmän strukturoituja tuotteita ja yksinkertaisia prosesseja ja menettelyjä tavoitteidensa saavuttamiseksi.
21. Hallintoelinten roolina on usein määrätä yleinen asennoituminen rahoitusinstru- menttien käyttöön sekä hyväksyä käytön laajuus ja valvoa sitä, kun taas johdon tehtävänä on hallita ja seurata yhteisön altistumista tällaisille riskeille. Johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet vastaavat myös sellaisen sisäisen valvon- nan järjestelmän suunnittelusta ja käyttöönnotosta, joka mahdollistaa tilinpäätök- sen laatimisen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yhteisön rahoitus-

⁸ Jos yhteisöllä on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia saman vastapuolen kanssa, se voi tehdä kyseisen vastapuolen kanssa yleisen nettoutusjärjestelyn. Tällaisen sopimuksen mukaan kaikki sopimukseen kuuluvat rahoitusinstrumentit toteutetaan yhtenä nettomääräisenä suorituksena, jos yhdenkin sopimuksen mukainen velvoite laiminlyödään.

instrumentteja koskeva sisäinen valvonta on todennäköisesti tehokkaampaa, kun johto ja hallintoelimet ovat:

- (a) luoneet asianmukaisen valvontaympäristön, järjestäneet niin, että hallintoelimet osallistuvat aktiivisesti rahoitusinstrumenttien käytön valvontaan, sekä luoneet loogisen organisaatorakenteen, jossa valtuudet ja vastuut on selvästi osoitettu ja henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat ovat asianmukaisia. Erityisesti tarvitaan selkeät säännöt siitä, missä määrin rahoitusinstrumenttitoiminnoista vastuussa olevat henkilöt ovat oikeutettuja toimimaan. Tällaisissa säännöissä otetaan huomioon mahdolliset säädöksiin tai määräyksiin perustuvat rajoitukset rahoitusinstrumenttien käytölle. Esimerkiksi tietyt julkisen sektorin yhteisöt eivät ehkä saa harjoittaa liiketoimintaa johdannaisia käyttäen;
- (b) luoneet riskienhallintaprosessin, joka on suhteutettu yhteisön kokoon ja sen rahoitusinstrumenttien monimutkaisuuteen (esimerkiksi joissakin yhteisöissä voi olla virallinen riskienhallintatoiminto);
- (c) luoneet tietojärjestelmät, joiden avulla hallintoelimet saavat käsityksen rahoitusinstrumenttitoimintojen luonteesta ja niihin liittyvistä riskeistä, mukaan lukien liiketoimien riittävä dokumentoiminen;
- (d) suunnitelleet, ottaneet käyttöön ja dokumentoineet sisäisen valvonnan järjestelmän, jonka avulla:
 - saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että rahoitusinstrumenttien käyttö yhteisössä pysyy riskienhallintaperiaatteiden mukaisissa rajoissa;
 - rahoitusinstrumentit esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisesti;
 - varmistetaan, että yhteisö noudattaa sovellettavia säädöksiä ja määräyksiä; ja
 - seurataan riskiä.

Liitteessä esitetään esimerkkejä mahdollisista kontrolleista sellaisessa yhteisössä, jolla on suuri määrä rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia; ja

- (e) ottaneet käyttöön asianmukaiset, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, mukaan lukien arvostusperiaatteet.
22. Yhteisön rahoitusinstrumentteihin liittyvän riskienhallintaprosessin ja sisäisen valvonnan keskeisiä osa-alueita ovat seuraavat:
- päättäminen lähestymistavasta sen määrittelemiseksi, kuinka suuren riskin yhteisö on halukas ottamaan ryhtyessään rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin (tätä voidaan nimittää ”riskinottohalukkuudeksi”) mukaan lukien periaatteet, joiden mukaan rahoitusinstrumentteihin sijoitetaan, sekä valvonnan viitekehys, jonka mukaan rahoitusinstrumenttitoimintoja toteutetaan;

- prosessien luominen uudentyypisten rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien dokumentoimista ja niitä koskevia valtuutuksia varten siten, että otetaan huomioon tällaisiin instrumentteihin liittyvät kirjanpitoa, säädöksiä, määräyksiä ja rahoitusta koskevat riskit sekä operatiiviset riskit;
 - rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien käsittely, mukaan lukien rahavarojen ja muiden hallussa olevien varojen vahvistaminen ja täsmäyttämisen ulkopuolisiin otteisiin, sekä maksuprosessi;
 - rahoitusinstrumentteihin sijoittavien tai niillä kauppaa käyvien ja toisaalta tällaisia instrumentteja käsittelevien, niiden arvoja määrittävien ja niistä vahvistuksia antavien henkilöiden työtehtävien eriyttäminen. Esimerkiksi mallin kehittämistoiminto, joka liittyy avustamiseen kauppojen hinnoittelussa, on vähemmän objektiivinen kuin kehittämistoiminto, joka on toiminnallisesti ja organisatorisesti erotettu front office -toiminnosta;
 - arvonmäärittämissä prosessit ja kontrollit, mukaan lukien kontrollit, jotka koskevat ulkopuolisista hintalähteistä saatavaa tietoa; ja
 - kontrollien seuranta.
23. Yhteisöissä, joilla on paljon erityyppisiä rahoitusinstrumentteja, riskit poikkeavat usein luonteeltaan sellaisissa yhteisöissä esiintyvistä riskeistä, joilla on vain vähän rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia. Tästä seuraa erilaisia tapoja lähestyä sisäistä valvontaa. Esimerkiksi:
- organisaatiolla, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja, on tyypillisesti kaupankäyntihuone-tyyppinen ympäristö, jossa toimii erikoistuneita kaupankävijöitä, ja työtehtävät on eriytetty näiden kaupankävijöiden ja back office -toimintojen välillä (jälkimmäisellä tarkoitetaan toimintoa, jossa tehtyjen kauppojen tiedot tarkistetaan ja varmistetaan, etteivät ne ole virheellisiä, sekä toteutetaan tarvittavat siirrot). Tällaisissa ympäristöissä kaupankävijät saattavat tyypillisesti sopimukset alulle puhelimitse tai sähköistä kaupankäyntialustaa käyttäen. Relevanttien liiketoimien kerääminen ja rahoitusinstrumenttien oikein tapahtuva kirjaaminen on tällaisessa ympäristössä merkittävästi haasteellisempaa kuin yhteisössä, jolla on vain muutamia rahoitusinstrumentteja, joiden olemassaolo ja täydellisyys pystytään usein vahvistamaan hankkimalla vahvistukset vain muutamasta pankista.
 - Toisaalta yhteisöillä, joilla on vain vähän rahoitusinstrumentteja, ei työtehtäviä useinkaan ole eriytetty ja pääsy markkinoille on rajoitettua. Vaikka rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien tunnistaminen voi tällaisissa tapauksissa olla helpompaa, on olemassa riski, että johto saattaa luottaa pieneen määrään henkilöitä, mikä voi lisätä riskiä siitä, että saataan alulle liiketoimia, joihin ei ole oikeutusta, tai liiketapahtumia voi jäädä kirjaamatta.

Täydellisyys, oikeellisuus ja olemassaolo

24. Kappaleissa 25–33 kuvataan kontrolleja ja prosesseja, joita saattaa esiintyä yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, mukaan lukien yhteisöt, joilla on kaupankäyntihuone. Toisaalta yhteisöllä, jolla ei ole paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, ei ehkä ole näitä kontrolleja ja prosesseja, vaan se voi niiden sijaan vahvistaa transaktionsa vastapuolen tai selvitysyhteisön kanssa. Tämä voi olla suhteellisen suoraviivaista, kun yhteisöllä on liiketoimia vain yhden tai kahden vastapuolen kanssa.

Kauppojen vahvistaminen ja selvitysyhteisöt

25. Kun on kysymys rahoituslaitosten toteuttamista liiketoimista, rahoitusinstrumenttien ehdot dokumentoidaan usein osapuolten keskenään vaihtamiin vahvistuksiin ja oikeudellisiin sopimuksiin. Selvitysyhteisöt seuraavat vahvistusten vaihtamista yhdistämällä kaupat toisiinsa ja selvittämällä ne. Keskitetty selvitysyhteisö on yhteydessä pörssiin, ja selvitysyhteisöjen kautta selvitystä hoitavilla yhteisöillä on tyypillisesti prosesseja, joiden avulla ne hallitsevat selvitysyhteisöön toimitettavaa tietoa.
26. Kaikkia liiketoimia ei selvitetä tällaisen pörssin kautta. Monilla muilla markkinoilla on vakiintuneena käytäntönä, että liiketoimien ehdoista sovitaan ennen selvityksen aloittamista. Jotta tämä prosessi olisi tehokas, sen täytyy väärinkäytösriskien minimoimiseksi toimia erillään henkilöistä, jotka käyvät kauppaa rahoitusinstrumenteilla. Joillakin markkinoilla liiketoimet vahvistetaan sen jälkeen, kun selvitys on alkanut, ja joskus vahvistusten kasautuminen johtaa siihen, että selvittäminen alkaa ennen kuin kaikista ehdoista on täysin sovittu. Tästä aiheutuu lisäriski, koska kauppaa käyvien yhteisöjen pitää turvautua vaihtoehtoisin tapoihin sopia kaupoista. Näitä voivat olla esimerkiksi
- rahoitusinstrumenteilla kauppaa käyvien tahojen kirjanpidon ja niitä selvittävien tahojen kirjanpidon välisten tarkkojen täsmäytysten toteuttaminen (näiden kahden tahon työtehtävien eriyttäminen on tärkeää) yhdistettynä vahvointiin valvontakontrolleihin, jotka kohdistuvat rahoitusinstrumenteilla kauppaa käyviin tahoihin liiketoimien aitouden turvaamiseksi;
 - osapuolilta saadun, keskeisiä ehtoja painottavan dokumentaatioyhteenvedon läpikäynti, vaikkei kaikista ehdoista olisi sovittu; ja
 - kaupankävijöiden voittojen ja tappioiden perusteellinen tarkastelu sen varmistamiseksi, että ne täsmäävät back office -toiminnossa tehtyihin laskeelmiin.

Täsmäytykset pankkien ja säilytisyhteisöjen kanssa

27. Jotkin rahoitusinstrumentit, kuten joukkovelkakirjat ja osakkeet, voivat olla erilisillä talletusajavälillä. Lisäksi useimmista rahoitusinstrumenteista aiheutuu josakin vaiheessa käteismaksuja, ja nämä rahavirrat alkavat usein sopimuksen voimaantuloajan alkupuolella. Nämä lähtevät ja tulevat maksut kulkevat yhteisön pankkitilin kautta. Yhteisön kirjanpidon säännöllinen täsmäyttäminen ulkopuo-

listen pankkien ja säilytysyhteisöjen kirjanpitoon antaa yhteisölle mahdollisuuden varmistaa, että liiketapahtumat kirjataan asianmukaisesti.

28. On huomattava, ettei kaikista rahoitusinstrumenteista aiheudu rahavirtoja sopimuksen voimassaoloajan alkupuolella eikä kaikkia rahoitusinstrumentteja pystytä kirjaamaan pörssissä tai säilytysyhteisössä. Tällaisessa tapauksessa täsmäytysprosessi ei tuo esiin kirjaamatta jäänyttä tai virheellisesti kirjattua kauppaa, ja vahvistuskontrollit ovat tärkeämpiä. Vaikka tällainen rahavirta olisi kirjattu oikein instrumentin voimassaoloajan varhaisessa vaiheessa, tämä ei takaa, että instrumentin kaikki ominaisuudet tai ehdot (esimerkiksi erääntymisaika tai sen aikaisempaa päättämistä koskeva optio) on kirjattu oikein.
29. Rahaa voi lisäksi liikkua vain vähän suhteessa kyseisen kaupan suuruuteen tai yhteisön omaan taseeseen, ja sen vuoksi rahoitusinstrumentit voivat olla vaikeasti tunnistettavissa. Täsmäytysten merkitys kasvaa, kun rahoitushenkilöstö tai muu back office -toimintojen henkilöstö käy läpi kaikkien pääkirjatilien viennit sen varmistamiseksi, että ne ovat päteviä ja perusteltavissa olevia. Tämä prosessi auttaa tunnistamaan sen, jos rahoitusinstrumentteihin liittyvien rahatilille tehtyjen kirjausten vastakirjauksia ei ole tehty asianmukaisesti. Selvittely- ja clearing-tilien läpikäynti on tärkeää tilin saldosta riippumatta, sillä tilillä saattaa olla toisensa kumoavia täsmäytyseriä.
30. Yhteisöissä, joissa rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia on paljon, täsmäytys- ja vahvistuskontrollit voivat olla automatisoituja, jolloin niiden tueksi tarvitaan riittävät tietotekniikkakontrollit. Kontrolleja tarvitaan erityisesti sen varmistamiseksi, että tiedot poimitaan ulkopuolisista lähteistä (kuten pankeilta ja säilytysyhteisöiltä) ja yhteisön omasta aineistosta oikein, eikä tietoja muuteta ennen täsmäyttämistä tai sen aikana. Kontrolleja tarvitaan myös sen varmistamiseksi, että kriteerit, joiden mukaan toisiaan vastaavat kirjaukset yhdistetään, ovat riittävän rajoittavia estääkseen täsmäytyserien virheellisen selvittämisen.

Muut täydellisyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevat kontrollit

31. Joihinkin rahoitusinstrumentteihin luontaisesti liittyvä monimutkaisuus tarkoittaa, ettei aina ole ilmeistä, kuinka ne pitäisi kirjata yhteisön järjestelmiin. Tällaisissa tapauksissa johto saattaa järjestää kontrolliprosesseja seuratakseen tietyn tyyppisten liiketapahtumien arvostamisesta, kirjaamisesta ja kirjanpitokäsittelystä määrääviä periaatteita. Tyypillisesti nämä periaatteet luo ja käy etukäteen läpi sopivan pätevyyden omaava henkilöstö, joka kykenee ymmärtämään kirjattavien rahoitusinstrumenttien kaikki vaikutukset.
32. Jotkin liiketoimet voidaan peruuttaa tai niitä voidaan muuttaa niiden alkuperäisen toteuttamisen jälkeen. Peruuttamista tai muuttamista koskevien asianmukaisen kontrollien soveltaminen voi pienentää väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä. Lisäksi yhteisöllä saattaa olla käytössään prosessi, jonka avulla vahvistetaan peruutetut tai muutetut kaupat.
33. Rahoituslaitoksissa, joissa kaupankäyntiä tapahtuu paljon, johtavassa asemassa oleva henkilö käy tyypillisesti läpi yksittäisten kaupankävijöiden päivittäiset

voitot ja tappiot sen arvioimiseksi, ovatko ne kyseisellä henkilöllä olevan markkinoita koskevan tietämyksen perusteella järkevällä tasolla. Tämä voi antaa johdolle mahdollisuuden päätellä, ettei tiettyjä kauppvoja ole kirjattu täydellisinä tai oikein, tai tämän avulla saatetaan tunnistaa tietyn kaupankävijän tekemä väärintäyttö. On tärkeää, että korkeammassa asemassa olevan henkilön tekemän läpikäynnin tukena on liiketoimien hyväksymisprosessi.

Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys

Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset

34. Monissa tilinpäätösnormistoissa rahoitusinstrumentit, kytketyt johdannaiset mukaan lukien, arvostetaan usein käypään arvoon taseessa esittämistä, voiton tai tappion laskentaa ja/tai liitetietoja varten. Yleensä käyvän arvon määrittämisen tavoitteena on selvittää hinta, johon tavanmukainen liiketoimi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä senhetkisten markkinaolosuhteiden vallitessa, toisin sanoen kyseessä ei ole pakkotilanteessa tapahtuvassa realisoinnissa eikä ahdingossa tapahtuvassa myynnissä toteutuva hinta. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi otetaan huomioon kaikki relevantti saatavissa oleva markkinatieto.
35. Rahoitusvaroilta ja -veloilta voidaan määrittää käypiä arvoja sekä liiketapahtumien alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä että myöhemmin arvon muuttuessa. Ajan kuluessa tapahtuvat käyvän arvon muutokset voidaan käsitellä eri tilinpäätösnormistojen mukaan eri tavoilla. Tällaiset muutokset voidaan esimerkiksi kirjata tulosvaikutteisesti, tai ne voidaan kirjata muihin laajan tuloksen eriin. Soveltavasta tilinpäätösnormistosta riippuen koko rahoitusinstrumentti tai vain sen komponentti (esimerkiksi kytketty johdannainen, kun se käsitellään erikseen) on arvostettava käypään arvoon.
36. Joissakin tilinpäätösnormistoissa määrätään käypien arvojen hierarkia käypien arvojen määrittämisen ja siihen liittyen esitettävien tietojen yhdenmukaisuuden lisäämiseksi. Syöttötiedot voidaan luokitella eri tasoille, kuten
 - Tason 1 syöttötiedot – Täysin samanlaisille rahoitusvaroilta tai -veloilta noteeratut (oikaisemattomat) hinnat toimivilla markkinoilla, joille yhteisöllä on pääsy arvostuspäivänä.
 - Tason 2 syöttötiedot – Syöttötiedot, jotka ovat muita kuin tasolle 1 kuuluvia noteerattuja hintoja ja jotka ovat havainnoitavissa rahoitusvaroihin kuuluvalla erällä tai rahoitusvelalle joko suoraan tai epäsuorasti. Jos rahoitusvaroihin kuuluvalla erällä tai rahoitusvelalla on tietty (sopimukseen perustuva) voimassaoloaika, tason 2 syöttötiedon täytyy olla havainnoitavissa olennaiselta osalta kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan voimassaoloaika. Seuraavat ovat tason 2 syöttötietoja:
 - vastaavanlaisten rahoitusvarojen tai -velkojen noteeratut hinnat toimivilla markkinoilla.
 - täysin samanlaisten tai vastaavanlaisten rahoitusvarojen tai -velkojen noteeratut hinnat markkinoilla, jotka eivät ole toimivat.

- muut syöttötiedot kuin noteeratut hinnat, jotka kyseiselle rahoitusvaroihin kuuluvalle erälle tai rahoitusvelalle on havainnoitavissa (esimerkiksi tavanomaisesti noteeratuin väliajoin havainnoitavissa olevat korkokannat ja tuottokäyrät, implisiittiset volatilitetit ja luottomarginaalit).
- syöttötiedot, jotka johdetaan pääasiassa havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta tai jotka saavat tukea havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta (markkinoiden tukemat syöttötiedot).
- Tason 3 syöttötiedot – Omaisuuserää tai velkaa koskevat muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot. Muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja käytetään käyvän arvon määrittämiseen siltä osin kuin merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ei ole saatavissa, ja näin otetaan huomioon tilanteet, joissa rahoitusvaroihin kuuluvaa omaisuuserää tai rahoitusvelkaa koskevaa toimintaa on markkinoilla arvostuspäivänä vain vähän tai ei lainkaan.

Yleensä arvostukseen liittyvä epävarmuus kasvaa, kun rahoitusinstrumentti siirtyy tasolta 1 tasolle 2 tai tasolta 2 tasolle 3. Myös tasolla 2 voi olla paljon arvostukseen liittyviä epävarmuutta riippuen syöttötietojen havainnoitavuudesta, rahoitusinstrumentin monimutkaisuudesta, sen arvostuksesta ja muista tekijöistä.

37. Tietyt tilinpäätösnormistot saattavat vaatia tai sallia, että yhteisö tekee riskien osalta arvostukseen liittyviä epävarmuustekijöitä koskevia oikaisuja, joita markkinaosapuoli tekisi hinnoitteluun rahoitusinstrumentin rahavirtoihin liittyviä riskejä koskevien epävarmuustekijöiden huomioon ottamiseksi. Näitä ovat esimerkiksi:

- malliin tehtävät muutokset. Joissakin malleissa voi olla tiedossa oleva puute, tai kalibroinnin tulos voi tuoda esiin puutteen käyvän arvon määrittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- luottoriskiä koskevat oikaisut. Joissakin malleissa ei oteta huomioon luottoriskiä, mukaan lukien vastapuoliriski tai oma luottoriski.
- maksuvalmiutta koskevat oikaisut. Joissakin malleissa lasketaan markkinoiden perusteella määräytyvä keskikurssi, vaikka tilinpäätösnormisto saattaa vaatia maksuvalmiudella oikaistun määrän, kuten osto- ja myyntikurssin erotuksen käyttämistä. Toisen harkinnanvaraisemman maksuvalmiutta koskevan oikaisun avulla otetaan huomioon se, että jotkin rahoitusinstrumentit eivät ole likvidejä, mikä vaikuttaa niiden arvon määrittämiseen.
- muut riskiä koskevat oikaisut. Jos arvo määritetään käyttäen mallia, joka ei ota huomioon kaikkia muita tekijöitä, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon rahoitusinstrumentin hinnoittelussa, arvo ei ehkä edusta arvostuspäivän käypää arvoa, ja siksi sitä voi olla tarpeellista oikaista erikseen, jotta se olisi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen.

Oikaisut eivät ole asianmukaisia, jos rahoitusinstrumentin arvostus ja arvon määrittäminen niiden seurauksena johtavat sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritellyistä poikkeavaan käypään arvoon, esimerkiksi varovaisuuden suuntaan.

Havainnoitavissa olevat ja muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot

38. Kuten edellä on mainittu, syöttötiedot luokitellaan tilinpäätösnormistoissa usein havainnoitavuusasteen perusteella. Kun toiminta vähenee rahoitusinstrumenttien markkinoilla ja syöttötietojen havainnoitavuus vähenee, arvostukseen liittyvä epävarmuus lisääntyy. Rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen tueksi saatavilla olevan informaation luonne ja luotettavuus vaihtelevat riippuen rahoitusinstrumentin arvostuksessa käytettävien syöttötietojen havainnoitavuudesta, johon puolestaan vaikuttaa markkinoiden luonne (esimerkiksi markkinoiden toimivuuden taso ja se, onko kyse pörssi- vai OTC-markkinoista). Näin ollen arvon määrittämisen tukena käytettävän evidenssin luonne ja luotettavuus muodostavat jatkumon, ja johdon on vaikeampaa hankkia tietoa arvon määrittämisen tueksi, kun markkinoista tulee toimimattomat ja syöttötietojen havainnoitavuus vähenee.
39. Kun havainnoitavissa olevia syöttötietoja ei ole saatavilla, yhteisö käyttää muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja (tason 3 syöttötiedot), jotka kuvastavat oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hinnoittelussa, riskiä koskevat oletukset mukaan lukien. Muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot muodostetaan käyttäen parasta informaatiota, joka kyseisissä olosuhteissa on saatavilla. Yhteisö saattaa muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja muodostaessaan pitää lähtökohtana omia tietojaan, joita oikaistaan, jos kohtuullisesti saatavissa oleva informaatio viittaa siihen, että (a) muut markkinaosapuolet käyttäisivät erilaista tietoa tai (b) on olemassa jokin erityisesti yhteisöä koskevaa, joka ei ole muiden markkinaosapuolten saatavalla (esimerkiksi yhteisökohtainen synergia).

Markkinoiden toimimattomuuden vaikutukset

40. Arvostukseen liittyvä epävarmuus kasvaa ja arvon määrittäminen on monimutkaisempaa, kun markkinat, joilla rahoitusinstrumenteilla tai niiden komponenteilla käydään kauppaa, eivät enää ole toimivat. Ei ole olemassa mitään selvää rajaa, jossa toimivista markkinoista tulisi toimimattomat, joskin tilinpäätösnormistot saattavat sisältää tätä aihetta koskevaa ohjeistusta. Toimimattomien markkinoiden ominaisuuksia ovat muun muassa, että kaupankäynnin volyyymi ja taso vähentyvät merkittävästi, saatavilla olevat hinnat vaihtelevat merkittävästi ajan kuluessa tai markkinaosapuolten välillä, tai hinnat eivät ole ajantasaisia. Sen arvioiminen, ovatko markkinat toimimattomat, vaatii kuitenkin harkintaa.
41. Kun markkinat eivät ole toimivat, noteeratut hinnat saattavat olla vanhentuneita (ts. ne eivät ole ajan tasalla), ne eivät ehkä kuvaa hintoja, joihin markkinaosapuolet voivat käydä kauppaa, tai ne voivat kuvata pakkotilanteessa toteutettuja liiketoimia (esimerkiksi kun myyjän on täytynyt myydä omaisuuserä täyttääkseen sääntelytalon asettamat tai lainsäädäntöön perustuvat vaatimukset, omaisuuserä on myytävä välittömästi maksuvalmiuden parantamiseksi tai mahdollisia ostajia

on oikeudellisesta tai aikaan liittyvästä rajoituksesta johtuen vain yksi). Näin ol-
len arvojen määrittäminen tapahtuu tason 2 ja tason 3 syöttötietojen perusteella.
Tällaisissa olosuhteissa yhteisöillä saattaa olla

- arvonmäärittystä koskevat periaatteet, joihin sisältyy prosessi sen toteami-
seksi, onko tason 1 syöttötietoja saatavilla;
- käsitys siitä, kuinka tietyt ulkopuolisista lähteistä saadut hinnat tai arvostus-
malleissa käytettävät syöttötiedot on laskettu, jotta pystytään arvioi-
maan niiden luotettavuus. Esimerkiksi välittäjän antama noteeraus rahoitus-
instrumentille, jolla ei ole käyty kauppaa, kuvastaa todennäköisesti
vastaavanlaisista instrumenttia koskevia todellisia liiketoimia toimivilla
markkinoilla, mutta markkinoiden muuttuessa vähemmän toimiviksi vä-
littäjän antama noteeraus voi perustua enemmän sen omiin hintojen mää-
rittämisessä käytettäviin arvostusmenetelmiin;
- käsitys siitä, kuinka heikentyvät liiketoimintaolosuhteet vaikuttavat vasta-
puoleen, sekä siitä, voivatko vastapuolen kanssa samankaltaisten yhteisö-
jen heikentyvät liiketoimintaolosuhteet antaa viitteitä siitä, ettei vastapuoli
ehkä täytä velvoitteitaan (ts. laiminlyöntiriski);
- periaatteet, joiden mukaan tehdään arvostukseen liittyviä epävarmuusteki-
jöitä koskevat oikaisut. Tällaisiin oikaisuihin voivat kuulua mallin muut-
taminen, likvidiuden puuttumista koskevat oikaisut, luottoriskiä koskevat
oikaisut sekä muut riskiä koskevat oikaisut;
- kyky selvittää realististen tulemien vaihtelualue ottaen huomioon asiaan
liittyvät epävarmuustekijät, esimerkiksi tekemällä herkkyysoanalyysi; ja
- periaatteet, joiden mukaan tunnistetaan, milloin käyvän arvon määrittämi-
sessä käytettävä syöttötieto siirtyy tasolta toiselle käypien arvojen hierar-
kiassa.

42. Erityisiä vaikeuksia voi esiintyä silloin, kun tiettyjä rahoitusinstrumentteja koske-
va kaupankäynti on vähentynyt rajusti tai jopa lakannut. Näissä olosuhteissa ai-
emmin markkinahintoja käyttäen arvostetut rahoitusinstrumentit voi olla tarpeel-
lista arvostaa jotakin mallia käyttäen.

Johdon käyttämä arvonmäärittämisprosessi

43. Menetelmiin, joita johto voi käyttää rahoitusinstrumenttiansa arvon määrittämi-
seen, kuuluvat havainnoitavissa olevat viimeaikaiset liiketoimet sekä mallit, jois-
sa käytetään havainnoitavissa olevia tai muita kuin havainnoitavissa olevia syöt-
tötietoja. Johto voi käyttää myös
- (a) ulkopuolista hintalähdettä kuten hintapalvelua tai välittäjän antamaa no-
teerausta; tai
 - (b) arvonmäärittämisprosessin erityisasiantuntijaa.

Ulkopuoliset hintalähteet ja arvonmäärittämisprosessin erityisasiantuntijat saattavat käyt-
tää yhtä tai useampaa näistä arvostusmenetelmistä.

44. Useissa tilinpäätösnormistoissa rahoitusinstrumentin käyvästä arvosta saadaan parasta näyttöä toimivilla markkinoilla toteutuneista samanaikaisista liiketoimista (ts. tason 1 syöttötiedoista). Tällaisissa tapauksissa rahoitusinstrumentin arvon määrittäminen saattaa olla suhteellisen yksinkertaista. Rahoitusinstrumenteille, jotka on listattu pörssiessä tai joilla käydään kauppaa likvideillä OTC-markkinoilla, voi olla saatavissa noteerattuja hintoja sellaisista lähteistä kuin rahoitusalan julkaisuista, itse pörsseistä tai ulkopuolisista hintalähteistä. Kun käytetään noteerattuja hintoja, on tärkeää, että johto ymmärtää perusteen, jolla noteeraus annetaan, varmistuakseen siitä, että hinta kuvastaa arvostuspäivän markkinaolosuhteita. Julkaisuista tai pörsseistä saatavat noteeratut hinnat voivat muodostaa tarpeellisen määrän käypää arvoa koskevaa evidenssiä esimerkiksi, kun:
- (a) hinnat ovat ajantasaisia eivätkä ne ole ”vanhentuneita” (esimerkiksi jos noteeraus perustuu viimeisimmän kaupan hintaan ja kauppa on toteutunut jo jonkin aikaa sitten); ja
 - (b) noteeraukset ovat hintoja, joilla välittäjät tosiasiallisesti kävisivät kauppaa kyseisellä rahoitusinstrumentilla riittävän usein ja riittävässä määrin.
45. Silloin kun rahoitusinstrumentille ei ole tarkasteluhetkellä olemassa havainnoitavissa olevaa markkinahintaa (ts. tason 1 syöttötietoa), yhteisön on tarpeellista kerätä muita hintaindikaattoreita rahoitusinstrumentin arvon määrittämisessä käytettävää arvostusmenetelmää varten. Hintaindikaattoreita voivat olla
- samaa instrumenttia koskevat viimeaikaiset liiketoimet, mukaan lukien tilinpäätöspäivän jälkeiset liiketoimet. Kiinnitetään huomiota siihen, onko tarpeellista tehdä oikaisuja arvostuspäivän ja liiketoimen toteutumispäivän markkinaolosuhteiden välisten erojen huomioon ottamiseksi, koska nämä liiketoimet eivät välttämättä osoita tilinpäätöspäivänä vallinneita markkinaolosuhteita. Lisäksi on mahdollista, että liiketoimi edustaa pakkotilanteessa toteutunutta liiketoimea eikä siis osoita tavanomukaisessa kaupassa toteutuvaa hintaa.
 - vastaavanlaisia instrumentteja koskevat senhetkiset tai viimeaikaiset liiketoimet, mistä usein käytetään englanninkielistä nimitystä ”proxy-pricing”. ”Proxyn” hintaan on tarpeellista tehdä oikaisuja, jotka kuvastavat sen ja hinnoiteltavana olevan instrumentin välisiä eroja, esimerkiksi näiden kahden instrumentin likvidiyden tai luottoriskin erojen huomioon ottamiseksi.
 - vastaavanlaisia instrumentteja koskevat indeksit. Samoin kuin vastaavanlaisia instrumentteja koskevien liiketoimien kohdalla, on tarpeellista tehdä oikaisuja hinnoiteltavana olevan instrumentin ja sen instrumentin (tai niiden instrumenttien) välillä, jo(i)sta käytettävä indeksi on johdettu.
46. Johdon odotetaan dokumentoivan tietyn rahoitusinstrumentin arvonmäärityksen periaatteet ja käytettävän mallin, mukaan lukien perusteet mallin (tai mallien) käytölle, arvonmäärityksen metodologiassa käytettävien oletusten valinnan sekä yhteisön harkinnan siitä, tarvitaanko arvostukseen liittyvää epävarmuutta koskevia oikaisuja.

Mallit

47. Rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen voidaan käyttää malleja, kun hinta ei ole suoraan havainnoitavissa markkinoilla. Mallit voivat olla niin yksinkertaisia kuin eräs yleisesti käytetty joukkovelkakirjalainojen hinnoittelumalli, tai niihin voi kuulua erityisesti kehitettyjä ohjelmistotyökaluja rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseksi tason 3 syöttötietoja käyttäen. Monet mallit perustuvat diskontattuja rahavirtoja koskeviin laskelmiin.
48. Mallit koostuvat metodologiasta, oletuksista ja tiedoista. Metodologiassa kuvataan säännöt tai periaatteet, jotka koskevat muuttujien välistä suhdetta arvonmäärittämisessä. Oletuksiin kuuluvat mallissa käytettäviä epävarmoja muuttujia koskevat arviot. Tiedot voivat koostua rahoitusinstrumenttia koskevasta tosiasiallisesta tai hypoteettisesta informaatiosta tai muista rahoitusinstrumenttia koskevista syöttötiedoista.
49. Luodessaan mallia tai tarkistaessaan sen pätevyyttä rahoitusinstrumenttia ajatellen yhteisö voi olosuhteista riippuen käsitellä esimerkiksi seuraavia seikkoja:
 - tarkistetaanko mallin pätevyys ennen käyttöä ja tarkistetaanko säännöllisesti, että malli edelleen soveltuu aiottuun käyttötarkoitukseen. Yhteisön käyttämään pätevyyden tarkistamisprosessiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
 - metodologian teoreettinen perusteltavuus ja matemaattinen oikeellisuus, parametrien ja herkkyysien asianmukaisuus mukaan luetuna
 - mallin syöttötietojen johdonmukaisuus ja täydellisyys markkinoilla vallitsevaan käytäntöön nähden sekä ovatko asianmukaiset syöttötiedot saatavilla mallissa käytettäviksi.
 - onko mallia varten olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet ja menettelytavat sekä turvallisuuskontrollit.
 - muutetaanko tai oikaistaanko mallia asianmukaisella tavalla oikea-aikaisesti markkinaolosuhteiden muutoksia vastaavasti.
 - kalibroiko mallin, tarkasteleeko sitä ja tarkistaako sen pätevyyden säännöllisesti erillinen ja objektiivinen toiminto. Tämä on keino varmistua siitä, että mallin antama tulos edustaa oikein sitä arvoa, jonka markkinoilla toimivat osapuolet antaisivat rahoitusinstrumentille.
 - käytetäänkö mallissa mahdollisimman paljon relevantteja havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja.
 - tehdäänkö mallin antamiin tuloksiin oikaisut kuvastamaan oletuksia, joita markkinoilla toimivat osapuolet käyttäisivät vastaavanlaisissa olosuhteissa.
 - onko malli riittävällä tavalla dokumentoitu, mihin kuuluvat mallin aiotut soveltamiskohteet ja sitä koskevat rajoitukset samoin kuin keskeiset para-

metrit, vaadittavat tiedot, tehtyjen pätevydentarkistamisanalyyysien tulokset sekä mallin tuottamiin tuloksiin mahdollisesti tehdyt oikaisut.

Esimerkki tavanomaisesta rahoitusinstrumentista

50. Seuraavassa kuvataan, kuinka malleja voidaan soveltaa määrittettäessä arvoa tavanomaiselle rahoitusinstrumentille, joka tunnetaan omaisuusvakuudellisena arvopaperina (asset-backed security)⁹. Koska omaisuusvakuudellisten arvopaperien arvo usein määritetään tason 2 tai 3 syöttötietojen perusteella, niiden arvostaminen tapahtuu usein malleja käyttäen ja siihen kuuluu:
- käsityksen muodostaminen arvopaperin tyypistä – ottaen huomioon (a) vakuus; ja (b) arvopaperin ehdot. Vakuutta käytetään rahavirtojen, kuten kiinnelainan tai luottokorttiluoton, koron ja pääoman maksujen, ajoituksen ja suuruuden arvioimiseen.
 - käsityksen muodostaminen arvopaperin ehdoista – tähän kuuluu, että arvioidaan sopimuksen perustuvia rahavirtoja koskevia oikeuksia, kuten takaisinmaksujärjestystä, sekä mahdollisia laiminlyöntitapauksia. Takaisinmaksujärjestys, joka usein tunnetaan etuoikeusjärjestyksenä, viittaa ehtoihin, joiden mukaan jotkin arvopaperin haltijoiden ryhmät (etuoikeudeltaan parempi velka (senior debt)) saavat takaisinmaksun ennemmin kuin muut (etuoikeudeltaan huonompi velka (subordinated debt)). Kunkin arvopaperien haltijoiden ryhmän oikeuksia rahavirtoihin, josta usein käytetään englanninkielistä nimeä ”cash flow waterfall”, käytetään yhdessä rahavirtojen ajoitusta ja määrää koskevin oletusten kanssa johdettaessa arvioituja rahavirtoja kullekin arvopaperien haltijoiden ryhmälle. Sen jälkeen odotettavissa olevat rahavirrat diskontataan, jotta saadaan johdetuksi arvioitu käypä arvo.
51. Omaisuusvakuudellisen arvopaperin rahavirtoihin voivat vaikuttaa vakuuteen liittyvät ennakkomaksut sekä mahdollinen laiminlyöntiriski ja siitä aiheutuvat arvioidut pääomasta saamatta jäävät osuudet pantin realisointitapauksessa. Ennakkomaksua koskevat oletukset, jos ne ovat sovellettavissa, perustuvat yleensä siihen, että arvioidaan vastaavanlaisen vakuuden markkinakorot suhteessa arvopaperin vakuuden korkoihin. Esimerkiksi jos kiinnelainojen markkinakorot ovat laskeneet, arvopaperiin liittyviin kiinnityksiin voi kohdistua enemmän ennakkomaksuja kuin alun perin on odotettu. Mahdollisten laiminlyöntien ja pääomasta saamatta jäävän osuuden arviointiin kuuluu, että vakuus arvioidaan tarkasti ja lainanantajat arvioivat, kuinka suuri osuus maksuista lyödään laimin. Esimerkiksi kun vakuus koostuu asuntoihin kohdistuvista kiinnityksistä, arviot asuntojen hinnoista arvopaperin voimassaoloaikana voivat vaikuttaa pääomasta saamatta jäävään osuuteen.

⁹ Omaisuusvakuudellinen arvopaperi on rahoitusinstrumentti, jonka pohjana on alla olevista omaisuus-eristä koostuva kokonaisuus (josta käytetään nimitystä vakuus, esimerkiksi luottokorttisaamiset tai autolainat), ja sille johdetaan arvo ja tuotot näistä alla olevista omaisuuseristä.

Ulkopuoliset hintalähteet

52. Yhteisöt voivat käyttää käypää arvoa koskevan informaation hankkimiseen ulkopuolisia hintalähteitä. Yhteisön tilinpäätöksen laatiminen, mukaan lukien rahoitusinstrumenttien arvon määrittäminen ja näitä instrumentteja koskevien tietojen tuottaminen, saattaa edellyttää erityisasiantuntemusta, jota johdolla ei ole. Yhteisöt eivät ehkä pysty kehittämään asianmukaisia arvostusmenetelmiä, mukaan lukien mallit, joita voidaan käyttää arvon määrittämisessä, ja ne voivat käyttää ulkopuolista hintalähdettä arvon määrittämistä tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja varten. Näin voi olla erityisesti pienissä yhteisöissä tai yhteisöissä, joilla ei ole paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketapahtumia (esimerkiksi muut kuin rahoituslaitokset, joilla on rahoitusosasto (treasury department)). Vaikka johto käyttäisi ulkopuolista hintalähdettä, se on lopulta itse vastuussa arvon määrittämisestä.
53. Ulkopuolisia hintalähteitä saatetaan käyttää myös siksi, että hinnoiteltavien arvopaperien volyyymi ei ehkä ole lyhyellä aikavälillä riittävä mahdollistaakseen yhteisölle hinnan määrittämisen. Näin on usein, kun kyseessä ovat kaupankäynnin kohteena olevat sijoitusrahastot, joiden nettovarallisuuden arvo on määritettävä päivittäin. Toisissa tapauksissa johdolla voi olla oma hinnoitteluprosessinsa, mutta se käyttää ulkopuolisia hintalähteitä omien arvonmäärittäytensä tukena.
54. Yhdestä tai useammasta edellä mainitusta syystä johtuen useimmat yhteisöt käyttävät arvopapereiden arvon määrittämiseen ulkopuolisia hintalähteitä joko ensisijaisena lähteenä tai omien arvonmäärittäytensä tukena. Ulkopuoliset hintalähteet voidaan yleensä jakaa seuraaviin ryhmiin:
- hintapalvelut, mukaan lukien konsensushintapalvelut; ja
 - noteerauksia antavat välittäjät.

Hintapalvelut

55. Hintapalvelut toimittavat yhteisöille hintoja ja hintoihin liittyvää tietoa erilaisista rahoitusinstrumenteista, ja usein ne määrittävät päivittäin arvot suurelle määrälle rahoitusinstrumentteja. Nämä arvonmäärittäykset voidaan tehdä keräämällä markkinatietoa ja hintoja monista eri lähteistä, mukaan lukien markkinatakaajat (market makers), ja tietyissä tapauksissa käyttämällä sisäisiä arvostusmenetelmiä arvioitujen käypien arvojen johtamiseen. Hintapalveluissa voidaan yhdistää useita lähestymistapoja hintaan pääsemiseksi. Hintapalveluja käytetään usein tason 2 syöttötietoihin perustuvien hintojen lähteenä. Hintapalveluissa voi olla vahvoja kontrolloja, jotka koskevat hintojen muodostamista, ja palvelujen asiakkaisiin kuuluu monenlaisia osapuolia, mukaan lukien ostaja- ja myyjäpuolen sijoittajia, back office- ja middle office -toimintoja, tilintarkastajia ja muita.
56. Hintapalveluilla on usein muodollinen prosessi, jonka avulla asiakkaat voivat kyseenalaistaa hintapalvelusta saadut hinnat. Tällaiset kyseenalaistamisprosessit yleensä edellyttävät, että asiakas esittää evidenssiä vaihtoehdoisen hinnan tueksi, ja kyseenalaistamiset luokitellaan esitetyn evidenssin laadun perusteella. Esimerkiksi kyseenalaistaminen, joka perustuu asianomaisen instrumentin viimeai-

kaiseen myyntiin, josta hintapalvelu ei ole ollut tietoinen, saatetaan hyväksyä, kun taas asiakkaan omaan arvostusmenetelmään perustuva kyseenalaistaminen voi joutua tarkemman tutkimisen kohteeksi. Tällä tavoin hintapalvelu, jossa on suuri joukko johtavia osallistujia sekä ostaja- että myyjäpuolelta, saattaa pystyä jatkuvasti korjaamaan hintoja niin, että ne kuvastavat täydellisemmin markkina-osapuolten saatavilla olevaa tietoa.

Konsensushintapalvelut

57. Jotkin yhteisöt saattavat käyttää muista hintapalveluista poikkeavista konsensushintapalveluista saatavaa hintatietoa. Konsensushintapalvelut saavat instrumenttia koskevaa hintatietoa useilta palveluun osallistuvilta yhteisöiltä (tilaajat). Jokainen tilaaja toimittaa hintoja hintapalveluun. Hintapalvelu käsittelee tämän informaation luottamuksellisena ja palauttaa jokaiselle tilaajalle konsensushinnan, joka on tavallisesti aritmeettinen keskiarvo tiedoista, joista on poistettu poikkeavat havainnot puhdistusrutiinin avulla. Joillakin markkinoilla, esimerkiksi eksoottisten johdannaisten markkinoilla, konsensushinta voi olla paras saatavilla oleva tieto. Konsensushintojen edustuksellista tarkkuutta arvioitaessa otetaan kuitenkin huomioon monenlaisia tekijöitä, esimerkiksi:
- kuvastavatko tilaajilta saadut hinnat todellisia liiketoimia vai ovatko ne vain näiden omiin arvostusmenetelmiin perustuvia viitteellisiä hintoja.
 - niiden lähteiden määrä, joista hintoja on saatu.
 - konsensushintapalvelun käyttämien lähteiden laatu.
 - kuuluuko osallistujiin johtavia markkinaosapuolia.
58. Konsensushinnat ovat tyypillisesti vain niiden tilaajien saatavilla, jotka ovat antaneet palveluun omia hintojaan. Näin ollen kaikilla yhteisöillä ei ole suoraa pääsyä konsensushintoihin. Koska tilaaja ei yleensä voi tietää, kuinka annetut hinnat on arvioitu, johto saattaa tarvita konsensushintapalvelusta saadun informaation lisäksi muita evidenssilähteitä arvonmäärityksensä tueksi. Näin voi olla erityisesti, jos lähteet tuottavat viitteellisiä hintoja, jotka perustuvat niiden omiin arvostusmenetelmiin, ja johto ei pysty muodostamaan käsitystä siitä, kuinka nämä lähteet ovat laskeneet hintansa.

Noteerauksia antavat välittäjät

59. Koska välittäjät antavat noteerauksia vain satunnaisena palveluna asiakkailleen, niiden antamat noteeraukset poikkeavat monessa suhteessa hintapalveluista saatavista hinnoista. Välittäjät saattavat olla haluttomia antamaan tietoja noteerauksensa tuottamiseen käytetystä prosessista, mutta niillä voi olla pääsy sellaisia liiketoimia koskevaan tietoon, josta hintapalvelu ei ehkä ole tietoinen. Välittäjien noteeraukset voivat olla toteutettavissa olevia tai viitteellisiä. Viitteelliset noteeraukset ovat välittäjän paras arvio käyvästä arvosta, kun taas toteutettavissa oleva noteeraus osoittaa, että välittäjä on halukas toteuttamaan liiketoimia kyseisellä hinnalla. Toteutettavissa olevat noteeraukset ovat vahvaa evidenssiä käyvästä arvosta. Viitteelliset noteeraukset eivät ole yhtä vahvaa näyttöä johtuen läpinäky-

mättömyyden puutteesta, joka liittyy välittäjän noteerausta tehdessään käyttämiin menetelmiin. Lisäksi välittäjän noteerausta koskevien kontrollien tiukkuus vaihtelee riippuen siitä, onko välittäjällä samaa arvopaperia omassa salkussaan. Välittäjien noteerauksia käytetään usein arvopapereille, joita koskevat syöttötiedot ovat tasolla 3, ja joskus ne voivat olla ainoa saatavilla oleva ulkopuolinen tieto.

Muita ulkopuolisiin hintalähteisiin liittyviä huomioita otettavia seikkoja

60. Kun johto muodostaa käsityksen siitä, kuinka hintalähteet ovat laskeneet hinnan, sen on mahdollista ratkaista, sopiiko tällainen informaatio käytettäväksi sen arvonmäärittämisessä, mukaan lukien käytettäväksi arvostusmallin syöttötietona, ja mille syöttötietojen tasolle arvopaperi tulisi luokitella liitetiedoissa tapahtuvaa esittämistä varten. Ulkopuoliset hintalähteet voivat määrittää rahoitusinstrumenttien arvon omia mallejaan käyttäen, ja on tärkeää, että johdolla on käsitys käytettävästä metodologiasta, oletuksista ja tiedosta.
61. Jos ulkopuolisista hintalähteistä saadut käyvät arvot eivät perustu toimivilla markkinoilla tarkasteluhetkellä toteutuviin hintoihin, johdon on tarpeellista arvioida, onko käyvät arvot johdettu tavalla, joka on yhdenmukainen sovellettavan tilinpäätösnormiston kanssa. Johdon muodostamaan käsitykseen käyvistä arvoista sisältyy seuraavaa:
 - kuinka käypä arvo on määritetty – esimerkiksi onko käypä arvo määritetty arvostusmenetelmällä, sen arvioimiseksi, onko se yhdenmukainen käyvän arvon määrittämisen tavoitteen kanssa;
 - ovatko noteeraukset viitteellisiä hintoja, viitteellisiä hintavälejä vai sitovia tarjouksia; ja
 - kuinka usein ulkopuolinen hintalähde arvioi käyvän arvon – sen arvioimiseksi, kuvastaako se arvostuspäivän markkinaolosuhteita.

Kun johdolla on käsitys perustasta, jonka mukaan ulkopuoliset hintalähteet ovat määrittäneet tiettyjä yhteisön hallussa olevia rahoitusinstrumentteja koskevat noteerauksensa, tästä on johdolle apua arvioitaessa, kuinka relevanttia ja luotettavaa tämä evidenssi on arvonmäärittysten tukena.

62. On mahdollista, että eri lähteistä saatavien hintaindikaattoreiden välillä on eroavuuksia. Muodostamalla käsityksen siitä kuinka hintaindikaattorit on johdettu, ja tutkimalla näitä eroavuuksia johto saa tukea rahoitusinstrumenttien arvonmäärittämisessä käytettävälle evidenssille arvioidakseen, onko määritetty arvo kohtuullinen. Se, että otetaan yksinkertaisesti keskiarvo annetuista noteerauksista ilman lisäselvityksiä, ei ehkä ole asianmukaista, koska yksi vaihtelualueella oleva hinta saattaa edustaa käypää arvoa parhaiten eikä se välttämättä ole keskiarvo. Arvioidakseen, ovatko rahoitusinstrumenteille määritetyt arvot kohtuullisia, johto voi:
 - harkita, edustavatko tosiasialliset liiketoimet ennemminkin pakkotilanteessa toteutettavia liiketoimia kuin liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välisiä liiketoimia. Tämä voi tehdä hinnan pätemättömäksi vertailukohtena;

- analysoida instrumentin odotettavissa olevia vastaisia rahavirtoja. Tämä voitaisiin suorittaa relevanteimman hintatiedon indikaattorina;
- ei havainnoitavissa olevien tietojen luonteesta riippuen ekstrapoloida havainnoituista hinnoista muihin kuin havainnoituihin hintoihin (saattaa esimerkiksi olla olemassa havainnoidut hinnat enintään kymmenen vuoden kuluttua erääntyville erille, mutta kymmenen vuoden hintakäyrää saattaa olla mahdollista ekstrapoloida indikaattoriksi kymmentä vuotta pidemmälle ajalle). On syytä olla varovainen sen varmistamiseksi, ettei ekstrapolointia viedä niin pitkälle havainnoitavissa olevan käyrän ulkopuolelle, että yhteys havainnoitavissa oleviin hintoihin muuttuu liian hataraksi olakseen luotettava;
- verrata toisiinsa hintoja rahoitusinstrumenttien muodostaman salkun sisällä sen varmistamiseksi, että samankaltaisten rahoitusinstrumenttien hinnat ovat yhdenmukaisia;
- käyttää yhtä tai useampaa mallia, joiden avulla jokaisen arvonmäärityksen tulokset vahvistetaan ottaen huomioon kussakin arvonmäärityksessä käytetyt tiedot ja oletukset; tai
- arvioida kyseiseen instrumenttiin liittyvien suojausinstrumenttien ja vakuuksien hintojen muutoksia.

Tehdessään arvonmääritystä koskevaa ratkaisua yhteisö voi harkita myös muita mahdollisesti yhteisön olosuhteisiin erityisesti liittyviä tekijöitä.

Arvonmäärityksen erityisasiantuntijoiden käyttäminen

63. Johto voi antaa joidenkin tai kaikkien arvopapereidensa arvon määrittämistä koskevan toimeksiannon arvonmäärityksen erityisasiantuntijalle, joka toimii investointipankissa, välittäjällä tai muussa arvonmääritysyriyksessä. Toisin kuin hintapalveluissa ja välittäjien noteerauksissa, käytettävä metodologia ja tiedot ovat yleensä helpommin johdon saatavilla, kun se on antanut arvonmäärityksen erityisasiantuntijan tehtäväksi. Vaikka johto on antanut toimeksiannon erityisasiantuntijalle, se vastaa käytettävästä arvonmäärityksestä lopulta itse.

Rahoitusvelkoihin liittyvät kysymykset

64. Luottoriskin vaikutuksen ymmärtäminen on tärkeä näkökohta sekä rahoitusvarojen että rahoitusvelkojen arvonmäärityksessä. Tämä arvonmääritys kuvastaa sekä liikkeeseenlaskijan että mahdollisten luottotukien antajien luottokelpoisuutta ja taloudellista vahvuutta. Joidenkin tilinpäätösnormistojen mukaan rahoitusvelan arvostuksessa oletetaan, että se siirretään arvostuspäivänä markkinaosapuolelle. Silloin kun rahoitusvelalle ei ole olemassa havainnoitavissa olevaa markkinahintaa, sen arvo määritetään tyypillisesti samalla menetelmällä kuin mitä vastapuoli käyttäisi vastaavan omaisuuserän arvon määrittämisessä, paitsi jos on olemassa erityisesti kyseiseen velkaan liittyviä tekijöitä (kuten kolmannen osapuolen to-

teuttama luoton laatua parantava toimenpide). Erityisesti yhteisön oma luottoriski¹⁰ voi usein olla vaikeasti määritettävissä.

Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

65. Useimmat tilinpäätösnormistot vaativat, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista tehdä mielekkäitä arvioita yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintojen vaikutuksista, mukaan lukien rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit ja epävarmuustekijät.
66. Useimmat normistot edellyttävät rahoitusinstrumentteihin liittyvien sekä määrällisten että laadullisten tietojen (mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet) esittämistä. Käypien arvojen esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kirjanpitovaatimukset ovat useimmissa tilinpäätösnormistoissa laajat, ja ne kattavat muutakin kuin vain rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen. Esimerkiksi rahoitusinstrumentteja koskevat laadulliset tiedot antavat rahoitusinstrumenttien ominaisuuksista ja niihin liittyvistä vastaisista rahavirroista tärkeää taustatietoa, josta voi olla apua tiedotettaessa sijoittajille riskeistä, joille yhteisöt ovat alttiina.

Esitettävien tietojen ryhmät

67. Esitettäviä tietoja koskeviin vaatimuksiin sisältyy
 - (a) määrällisiä tietoja, jotka johdetaan tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista – esimerkiksi rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmät;
 - (b) määrällisiä tietoja, jotka edellyttävät merkittävää harkintaa – esimerkiksi herkkyyshanalyysi kunkin tyyppisestä markkinariskistä, jolle yhteisö on altistunut; ja
 - (c) laadullisia tietoja – esimerkiksi tiedot, joissa kuvataan rahoitusinstrumenttien hallinnointia yhteisössä, tavoitteita, kontroleja, periaatteita ja menetelytapoja, joiden mukaan hallitaan kutakin rahoitusinstrumenteista aiheutuvaa riskityyppiä, sekä riskien mittaamiseen käytettäviä menetelmiä.
68. Mitä herkempi arvonmääritys on tietyn muuttujan muutoksille, sitä todennäköisemmin on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä tietoja arvonmääritykseen liittyvien epävarmuustekijöiden esiin tuomiseksi. Tietyn tilinpäätösnormistot voivat edellyttää myös herkkyyshanalyysien esittämistä, mukaan lukien yhteisön arvostusmenetelmissä käytettävien oletusten muutosten vaikutukset. Esimerkiksi vaadittavat tiedot niistä rahoitusinstrumenteista, joiden käyvän arvon määrittämisessä käytettävät syöttötiedot luokitellaan käypien arvojen hierarkian tasolle 3, on tarkoitettu informoimaan tilinpäätöksen käyttäjiä niiden käypien arvojen vaikutuksista, joissa käytetään subjektiivisimpia syöttötietoja.
69. Joissakin tilinpäätösnormistoissa vaaditaan sellaisten tietojen esittämistä, jotka antavat tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuuden arvioida niiden rahoitus-

¹⁰ Oma luottoriski on käyvän arvon muutos, joka ei johdu markkinaolosuhteiden muutoksesta.

instrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta, joille yhteisö on altistunut raportointipäivänä. Tämä tieto voi sisältyä tilinpäätöksessä liitetietoihin tai vuosikertomukseen sisältyvään johdon katsaukseen ja analyysiin, josta tehdään ristikkäisviittaukset tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Esitettävien tietojen laajuus riippuu siitä, missä määrin yhteisö on altistunut rahoitusinstrumenteista johtuville riskeille. Niihin kuuluvat seuraavia seikkoja koskevat laadulliset tiedot:

- altistumiset riskeille ja kuinka ne syntyvät; mukaan lukien yhteisön tulevaa maksuvalmiutta ja vakuuksia koskevien vaatimusten mahdolliset vaikutukset;
- yhteisön tavoitteet, periaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan riskiä hallitaan, sekä menetelmät, joilla riskiä mitataan; sekä
- mahdolliset muutokset riskeissä tai riskien hallinnan tavoitteissa, periaatteissa tai prosesseissa edelliseen tilikauteen verrattuna.

Luku II – Rahoitusinstrumenttien tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja

70. Tietyt tekijät voivat tehdä rahoitusinstrumenttien tilintarkastamisesta erityisen haasteellista. Esimerkiksi:

- Sekä johdon että tilintarkastajan voi olla vaikeaa ymmärtää rahoitusinstrumenttien luonnetta ja sitä, mihin niitä käytetään, sekä riskejä, joille yhteisö on alttiina.
- Markkinoiden herkkyyden ja likvidiysin voivat muuttua nopeasti, mikä asettaa johdolle paineita hallita riskejään tehokkaasti.
- Evidenssin hankkiminen arvonmäärittämisessä voi olla vaikeaa.
- Tiettyihin rahoitusinstrumentteihin liittyvät yksittäiset maksut voivat olla merkittäviä, mikä voi kasvattaa varojen väärinkäytön riskiä.
- Rahoitusinstrumentteihin liittyvät tilinpäätökseen merkityt määrät eivät ehkä ole merkittäviä, mutta näihin rahoitusinstrumentteihin saattaa liittyä merkittäviä riskejä ja merkittävää altistumista riskeille.
- Muutamilla työntekijöillä voi olla huomattava vaikutusvalta yhteisön rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin erityisesti silloin, kun heitä koskevat palkitsemisjärjestelyt on sidottu rahoitusinstrumenteista saataviin tuottoihin ja muut yhteisössä toimivat saattavat luottaa liikaa näihin henkilöihin.

Näistä tekijöistä voi aiheutua riskien ja relevanttien tosiseikkojen hämärtymistä, mikä voi vaikuttaa tilintarkastajan arvioon olennaisen virheellisuuden riskeistä, ja piileviä riskejä voi tulla esiin nopeasti, erityisesti epäsuotuisien markkinaolosuhdeiden vallitessa.

Ammatillinen skeptisyys¹¹

71. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioimisen kannalta, ja se auttaa tilintarkastajaa pysymään tarkkaavaisena mahdollisten johdon tarkoitushakuisuutta osoittavien viitteiden varalta. Tähän kuuluu risiriitaisen tilintarkastusevidenssin sekä asiakirjojen ja johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka voivat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.
72. Ammatillisen skeptisyyden noudattamista vaaditaan kaikissa olosuhteissa, ja sen tarve kasvaa rahoitusinstrumenttien monimutkaisuuden myötä esimerkiksi kun kyseessä on:
 - sen arvioiminen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mikä voi olla erityisen haasteellista käytettäessä malleja tai ratkaistaessa, ovatko markkinat toimimattomat.
 - sellaisten johdon harkintaan perustuvien ratkaisujen ja mahdollisen tarkoitushakuisuuden arvioiminen, jotka koskevat yhteisön noudattaman tilinpäätösnormiston soveltamista, erityisesti johdon valitsemat arvostusmenetelmät, oletusten käyttö arvostusmenetelmissä sekä sellaisten olosuhteiden käsittely, joissa tilintarkastajan ja johdon harkintaan perustuvat ratkaisut poikkeavat toisistaan.
 - johtopäätösten tekeminen hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, esimerkiksi johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden tekemien arvomääritysten kohtuullisuuden arvioiminen sekä sen arvioiminen, johtavatko tilinpäätöksessä esitettävät tiedot oikean ja riittävän kuvan antamiseen.

Suunnittelussa huomioon otettavia seikkoja näkökohtia¹²

73. Tilintarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja keskittyy erityisesti seuraaviin asioihin:
 - käsityksen muodostaminen kirjanpitoa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista;
 - käsityksen muodostaminen yhteisöön mahdollisesti vaikuttavista rahoitusinstrumenteista sekä niiden käyttötarkoituksesta ja niihin liittyvistä riskeistä;

¹¹ ISA 200, kappale 15

¹² ISA 300:ssa *Tilintarkastuksen suunnittelu käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella tilintarkastus.*

- sen ratkaiseminen, tarvitaanko tilintarkastuksessa erityisiä taitoja ja tietoja;
- käsityksen muodostaminen sisäisen valvonnan järjestelmästä ja sen arviointi yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien valossa sekä käsityksen muodostaminen tilintarkastuksen piirissä olevista tietojärjestelmistä ja niiden arviointi;
- käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen luonteesta, roolista ja toiminnasta;
- käsityksen muodostaminen prosessista, jota johto käyttää rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen, mukaan lukien se, onko johto käyttänyt siinä erityisasiantuntijaa tai palveluorganisaatiota; ja
- olennaisen virheellisuuden riskin määrittäminen ja siihen vastaaminen.

Käsityksen muodostaminen kirjanpitoa ja esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista

74. ISA 540:n mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, niihin liittyvät sääntelytahojen asettamat vaatimukset mukaan lukien.¹³ Rahoitusinstrumentteja koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat itsessään olla monimutkaisia ja edellyttää laajojen liitetietojen esittämistä. Tämän soveltamisohjeen lukeminen ei korvaa kattavan käsityksen muodostamista sovellettavan tilinpäätösnormiston kaikista vaatimuksista. Tiettyjen tilinpäätösnormistojen mukaan on harkittava sellaisia seikkoja kuin

- suojauslaskentaa;
- ”päivän 1” voittojen tai tappioiden käsittelyä;
- rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien perusteella tapahtuvaa erien merkitsemistä taseeseen ja kirjaamista pois taseesta;
- omaa luottoriskiä; ja
- riskin siirtämistä ja erien kirjaamista pois taseesta erityisesti silloin, kun yhteisö on ollut mukana monimutkaisten rahoitusinstrumenttien liikkeeselaskussa ja strukturoimisessa.

Käsityksen muodostaminen rahoitusinstrumenteista

75. Rahoitusinstrumenttien ominaispiirteet voivat hämärtää joitakin riskeihin ja niille altistumiseen liittyviä elementtejä. Käsityksen muodostaminen instrumenteista, joihin yhteisö on sijoittanut tai jotka mahdollisesti vaikuttavat yhteisöön, instrumenttien ominaispiirteet mukaan lukien, auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan,

- puuttuuko liiketoimeen liittyviä tärkeitä näkökohtia tai onko liiketapahtuma kirjattu virheellisesti;

¹³ ISA 540, kappale 8(a).

- vaikuttaako arvo asianmukaiselta;
- ymmärtääkö ja hallitseeke yhteisö instrumentteihin luontaisesti liittyviä riskejä; ja
- onko rahoitusinstrumentit luokiteltu asianmukaisesti lyhyt- ja pitkäaikaisiksi varoiksi ja veloiksi.

76. Tilintarkastaja voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia seikkoja muodostaessaan käsitystä yhteisön rahoitusinstrumenteista:

- minkä tyyppiset rahoitusinstrumentit mahdollisesti vaikuttavat yhteisöön.
- mihin niitä käytetään.
- johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten käsitys rahoitusinstrumenteista, niiden käytöstä ja niitä koskevista kirjanpitovaatimuksista.
- niiden täsmälliset ehdot ja ominaispiirteet, siten että niiden vaikutukset voidaan täysin ymmärtää, sekä rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien kokonaisvaikutus erityisesti silloin, kun liiketoimet ovat yhteydessä toisiinsa.
- kuinka ne sopivat yhteisön yleiseen riskienhallintastrategiaan.

Tilintarkastaja voi saada tietoa käsityksen muodostamista varten osoittamalla tiedusteluja sisäiselle tarkastukselle ja riskienhallintatoiminnolle – jos tällaisia on – sekä keskustelemalla hallintoelinten kanssa.

77. Joissakin tapauksissa sopimukseen, myös muuta kuin rahoitusinstrumenttia koskevaan sopimukseen, voi sisältyä johdannainen. Jotkin tilinpäätösnormistot sallivat tällaisten ”kytkettyjen” johdannaisten erottamisen pääsopimuksesta joissakin olosuhteissa tai vaativat sitä. Käsityksen muodostaminen prosessista, jota johto käyttää kytkettyjen johdannaisten tunnistamiseen ja niiden kirjanpitokäsittelyyn, auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään riskejä, joille yhteisö on altistunut.

Erityisiä taitoja ja tietoja omaavien henkilöiden käyttäminen tilintarkastuksessa¹⁴

78. Tilintarkastajan pätevyys on keskeistä rahoitusinstrumenttien, erityisesti monimutkaisten rahoitusinstrumenttien tilintarkastuksissa. ISA 220:n¹⁵ sisältämän vaatimuksen mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön pitää olla vakuuttunut siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisella toimeksiantotiimiin kuulumattomalla tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijalla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti ja jotta pystytään antamaan olosuhteisiin nähden asianmukainen tilintarkastuskertomus. Lisäksi tilintarkastajan on relevanttien eettisten vaatimusten¹⁶ mukaan ratkaistava, aiheutuisiko toimeksiannon hyväksymisestä uhkia, jotka vaarantavat peruseriaatteiden noudattamisen, mukaan lukien ammatillinen pätevyys ja huolellisuus. Seuraavassa kappaleessa 79 esitetään esimerkkejä siitä, minkä tyyppiset seikat voivat rahoitusinstrumenttien yhteydessä olla relevantteja tilintarkastajan harkinnan kannalta.
79. Näin ollen rahoitusinstrumenttien tarkastaminen voi edellyttää yhden tai useamman erityisasiantuntijan osallistumista seuraaviin tehtäviin:
- Käsityksen muodostaminen yhteisön käyttämistä rahoitusinstrumenteista ja niiden ominaispiirteistä, mukaan lukien niiden monimutkaisuuden taso. Erityisiä taitoja ja tietoja saatetaan tarvita tarkistettaessa, onko kaikki rahoitusinstrumenttiin liittyvät näkökohdat ja siihen yhteydessä olevat seikat otettu huomioon tilinpäätöksessä, sekä arvioitaessa, onko esitetty riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, silloin kun vaaditaan riskejä koskevien tietojen esittämistä.
 - Käsityksen muodostaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, erityisesti kun on olemassa sellaisia alueita, joilla tiedetään esiintyvän erilaisia tulintoja tai joilla käytäntö on epäyhdenmukaista tai vasta muodostumassa.
 - Käsityksen muodostaminen rahoitusinstrumenteista johtuvista säädöksiin tai määräyksiin perustuvista ja verotukseen liittyvistä vaikutuksista, mukaan lukien se, pystyykö yhteisö panemaan sopimukset täytäntöön (esi-

¹⁴ Kun tällaisella henkilöllä on tilintarkastuksen ja kirjanpidon erityisasiantuntemusta, hänen katsotaan olevan osa toimeksiantotiimiä riippumatta siitä, onko hän tilintarkastusyhteisöstä vai sen ulkopuolelta, ja häneen sovelletaan ISA 220:n *Laadunvalvonta tilintarkastuksessa vaatimuksia*. Kun tällaisella henkilöllä on muun alueen kuin tilintarkastuksen tai kirjanpidon erityisasiantuntemusta, hänen katsotaan olevan tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija, ja tällöin sovelletaan ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen vaatimuksia*. ISA 620:ssä selitetään, että kirjanpidon tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen ja muun alueen erityisasiantuntemuksen erottamiseen toisistaan tarvitaan ammatillista harkintaa, mutta standardissa todetaan, että on mahdollista erottaa rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittelyssä käytettäviä menetelmiä koskeva erityisasiantuntemus (kirjanpidon ja tilintarkastuksen erityisasiantuntemus) monimutkaisten arvostusmenetelmien erityisasiantuntemuksesta (muun alueen kuin kirjanpidon ja tilintarkastuksen erityisasiantuntemus).

¹⁵ ISA 220, kappale 14

¹⁶ IESBA:n *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille, kappaleet 210.1 ja 210.6*

merkiksi käymällä läpi taustalla olevat sopimukset), saattaa edellyttää erityisiä taitoja ja tietoja.

- Rahoitusinstrumenttiin luontaisesti liittyvien riskien arvioiminen.
- Toimeksiantotiimin avustaminen johdon arvonmääryksiä tukevan evidenssin keräämisessä taikka luvun tai vaihteluvälin arvioimisessa, erityisesti kun käypä arvo määritetään monimutkaista mallia käyttäen, kun markkinat eivät ole toimivat ja tietoa ja oletuksia on vaikea saada, kun käytetään muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja tai kun johto on käyttänyt erityisasiantuntijaa.
- Tietotekniikkakontrollien arvioiminen, erityisesti yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja. Tietotekniikka voi olla tällaisissa yhteisöissä erittäin monimutkaista, esimerkiksi kun näitä rahoitusinstrumentteja koskevaa merkittävää tietoa siirretään, käsitellään tai pidetään yllä sähköisesti tai siihen on sähköinen pääsy. Lisäksi siihen voi kuulua palveluorganisaation tuottamia relevantteja palveluja.

80. Tietyntyyppisten rahoitusinstrumenttien luonne ja käyttö, kirjanpitovaatimuksiin liittyvät monimutkaisuudet sekä markkinaolosuhteet voivat johtaa siihen, että toimeksiantotiimin on tarpeellista konsultoida¹⁷ muita tilintarkastusyhteisön sisällä tai sen ulkopuolella toimivia kirjanpidon ja tilintarkastuksen ammattilaisia, joilla on relevanttia kirjanpidon tai tilintarkastuksen teknistä erityisasiantuntemusta ja kokemusta, ottaen huomioon sellaisia tekijöitä kuin:

- toimeksiantotiimin kyvykkyys ja pätevyys, mukaan lukien toimeksiantotiimin jäsenten kokemus.
- yhteisön käyttämien rahoitusinstrumenttien ominaisuudet.
- toimeksiannon epätavallisten olosuhteiden tai riskien tunnistaminen sekä ammatillisen harkinnan tarpeen tunnistaminen erityisesti olennaisuuden ja merkittävien riskien osalta.
- markkinaolosuhteet.

Käsityksen muodostaminen sisäisestä valvonnasta

81. ISA 315:ssä (uudistettu) asetetaan tilintarkastajalle vaatimuksia yhteisöä ja sen toimintaympäristöä sekä sen sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamisesta. Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta on koko tilintarkastuksen ajan jatkuva, dynaaminen tiedon keräämis-, päivittämisen- ja analysointiprosessi. Muodostettu käsitys auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla ja arvioimaan niitä ja antaa näin perustan olennaisen vir-

¹⁷ ISA 220:n kappaleessa 18(b) vaaditaan, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön tulee olla vakuutunut siitä, että toimeksiantotiimin jäsenet ovat konsultoineet asianmukaisesti toimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin jäsenten kesken että toisten asianmukaisella tasolla olevien osapuolten kanssa tilintarkastusyhteisön sisällä tai sen ulkopuolella.

heellisyiden riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle. Yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien laajuus ja monimuotoisuus määrää tyypillisesti yhteisön kontrollien luonteen ja laajuuden. Käsitys siitä, kuinka rahoitusinstrumentteja seurataan ja valvotaan, auttaa tilintarkastajaa tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämisessä. Liitteessä kuvataan kontrolleja, joita voi esiintyä sellaisessa yhteisössä, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia.

Käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen luonteesta, roolista ja toiminnasta

82. Monissa suurissa organisaatioissa sisäinen tarkastus saattaa tehdä työtä, joka ansiosta ylemmän johdon ja hallintoelinten on mahdollista tarkastella ja arvioida yhteisön rahoitusinstrumenttien käyttöön liittyviä kontrolleja. Sisäinen tarkastus voi auttaa väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyiden riskien tunnistamisessa. Tiedot ja taidot, joita sisäiseltä tarkastukselta edellytetään sellaisten toimenpiteiden ymmärtämiseksi ja suorittamiseksi, joiden avulla annetaan johdolle tai hallintoelimille varmuutta rahoitusinstrumenttien käytöstä yhteisössä, ovat yleensä varsin erilaisia kuin liiketoiminnan muissa osissa tarvittava osaaminen ja taidot. Se, missä määrin sisäisellä tarkastuksella on tarvittavia tietoja ja taitoja, jotta se pystyisi kattamaan tai olisi tosiasiallisesti kattanut yhteisön rahoitusinstrumenttitoiminnot, samoin kuin sisäisen tarkastuksen pätevyys ja objektiivisuus, ovat relevantteja tekijöitä ulkoisen tilintarkastajan ratkaistessa, onko sisäinen tarkastus todennäköisesti relevantti tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman kannalta.
83. Alueita, joilla sisäisen tarkastuksen työ voi olla erityisen relevanttia, ovat¹⁸
- rahoitusinstrumenttien käytön laajuutta koskevan yleiskatsauksen laatiminen;
 - toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen asianmukaisuuden arvioiminen sekä sen arvioiminen, noudattaako johto niitä;
 - rahoitusinstrumentteja koskevien kontrollitoimintojen toiminnan tehokkuuden arvioiminen;
 - rahoitusinstrumenttitoimintojen kannalta relevanttien järjestelmien arvioiminen; ja
 - sen arvioiminen, tunnistetaanko rahoitusinstrumentteihin liittyvät uudet riskit ja arvioidaanko ja hallitaanko niitä.

¹⁸ Myös sellaisten toimintojen kuin riskienhallinnan, mallien arvioinnin ja tuotevalvonnan tekemä työ voi olla relevanttia.

Käsityksen muodostaminen metodologiasta, jota johto käyttää rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen

84. Johdon tilinpäätöksen laatimista koskevaan velvollisuuteen kuuluu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten soveltaminen rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen. ISA 540:n mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka johto tekee kirjanpidolliset arviot, ja tiedoista, joihin kirjanpidolliset arviot perustuvat.¹⁹ Lähestymistavassa, jota johto soveltaa arvonmääritykseen, otetaan huomioon myös asianmukaisen arvonmääritysmetodologian valinta ja sen evidenssin taso, jonka odotetaan olevan saatavilla. Käyvän arvon määrittämisen tavoitteen saavuttamiseksi yhteisö kehittää arvonmääritysmetodologian, jonka avulla rahoitusinstrumenteille määritetään käypä arvo, jossa otetaan huomioon kaikki saatavilla oleva relevantti markkinainformaatio. Kun yhteisöllä on perusteellinen käsitys arvonmäärityksen kohteena olevasta rahoitusinstrumentista, se voi tunnistaa ja arvioida täysin samanlaisia tai vastaavanlaisia instrumentteja koskevan relevantin markkinainformaation, joka tulisi ottaa huomioon arvonmääritysmetodologiassa.

Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen ja niihin vastaaminen

Rahoitusinstrumentteihin liittyviä yleisiä näkökohtia

85. ISA 540:ssä²⁰ selitetään, että arviointiepävarmuuden aste vaikuttaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvään olennaisen virheellisuuden riskiin. Monimutkaisten rahoitusinstrumenttien, kuten paljon epävarmuutta ja vastaisten rahavirtojen vaihtelua sisältävien instrumenttien, käyttäminen voi johtaa kasvaneeseen olennaisen virheellisuuden riskiin, erityisesti kun on kyse arvon määrittämisestä. Muita olennaisen virheellisuuden riskiin vaikuttavia tekijöitä ovat:
- yhteisöön mahdollisesti vaikuttavien rahoitusinstrumenttien volyyymi.
 - rahoitusinstrumentin ehdot, mukaan lukien se, sisältääkö itse rahoitusinstrumentti muita rahoitusinstrumentteja.
 - rahoitusinstrumenttien luonne.

Väärinkäytöksen riskitekijät²¹

86. Työntekijöiden tuottamaan vilpilliseen taloudelliseen raportointiin johtavia yllälykkeitä voi esiintyä, kun palkitsemisjärjestelyt riippuvat rahoitusinstrumenttien käyttämisestä syntyvästä tuotosta. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka yhteisön palkitsemisperiaatteet ovat yhteydessä sen riskinottohalukkuuteen, sekä yllälykkeistä, joita tämä saattaa luoda yhteisön johdolle ja kaupankävijöille, voi olla tärkeää arvioitaessa väärinkäytösriskiä.

¹⁹ ISA 540, kappale 8(c)

²⁰ ISA 540, kappale 2

²¹ Ks. väärinkäytöksen riskitekijöiden käsittelyä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta ISA 240:ssä *Väärinkäytöksiä koskevat tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*.

87. Rahoitusmarkkinoiden vaikeat olosuhteet voivat antaa johdolle tai työntekijöille lisää yllykkeitä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin henkilökohtaisten bonusten turvaamiseksi, työntekijän tai johdon tekemän väärinkäytöksen tai virheen kätkemiseksi, sääntelyyn, maksuvalmiuteen tai luottoihin liittyvien rajojen ylittämisen välttämiseksi tai tappioiden näyttämisen välttämiseksi. Esimerkiksi markkinoiden epävakauden aikoina voi syntyä odottamattomia tappioita markkintahintojen äärimmäisistä vaihteluista, omaisuuserien hintojen ennakoimattomasta heikkoudesta, kaupankäynnissä tehdyistä virhearvioinneista tai muista syistä johdun. Lisäksi rahoitukseen liittyvät vaikeudet aiheuttavat paineita liiketoiminnan maksukyvyistä huolestuneelle johdolle.
88. Varojen väärinkäyttöön ja vilpilliseen taloudelliseen raportointiin voi usein liittyä sellaisten kontrollien sivuuttamista, jotka ehkä muutoin näyttäisivät toimivan tehokkaasti. Tähän voi sisältyä tietoa, oletuksia ja yksityiskohtaisia prosesseja koskevien kontrollien sivuuttamista, joka mahdollistaa tappioiden ja varkauden kätkemisen. Esimerkiksi vaikeat markkinaolosuhteet voivat lisätä paineita kätkeä tai netottaa keskenään kauppvoja, koska pyritään kattamaan tappiot.

Olennaisten virheellisyyden riskin arvioiminen

89. Tilintarkastajan ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti kannanottotasolla tekemään tunnistettujen riskien arvioimiseen kuuluu sisäisen valvonnan suunnittelun ja käyttöönoton arviointi. Se toimii perustana harkittaessa tilintarkastuksessa asianmukaista lähestymistapaa muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun ja suorittamisen suhteen ISA 330:n mukaisesti, sekä aineistotarkastustoimenpiteet että kontrollien testaus mukaan lukien. Valittavaan lähestymistapaan vaikuttaa tilintarkastajan käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta, mukaan lukien valvontaympäristön ja mahdollisen riskienhallintatoiminnon vahvuus, yhteisön toiminnan koko ja monimutkaisuus sekä se, perustuuko tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä odotukseen kontrollien tehokkaasta toiminnasta.
90. Tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla voi muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa. Se, että tilintarkastaja pysyy tilintarkastuksen aikana tarkkaavaisena esimerkiksi tutkiessaan asiakirjoja ja muuta aineistoa, voi auttaa häntä tunnistamaan järjestyttä tai muuta informaatiota, joka voi antaa viitteitä sellaisten rahoitusinstrumenttien olemassaolosta, joita johto ei aiemmin ole tunnistanut tai joista se ei ole ker-tonut tilintarkastajalle. Tällaisiin asiakirjoihin ja muuhun aineistoon voi kuulua esimerkiksi
- hallintoelinten kokouspöytäkirjoja; ja
 - yhteisön käyttämiltä asiantuntijoilta saatuja yksittäisiä laskuja ja näiden kanssa käytyä kirjeenvaihtoa.

Huomioon otettavia seikkoja ratkaistaessa, testataanko kontrollien toiminnan tehokkuutta ja jos testataan, niin kuinka laajasti

91. Voi olla tavallisempaa odottaa kontrollien toimivan tehokkaasti, kun on kyse rahoituslaitoksesta, jolla on vakiintuneet kontrollit, ja tämän vuoksi kontrollien testaaminen saattaa olla tehokas keino hankkia tilintarkastusevidenssiä. Kun yhteisöllä on kaupankäyntitoiminto, pelkkä aineistotarkastus ei ehkä tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sopimusten määrästä ja käytettävistä erilaisista järjestelmistä johtuen. Kontrollien testaaminen ei kuitenkaan sellaisenaan riitä, koska tilintarkastajan täytyy ISA 330:n mukaan suunnitella ja suorittaa jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esiintyvään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.²²
92. Yhteisöillä, joilla on paljon kaupankäyntiä ja jotka käyttävät paljon rahoitusinstrumentteja, voi olla muita kehittyneemmät kontrollit ja tehokas riskienhallintatoiminto, ja sen vuoksi voi olla todennäköisempää, että tilintarkastaja testaa kontrolleja hankkiessaan evidenssiä
 - liiketapahtumien toteutumisesta, täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja katkosta; sekä
 - tilien saldojen olemassaolosta, niihin liittyvistä oikeuksista ja velvoitteista sekä niiden täydellisyydestä.
93. Niissä yhteisöissä, joissa on suhteellisen vähän rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia,
 - johdolla ja hallintoelimillä saattaa olla vain rajallinen käsitys rahoitusinstrumenteista ja niiden vaikutuksesta liiketoimintaan;
 - yhteisöllä saattaa olla vain muutaman tyyppisiä instrumentteja, joiden välillä on vähän tai ei lainkaan keskinäistä vaikutusta;
 - valvontaympäristö ei todennäköisesti ole monimutkainen (yhteisössä ei esimerkiksi todennäköisesti ole liitteessä kuvattuja kontrolleja);
 - johto saattaa käyttää instrumenttien arvon määrittämiseen ulkopuolisista hintalähteistä saatavaa hintatietoa; ja
 - ulkopuolisista hintalähteistä saatavan hintatiedon käyttöä koskevat kontrollit voivat olla kehitymättömiä.
94. Kun yhteisöllä on suhteellisen vähän rahoitusinstrumentteja sisältäviä liiketoimia, tilintarkastajan saattaa olla suhteellisen helppoa muodostaa käsitys rahoitusinstrumenttien käytön tavoitteista yhteisössä ja instrumenttien ominaispiirteistä. Tällaisissa olosuhteissa suuri osa tilintarkastusevidenssistä on todennäköisesti luonteeltaan aineistolähtöistä, tilintarkastaja voi suorittaa pääosan tilintarkastustyöstä tilikauden lopussa ja liiketapahtumien täydellisyyttä, oikeellisuutta ja ole-

²² ISA 330, kappale 18

massaoloa koskevaa evidenssiä saadaan todennäköisesti kolmansien osapuolien antamista vahvistuksista.

95. Tehdessään päätöstä kontrollien testauksen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta tilintarkastaja voi harkita sellaisia seikkoja kuin
- rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien luonne, esiintymistiheys ja suuruus;
 - kontrollien vahvuus, mukaan lukien se, onko kontrollit suunniteltu asianmukaisesti vastaamaan yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien laajuuteen liittyviin riskeihin ja onko yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintoja varten olemassa hallinnollinen viitekehys;
 - yksittäisten kontrollien tärkeys valvonnan kokonaistavoitteiden ja yhteisön käytössä olevien prosessien kannalta, mukaan lukien se, kuinka kehittyneitä tietojärjestelmät ovat rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien tukemisessa;
 - kontrollien seuranta ja kontrollitoimenpiteissä tunnistetut puutteellisuudet;
 - seikat, joita kontrollien avulla tarkoitus valvoa, esimerkiksi harkinnan käyttöä edellyttävät kontrollit verrattuna tukitietoa koskeviin kontrolleihin. Aineistotarkastus on todennäköisesti tehokkaampaa kuin luottaminen harkinnan käyttöä edellyttäviin kontrolleihin;
 - kontrollitoimintoihin osallistuvien henkilöiden pätevyys, esimerkiksi onko yhteisöllä riittävästi kapasiteettia myös kiireisinä ajanjaksoina ja pystyykö se määrittämään ja todentamaan arvot yhteisöön mahdollisesti vaikuttaville rahoitusinstrumenteille;
 - näiden kontrollitoimenpiteiden suorittamistiheys;
 - tarkkuustaso, johon kontrolleilla on tarkoitus päästä;
 - evidenssi kontrollitoimintojen suorittamisesta; ja
 - keskeisten rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien ajoitus, esimerkiksi toteutuvatko ne lähellä tilikauden päättymistä.

Aineistotarkastustoimenpiteet

96. Aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa harkitaan esimerkiksi seuraavia asioita:

- Analyyttisten toimenpiteiden käyttö²³ – Vaikka tilintarkastajan suorittamat analyttiset toimenpiteet voivat olla riskienarvointitoimenpiteinä tehokkaita tuottaessaan tilintarkastajalle tietoa yhteisön liiketoiminnasta, ne voivat ainoana toimenpiteinä suoritettuina olla aineistotarkastustoimenpiteinä vähemmän tehokkaita. Tämä johtuu siitä, että arvonmääritykseen vaikuttavien tekijöiden monimutkainen yhteisvaikutus usein peittää mahdolliset epätavalliset trendit.
 - Ei-rutiininomaiset liiketoimet – Monet rahoitusinstrumentteja koskevat liiketoimet ovat sopimuksia, jotka on neuvoteltu yhteisön ja sen vastapuolen välillä (niistä käytetään englanninkielistä luonnehdintaa ”over the counter” tai OTC). Siltä osin kuin rahoitusinstrumentteja koskevat liiketoimet eivät ole rutiininomaisia ja ovat yhteisön tavanomaisen toiminnan ulkopuolella, tilintarkastuksen aineistolähtöinen lähestymistapa voi olla tehokkain keino saavuttaa tilintarkastuksen suunnitellut tavoitteet. Tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia ei toteuteta rutiininomaisesti, tilintarkastajan tavassa vastata arvioituaan riskiin, mukaan lukien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen, otetaan huomioon yhteisön mahdollinen kokemuksen puute tällä alueella.
 - Evidenssin saatavuus – Esimerkiksi kun yhteisö käyttää ulkopuolista hintalähdettä, relevantteja tilinpäätöskannottoja koskevaa evidenssiä ei ehkä ole saatavissa yhteisöstä.
 - Tilintarkastuksen muilla osa-alueilla suoritettavat toimenpiteet – Tilintarkastuksen muilla osa-alueilla suoritettavat toimenpiteet voivat tuottaa evidenssiä rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien täydellisyydestä. Näihin toimenpiteisiin voi kuulua myöhemmin saatujen tai maksettujen suoritusten tarkastamista ja kirjaamattomien velkojen etsimistä.
 - Tarkastettavien yksikköjen valinta – Joissakin tapauksissa rahoitusinstrumenttisalkku koostuu monimutkaisuudeltaan ja riskiltään vaihtelevista instrumenteista. Tällaisissa tapauksissa harkinnanvarainen otanta voi olla hyödyllinen.
97. Esimerkiksi kun on kyseessä omaisuusvakuudellinen arvopaperi, tilintarkastaja voi harkita suorittavansa joitakin seuraavista tilintarkastustoimenpiteistä vastatesaan olennaisen virheellisuuden riskeihin tällaisen arvopaperin osalta:
- sopimusdokumentaation tutkiminen käsityksen saamiseksi arvopaperin ehdoista, vakuudesta ja arvopaperin kunkin haltijaryhmän oikeuksista.

²³ ISA 315:n (uudistettu) kappaleen 6(b) mukaan tilintarkastajan täytyy käyttää analyttisiä toimenpiteitä riskienarvointitoimenpiteinä olennaisen virheellisuuden riskien arvioimisen apuna saadakseen perustan arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle. ISA 520:n *Analyttiset toimenpiteet, kappaleeseen 6 sisältyvä vaatimus siitä, että tilintarkastaja käyttää analyttisiä toimenpiteitä muodostaessaan yleistä johtopäätöstä tilinpäätöksestä. Analyttisiä toimenpiteitä voidaan käyttää myös tilintarkastuksen muissa vaiheissa.*

- tiedusteleminen prosessista, jonka avulla johto arvioi rahavirrat.
- oletusten – kuten etukäteen suoritettavien maksujen osuuden, laiminlyöntien osuuden ja pääomasta pantin realisointitapauksessa saamatta jäävien määrien – kohtuullisuus.
- käsityksen muodostaminen ”cash flow waterfall” -nimellä tunnettavan takaisinmaksujärjestyksen määrittämiseen käytettävästä menetelmästä.
- käyvän arvon määrittämisen tulosten vertaaminen muiden vakuudeltaan ja ehdoiltaan vastaavanlaisten arvopaperien arvonmäärittäisiin.
- laskelmien tekeminen uudelleen.

Kaksoistestit

98. Vaikka kontrollien testaamisella on erilainen tarkoitus kuin yksittäisten tapahtumien tarkastamisella, voi olla taloudellista suorittaa molemmat samanaikaisesti esimerkiksi
- kohdistamalla kontrollien testaus ja yksittäisen tapahtuman tarkastus samaan liiketoimeen (esimerkiksi tarkastamalla, onko olemassa allekirjoitettu sopimus ja onko rahoitusinstrumentin yksityiskohdat viety asianmukaisesti yhteenvetotaulukkaan); tai
 - testaamalla kontrolleja, kun tarkastetaan prosessia, jota käyttäen johto tekee arvonmäärittäystä koskevat arviot.

Tilintarkastajan toimenpiteiden ajoitus²⁴

99. Arvioituaan rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit toimeksiantotiimi päättää suunniteltujen kontrollien testausten ja aineistotarkastustoimenpiteiden ajoituksesta. Suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden ajoitus riippuu useasta eri tekijästä, mukaan lukien kontrollitoiminnon toteuttamistiheys, valvottavan toiminnon merkittävyys sekä asiaan liittyvä olennaisen virheellisuuden riski.
100. Vaikka useimmat arvonmäärittäykseen ja esittämistapaan tilinpäätöksessä kohdistuvat tilintarkastustoimenpiteet on tarpeellista suorittaa tilikauden lopussa, muihin kannanottoihin, kuten täydellisyyteen ja olemassaoloon, liittyvät tilintarkastustoimenpiteet voi olla hyödyllistä suorittaa tilikauden aikana. Esimerkiksi rutiinomaisempien kontrollien, kuten tietotekniikkakontrollien ja uusia tuotteita koskevien valtuutusten, testaaminen voidaan suorittaa tilikauden aikana. Voi myös olla tehokasta testata uuden tuotteen hyväksymistä koskevien kontrollien tehokkuutta kokoamalla tilikauden aikana evidenssiä siitä, että hyväksyntä on annettu johdon asianmukaisella tasolla.

²⁴ ISA 330:n kappaleissa 11–12 ja 22–23 asetetaan vaatimuksia, joita sovelletaan, kun tilintarkastaja suorittaa toimenpiteitä tilikauden aikana, ja selitetään, kuinka tällaista tilintarkastusevidenssiä voidaan hyödyntää.

101. Tilintarkastajat voivat suorittaa jonkin verran mallien tarkastusta tilikauden aikana esimerkiksi vertaamalla mallin antamaa tulosta markkinatransaktioihin. Toinen mahdollinen tilikauden aikana suoritettava toimenpide sellaisten instrumenttien osalta, joilla on havainnoitavissa olevia syöttötietoja, on tarkastaa ulkopuolisen hinalähteen tuottaman hintatiedon kohtuullisuutta.
102. Alueet, joihin liittyy merkittävämpää harkintaa, tarkastetaan usein tilikauden lopussa tai lähellä sitä, koska:
 - arvot voivat muuttua merkittävästi lyhyessä ajassa, mikä vaikeuttaa tilikauden aikaisten saldojen vertaamista vertailukelpoiseen tilinpäätöspäivän informaatioon;
 - yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien volyymi saattaa kasvaa tilikauden aikaisen ajankohdan ja tilikauden lopun välillä;
 - manuaalisia pääkirjanpitoventeitä tehdään ehkä vasta tilikauden päättymisen jälkeen; ja
 - tilikauden loppupuolella voi toteutua ei-rutiininomaisia ja merkittäviä liiketoimia.

Täydellisyteen, oikeellisuuteen, olemassaoloon, tapahtumiseen sekä oikeuksiin ja velvoitteisiin liittyvät toimenpiteet

103. Monia tilintarkastajan toimenpiteitä voidaan kohdistaa useaan eri kannanottoon. Esimerkiksi toimenpiteet, jotka kohdistuvat jonkin tilin saldon olemassaoloon tilikauden lopussa, kohdistuvat myös jonkin liiketapahtumien lajin toteutumiseen ja voivat lisäksi auttaa asianmukaisen katkon toteamisessa. Tämä johtuu siitä, että rahoitusinstrumentit perustuvat juridisiin sopimuksiin ja todentamalla sen, että liiketapahtuma on kirjattu oikein, tilintarkastaja voi todentaa myös sen olemassaolon ja samanaikaisesti saada evidenssiä liiketoimen toteutumista sekä oikeuksia ja velvoitteita koskevista kannanotoista sekä vahvistaa, että liiketapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.
104. Toimenpiteitä, jotka saattavat tuottaa täydellisyyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevia kannanottoja tukevaa tilintarkastusevidenssiä, ovat
 - ulkopuoliset vahvistukset²⁵ pankkitileistä ja kaupoista sekä säilytyspalvelun antamat otteet. Tämä voidaan toteuttaa pyytämällä vahvistukset suoraan vastapuolelta (mukaan lukien pankkivahvistusten käyttö) siten, että vastaus lähetetään suoraan tilintarkastajalle. Vaihtoehtoisesti tämä tieto voidaan saada vastapuolen järjestelmästä tiedonsyötön (data feed) avulla. Silloin kun toimitaan näin, tilintarkastaja voi vahvistuksesta saatavan evidenssin luotettavuutta arvioidessaan tarkastella kontrolleja, jotka estävät

²⁵ ISA 505:ssä *Ulkopuoliset vahvistukset käsitellään ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden käyttöä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi ISA 330:n ja ISA 500:n Tilintarkastusevidenssi vaatimusten mukaisesti*. Ks. myös IFACin marraskuussa 2009 julkaisema Staff Audit Practice Alert *Emerging Practice Issues Regarding the Use of External Confirmations in an Audit of Financial Statements*.

niiden tietojärjestelmien peukaloimisen, joiden kautta informaatio välitetään. Jos vahvistuksia ei saada, tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan evidenssiä käymällä läpi sopimuksia ja testaamalla relevantteja kontrolleja. Ulkopuoliset vahvistukset eivät usein kuitenkaan tuota riittävää tilintarkastusevidenssiä arvostusta koskevasta kannanotosta, joskin ne voivat auttaa mahdollisten sivuvälipuheiden (side agreements) tunnistamisessa.

- säilytyspalvelusta saatujen otteiden tai tiedonsyöttöjen ja yhteisön oman aineiston välisten täsmäytysten läpikäynti. Tämä voi edellyttää, että arvioidaan automatisoituja täsmäytysprosesseja ympäröivät ja niiden sisällä toimivat tietotekniikkakontrollit ja arvioidaan, onko täsmäytyserät ymmärretty ja selvitetty asianmukaisesti.
- pääkirjanpitovientien ja niiden tekemistä koskevien kontrollien läpikäynti. Tämä voi auttaa esimerkiksi:
 - sen toteamisessa, ovatko vientejä tehneet muut kuin ne, jotka ovat siihen oikeutettuja.
 - sellaisten epätavallisten tai epäasianmukaisten tilikauden lopussa tehtyjen pääkirjanpitovientien tunnistamisessa, jotka voivat olla relevantteja väärinkäytösriskin kannalta.
- yksittäisten sopimusten lukeminen ja yhteisön rahoitusinstrumenttien tukidokumentaation, mukaan lukien kirjanpitoaineisto, läpikäyminen ja tällä tavoin olemassaolon sekä oikeuksien ja velvoitteiden todentaminen. Tilintarkastaja voi esimerkiksi lukea rahoitusinstrumentteihin liittyviä yksittäisiä sopimuksia ja käydä läpi tukidokumentaatiota, mukaan lukien sopimusta alun perin kirjattaessa tehdyt kirjanpitoviennit, ja hän voi myös myöhemmin käydä läpi arvostustarkoituksessa tehdyt kirjanpitoviennit. Näin tilintarkastaja pystyy arvioimaan, onko liiketoimeen liittyvät monimutkaisuudet täysin tunnistettu ja otettu huomioon kirjanpidossa. Asianmukaisen erityisasiantuntemuksen omaavien henkilöiden pitää arvioida oikeudelliset järjestelyt ja niihin liittyvät riskit oikeuksien olemassaolon varmistamiseksi.
- kontrollien testaaminen esimerkiksi suorittamalla kontrollit uudelleen.
- yhteisön valitusten käsittelyjärjestelmien läpikäynti. Kirjaamatta jääneistä liiketapahtumista voi seurata, että yhteisöltä jää suorittamatta maksu vasta puolelle, ja tämä voidaan havaita läpikäymällä vastaanotettuja valituksia.
- yleisten nettoutusjärjestelyjen läpikäynti kirjaamattomien instrumenttien tunnistamiseksi.

105. Nämä toimenpiteet ovat erityisen tärkeitä joidenkin rahoitusinstrumenttien, kuten johdannaisten tai takausten, kohdalla. Tämä johtuu siitä, ettei niihin liity alkuvaiheessa suurta sijoitusta, mikä tarkoittaa, että niiden olemassaolo voi olla vaikeaa tunnistaa. Esimerkiksi kytkettyjä johdannaisia sisältyy usein sellaisiin rahoitusinstrumentteihin kuulumattomia eriä koskeviin sopimuksiin, jotka eivät ehkä ole mukana vahvistustoimenpiteissä.

Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys

Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset

106. Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvissa tilinpäätösnormistoissa käytetään usein käypien arvojen hierarkioita, esimerkkeinä IFRS-standardeissa ja U.S. GAAPissa käytettävät hierarkiat. Yleensä tämä tarkoittaa, että arvostukseen liittyvän epävarmuuden tason kasvaessa vaaditaan enemmän ja yksityiskohtaisempia tietoja. Hierarkian tasojen erottaminen saattaa vaatia harkintaa.
107. Tilintarkastaja voi todeta, että hänen on hyödyllistä muodostaa käsitys siitä, kuinka rahoitusinstrumentit suhteutuvat käypien arvojen hierarkiaan. Yleensä olennaisen virheellisuuden riski kasvaa ja suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden taso nousee, kun arvostukseen liittyvä epävarmuus lisääntyy. Käypien arvojen hierarkian tason 3 ja joidenkin tason 2 syöttötietojen käyttäminen voi toimia hyödyllisenä ohjeena arvostukseen liittyvästä epävarmuudesta. Tason 2 syöttötiedot vaihtelevat helposti saatavilla olevista tiedoista sellaisiin tietoihin, jotka ovat lähellä tason 3 syöttötietoja. Tilintarkastaja arvioi saatavilla olevaa evidenssiä sekä muodostaa käsityksen sekä käypien arvojen hierarkiasta että johdon tarkoitushakuisuuden riskistä, joka liittyy rahoitusinstrumenttien ryhmittelyyn käypien arvojen hierarkiassa.
108. Tilintarkastaja harkitsee ISA 540:n²⁶ mukaisesti yhteisön arvonmäärityksissä noudattamia periaatteita ja metodologiaa siinä käytettävän tiedon ja oletusten osalta. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei monessa tapauksessa määrätä arvonmäärityksen metodologiasta. Seikkoja, jotka tällaisessa tapauksessa voivat olla relevantteja tilintarkastajan muodostaessa käsitystä siitä, kuinka johto määrittää rahoitusinstrumenttien arvon, ovat esimerkiksi seuraavat:
- onko johdolla viralliset arvonmäärityksen periaatteet ja jos on, onko rahoitusinstrumenttiin sovellettava arvostusmenetelmä dokumentoitu asianmukaisesti näiden periaatteiden mukaan;
 - mistä malleista voi aiheutua suurin olennaisen virheellisuuden riski;
 - kuinka johto on ottanut huomioon rahoitusinstrumentin arvon määrittämisen monimutkaisuuden valitessaan tietyn arvostusmenetelmän;
 - onko olennaisen virheellisuuden riski suurempi sen vuoksi, että johto on kehittänyt rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä käytettävän mallin sisäisesti tai poikkeaa tietyn rahoitusinstrumentin arvon määrittämiseen yleisesti käytettävästä arvostusmallista;
 - onko johto käyttänyt ulkopuolista hinalähdettä;
 - onko arvostusmenetelmän kehittämiseen ja soveltamiseen osallistuvilla henkilöillä siihen tarvittavat asianmukaiset taidot ja erityisasiantuntemus, mukaan lukien onko johto käyttänyt erityisasiantuntijaa; ja

²⁶ ISA 540, kappale 8(c)

- onko viitteitä johdon tarkoitushakuisuudesta käytettävän arvostusmenetelmän valinnassa.

Arvonmäärittäykseen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskin arvioiminen

109. Arvioidessaan, ovatko yhteisön käyttämät arvostusmenetelmät kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia ja onko käytössä arvostusmenetelmiä koskevia kontrolleja, tilintarkastaja voi harkita esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

- ovatko arvostusmenetelmät yleisesti muiden markkinaosapuolten käytössä ja onko niiden aiemmin osoitettu tuottavan luotettavan arvion markkinatransaktioissa toteutuvista hinnoista;
- toimivatko arvostusmenetelmät tarkoitettulla tavalla ja onko ne suunniteltu niin, ettei niissä ole puutteita erityisesti ääriolosuhteissa, sekä onko niiden pätevyys tarkistettu objektiivisesti. Viitteitä puutteista ovat esimerkiksi muutokset, jotka ovat ristiriidassa vertailukohteisiin nähden;
- otetaanko arvostusmenetelmissä huomioon arvonmäärittäksen kohteena olevaan rahoitusinstrumenttiin luontaisesti liittyvät riskit, mukaan lukien vastapuolen luottokelpoisuus, sekä oma luottoriski, kun on kyse on rahoitusvelkojen arvostukseen käytettävästä menetelmästä;
- kuinka arvostusmenetelmät kalibroidaan markkinoihin nähden, mukaan lukien arvostusmenetelmien herkkyys muuttujien arvoissa tapahtuville muutoksille;
- käytetäänkö markkinoihin liittyviä muuttujia ja oletuksia johdonmukaisesti ja antavatko uudet olosuhteet perusteen käytettävän arvostusmenetelmän, markkinoihin liittyvien muuttujien tai oletusten muuttamiselle;
- osoittavatko herkkyysanalyysit, että arvot muuttuisivat merkittävästi oletusten muuttuessa vain vähän tai jonkin verran;
- organisaatorakenne, kuten tiettyjen instrumenttien arvon määrittämiseen käytettävien mallien kehittämisestä vastaavan sisäisen osaston olemassaolo, erityisesti kun käytetään tason 3 syöttötietoja. Esimerkiksi mallin kehittämistoiminto, joka osallistuu kauppohennoittelussa avustamiseen, on vähemmän objektiivinen kuin toiminto, joka on toiminnallisesti ja organisatorisesti erillään front office -toiminnosta; ja
- arvostusmenetelmien kehittämisestä ja soveltamisesta vastaavien henkilöiden pätevyys ja objektiivisuus, mukaan lukien johdon vastaava kokemus tietyistä malleista, jotka saattavat olla äskettäin kehitettyjä

Tilintarkastaja (tai tämän käyttämä erityisasiantuntija) voi myös kehittää itsenäisesti yhden tai useamman arvostusmenetelmän verratakseen sen antamia tuloksia johdon käyttämien arvostusmenetelmien antamiin tuloksiin.

Merkittävät riskit

110. Tilintarkastajan riskienarviointiprosessi voi johtaa yhden tai useamman rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvän merkittävän riskin tunnistamiseen, kun jotkin seuraavista olosuhteista vallitsevat:
- arvostukseen liittyvä suuri epävarmuus rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä (esimerkiksi instrumenteilla, joille käytetään muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja).²⁷
 - johdon tekemän rahoitusinstrumenttien arvonmäärityksen tueksi ei ole saatavilla tarpeellista määrää evidenssiä.
 - johdolla ei ole käsitystä rahoitusinstrumenteistaan tai tällaisten instrumenttien arvon asianmukaiseen määrittämiseen tarvittavaa erityisasiantuntemusta, kuten kykyä ratkaista, tarvitaanko arvonmäärityksessä oikaisuja.
 - johdolla ei ole käsitystä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisista monimutkaisista vaatimuksista, jotka koskevat rahoitusinstrumenttien arvostamista ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, eikä johto pysty tekemään näiden vaatimusten asianmukaisen soveltamisen edellyttämiä harkintaan perustuvia ratkaisuja.
 - arvostusmenetelmän antamiin tuloksiin tehtävät merkittävät oikaisut, kun sovellettava tilinpäätösnormisto edellyttää tällaisia oikaisuja tai sallii niiden tekemisen.
111. Kun kyseessä ovat merkittäviä riskejä aiheuttavat kirjanpidolliset arviot, tilintarkastajan tulee muiden ISA 330:n mukaisten vaatimusten täyttämiseksi suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden lisäksi arvioida seuraavia seikkoja ISA 540:n²⁸ vaatimuksen perusteella:
- (a) kuinka johto on arvioinut vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia, ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto on muutoin ottanut huomioon arviointiepävarmuuden kirjanpidollista arviota tehdessään;
 - (b) ovatko johdon käyttämät merkittävät oletukset kohtuullisia; ja
 - (c) silloin kun se on johdon käyttämien merkittävien oletusten kohtuullisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta relevanttia, johdon aikomus toimia tietyllä tavalla ja sen kyky tehdä niin.

²⁷ Silloin kun tilintarkastaja toteaa, että monimutkaisten rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvästä suuresta arviointiepävarmuudesta aiheutuu merkittävä riski, hänen on ISA 540:n mukaan suoritettava aineistotarkastustoimenpiteitä ja arvioitava, onko arvostusepävarmuudesta annettu riittävästi tietoa. Ks. ISA 540, kappaleet 11, 15 ja 20.

²⁸ ISA 540, kappale 15(a)–(b)

112. Kun markkinoista tulee toimimattomat, olosuhteiden muutos voi johtaa siihen, että markkinahintaan perustuvasta arvon määrittämisestä siirrytään malliin perustuvaan tai tietyistä mallista siirrytään toiseen malliin. Markkinaolosuhteiden muutoksiin reagoiminen voi olla vaikeaa, jos johdolla ei ole olemassa toimintaperiaatteita ennen muutosten tapahtumista. Johdolla ei myöskään ehkä ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta pystyäkseen kehittämään mallin kiireellisesti tai valitsemaan arvostusmenetelmän, joka voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukainen. Silloinkin, kun arvostusmenetelmiä on käytetty johdonmukaisesti, johdon on tarpeellista selvittää jatkuvasti, ovatko rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytettävät arvostusmenetelmät ja oletukset edelleen asianmukaisia. Arvostusmenetelmien valinta on myös saattanut tapahtua sellaisena ajankohtana, jolloin kohtuullista markkina-informaatiota on ollut saatavilla, mutta menetelmät eivät välttämättä tuota kohtuullisia arvoja ennakoimattoman vaikeina aikoina.
113. Johdon tarkoitushakuisuuden – tahallisen tai tahattoman – riski kasvaa arvonnäilyksen subjektiivisuuden ja arvostukseen liittyvän epävarmuuden kasvaessa. Johdolla voi esimerkiksi olla taipumus jättää huomioimatta markkinoilla esiintyviä havainnoitavissa olevia oletuksia tai tietoa ja sen sijaan käyttää sisäisesti kehittämäänsä mallia, jos malli antaa edullisemman tuloksen. Vaikkei kyseessä olisi vilpillinen aikomus, voi olla luonnostaan houkuttelevaa vinouttaa harkintaan perustuvia ratkaisuja mahdollisen laajan skaalan edullisimman ääripään suuntaan ennemmin kuin skaalan siihen pisteeseen, joka olisi parhaiten yhdenmukainen sovellettavan tilinpäätösnormiston kanssa. Arvostusmenetelmän vaihtaminen tilikausien välillä ilman selvää ja asianmukaista syytä voi myös olla viite johdon tarkoitushakuisuudesta. Vaikka rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvissä subjektiivisissa päätöksissä on luontaisesti mukana jonkin muotoista tarkoitushakuisuutta, siitä tulee luonteeltaan vilpillistä silloin, kun tarkoituksena on johtaa harhaan.

Tilintarkastuksessa sovellettavan lähestymistavan kehittäminen

114. Tarkastaessaan, kuinka johto määrittää rahoitusinstrumentin arvon, ja vastatesaan arvioituihin olennaisen virheellisyuden riskeihin ISA 540:n²⁹ mukaisesti tilintarkastaja ryhtyy kirjanpidollisten arvioiden luonteen huomioon ottaen yhteen tai useampaan seuraavista toimenpiteistä:
- (a) tarkastetaan tapa, jolla johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, ja tiedot, joihin se perustuu (mukaan lukien arvostusmenetelmät, joita yhteisö käyttää arvonnäilytyksissään).
 - (b) testataan niiden kontrollien toiminnan tehokkuus, jotka koskevat sitä, miten johto on tehnyt kirjanpidolliset arviot, sekä suoritetaan asianmukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä.
 - (c) arvioidaan luku tai vaihteluväli johdon arvioiman luvun arvioimista varten.

²⁹ ISA 540, kappaleet 12–14

- (d) selvitetään, saadaanko tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuneista tapahtumista kirjanpidollisia arvioita koskevaa tilintarkastusevidenssiä.

Monet tilintarkastajat toteavat, että tilintarkastuksessa saavutetaan tehokas ja taloudellinen lähestymistapa tarkastamalla tapa, jolla johto on määrittänyt rahoitusinstrumentin arvon, ja tiedot, joihin se perustuu, ja yhdistämällä tähän kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen. Vaikka myöhemmät tapahtumat voivat tuottaa jonkin verran rahoitusinstrumenttien arvonmäärittämisestä koskevaa evidenssiä, saattaa olla tarpeellista ottaa huomioon myös muita tekijöitä tilinpäätöspäivän jälkeisten markkinaolosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi.³⁰ Jos tilintarkastaja ei pysty tarkastamaan, kuinka johto on tehnyt arvion, hän voi päättää muodostaa lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion.

115. Kuten luvussa I kuvataan, johto voi rahoitusinstrumenttien käypää arvoa arvioidessaan:
- käyttää ulkopuolisista hintalähteistä saatavaa informaatiota;
 - kerätä tietoa tehdäkseen oman arvionsa käyttämällä erilaisia menetelmiä, mallit mukaan lukien; ja
 - antaa arvion tekemisen erityisasiantuntijan tehtäväksi.

Johto saattaa usein käyttää näitä lähestymistapoja yhdistelmänä. Johdolla voi esimerkiksi olla oma hinnoitteluprosessinsa, mutta se voi käyttää ulkopuolisia hintalähteitä omien arvonmäärittystensä tukena.

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä ulkopuolista hintalähdettä

116. Johto saattaa hyödyntää ulkopuolista hintalähdettä kuten hintapalvelua tai välittäjää, yhteisön rahoitusinstrumenttien arvoa määrittäessään. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka johto käyttää kyseistä informaatiota, ja siitä, kuinka hintapalvelu toimii, auttaa tilintarkastajaa tarvittavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta päätettäessä.
117. Seuraavat seikat saattavat olla relevantteja silloin, kun johto käyttää ulkopuolista hintalähdettä:
- *Ulkopuolisen hintalähteen tyyppi* – Jotkin ulkopuoliset hintalähteet antavat enemmän tietoa prosesseistaan. Hintapalvelu antaa usein tietoa esimerkiksi rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytettävästä metodologiasta, oletuksista ja tiedosta omaisuuseräluokan tasolla. Sen sijaan välittäjät eivät usein anna mitään tietoa noteerausta tuotettaessa käyttämistään syöttötiedoista ja oletuksista tai antavat tietoa vain rajoitetusti.
 - *Käytettyjen syöttötietojen luonne ja arvostusmenetelmän monimutkaisuus* – Ulkopuolisista hintalähteistä saatavien hintojen luotettavuus vaihtelee

³⁰ ISA 540:n kappaleissa A63–A66 on esimerkkejä tekijöistä, jotka saattavat olla relevantteja.

riippuen syöttötietojen havainnoitavuudesta (ja näin ollen siitä, millä käypien arvojen hierarkian tasolla syöttötiedot ovat), sekä tietyn arvopaperitai omaisuuseräluokan arvon määrittämisessä käytettävän metodologian monimutkaisuudesta. Esimerkiksi sellaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin, jolla käydään aktiivisesti kauppaa likvideillä markkinoilla, hinta on luotettavampi kuin sellaisen yrityksen liikkeeseen laskeman joukkovelkakirjalainan hinta, jolla ei ole käyty kauppaa arvostuspäivänä, joka puolestaan on luotettavampi kuin sellaisen omaisuusvakuudellisen arvopaperin hinta, joka arvostetaan diskontattuihin rahavirtoihin perustuvaa mallia käyttäen.

- *Ulkopuolisen hintalähteen maine ja kokemus* – Ulkopuolisella hintalähteellä saattaa olla kokemusta esimerkiksi tietyn tyyppisistä rahoitusinstrumenteista, ja se voi olla tunnustettu tämän kokemuksen ansiosta, mutta sillä ei ehkä ole vastaavanlaista kokemusta muuntyyppisistä rahoitusinstrumenteista. Myös tilintarkastajan aikaisempi kokemus kyseisestä ulkopuolisesta hintalähteestä voi olla relevanttia tässä suhteessa.
- *Ulkopuolisen hintalähteen objektiivisuus* – Jos johdon saama hinta tulee esimerkiksi sellaiselta vastapuolelta kuin rahoitusinstrumentin yhteisölle myyneeltä välittäjältä tai yhteisöltä, jolla on läheinen suhde tilintarkastettavaan yhteisöön, hinta ei välttämättä ole luotettava.
- *Ulkopuolisia hintalähteitä koskevat kontrollit yhteisössä* – Se, missä määrin johto on järjestänyt kontrolleja ulkopuolisista hintalähteistä saatavan informaation luotettavuuden arvioimista varten, vaikuttaa käypien arvojen luotettavuuteen. Johdolla saattaa olla kontrolleja esimerkiksi:
 - ulkopuolisen hintalähteen käytön tarkastelua ja hyväksymistä varten, mukaan lukien ulkopuolisen hintalähteen maineen, kokemuksen ja objektiivisuuden arviointi.
 - hintojen ja niiden määrittämiseen liittyvän tiedon täydellisyyden, relevanssin ja oikeellisuuden määrittämistä varten.
- *Ulkopuolisen hintalähteen kontrollit* – Kontrollit ja prosessit, jotka koskevat tilintarkastajan mielenkiinnon kohteena olevien omaisuuseräluokkien arvonmäärittystä. Ulkopuolisella hintalähteellä voi esimerkiksi olla vahvat hinnan muodostamista koskevat kontrollit, mukaan lukien sellaisen muodollisen prosessin käyttäminen, jonka kautta sekä myynti- että ostopuolen asiakkaat voivat haastaa hintapalvelusta saamansa hinnat, kun tämän tukena on asianmukaista evidenssiä, mikä voi mahdollistaa ulkopuoliselle hintalähteelle hintojen jatkuvan korjaamisen, niin että ne kuvastavat markkinaosapuolten saatavilla olevaa informaatiota täydellisemmin.

118. Mahdollisia lähestymistapoja kerättäessä evidenssiä ulkopuolisista hintalähteistä saatavasta tiedosta ovat esimerkiksi seuraavat:

- tason 1 syöttötietojen osalta ulkopuolisista hintalähteistä saadun tiedon vertaaminen havainnoitavissa oleviin markkinahintoihin.

- ulkopuolisten hintalähteiden kontroleistaan ja prosesseistaan, arvostusmenetelmistään, syöttötiedoistaan ja oletuksistaan antamien tietojen tarkastelu.
 - niiden kontrollien testaaminen, jotka johdolla on käytössään ulkopuolisista hintalähteistä saatavan informaation luotettavuuden arvioimista varten.
 - toimenpiteiden suorittaminen ulkopuolisessa hintalähteessä mielenkiinnon kohteena oleviin omaisuuseräluokkiin tai yksittäisiin rahoitusinstrumentteihin sovellettavia kontroleja ja prosesseja koskevan käsityksen muodostamiseksi sekä niiden testaamiseksi.
 - sen arvioiminen, ovatko ulkopuolisista hintalähteistä saadut hinnat kohtuullisia suhteutettuna muista ulkopuolisista hintalähteistä saatuihin hintoihin, yhteisön tekemään arvioon tai tilintarkastajan omaan arvioon.
 - arvostusmenetelmien, oletusten ja syöttötietojen kohtuullisuuden arvioiminen.
 - lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion muodostaminen joillekin ulkopuolisen hintalähteen hinnoittelimille rahoitusinstrumenteille ja sen arvioiminen, ovatko tulokset kohtuullisen lähellä toisiaan.
 - palveluyhteisön tilintarkastajan raportin, joka kattaa hintojen oikeellisuutta tarkistavat kontrollit, hankkiminen.³¹
119. Hankkimalla hintoja useasta ulkopuolisesta hintalähteestä voidaan myös saada hyödyllistä informaatiota arvostukseen liittyvästä epävarmuudesta. Hintojen suuri vaihtelualue voi osoittaa, että arvostukseen liittyy enemmän epävarmuutta, ja tämä voi viitata siihen, että rahoitusinstrumentti on herkkä tietojen ja oletusten pienille muutoksille. Kapea vaihtelualue voi osoittaa arvostukseen liittyvän vähemmän epävarmuutta, ja tämä voi viitata vähäisempään herkkyyteen tietojen ja oletusten muutoksille. Vaikka saattaa olla hyödyllistä hankkia hintoja useasta lähteestä erityisesti arvioitaessa rahoitusinstrumentteja, joilla on käypien arvojen hierarkian tasoille 2 tai 3 luokiteltuja syöttötietoja, hintojen hankkiminen useasta lähteestä ei todennäköisesti yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä johtuu siitä, että:
- (a) vaikka hintalähteitä vaikuttaisi olevan useita, ne voivat käyttää samaa taustalla olevaa hintalähdettä; ja
 - (b) saattaa olla tarpeellista muodostaa käsitys syöttötiedoista, joita ulkopuolinen hintalähde on käyttänyt hinnan määrittämiseen, jotta rahoitusinstrumentti pystytään luokittelemaan käypien arvojen hierarkiassa.

³¹ Jotkin hintapalvelut voivat antaa tietojen käyttäville tahoille raportteja, joissa selitetään niiden hintatietoja koskevia kontroleja, ts. ISAE 3402:n *Palveluorganisaatioissa olevia kontroleja koskevat varmennusraportit mukaisesti laadittuja raportteja. Johto voi pyytää tällaista raporttia, ja tilintarkastaja voi harkita sellaisen hankkimista muodostaakseen käsityksen siitä, kuinka hintatiedot tuotetaan ja voidaanko hintapalvelun kontroleihin luottaa.*

120. Joissakin tilanteissa tilintarkastaja ei ehkä pysty muodostamaan käsitystä hinnan muodostamiseen käytettävästä prosessista, mukaan lukien prosessia koskevat kontrollit, jotka koskevat sitä, kuinka luotettavasti hinta määritetään, tai hän ei ehkä pääse käsiksi malliin, oletukset ja muut käytetyt syöttötiedot mukaan lukien. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi arvioituun riskiin vastatessaan päättää muodostaa lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion arvioidakseen johdon arvioimaa lukua.

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä mallia käypien arvojen arvioimiseen

121. ISA 540:n kappale 13(b) sisältää vaatimuksen siitä, että jos tilintarkastaja testaa prosessia, jota johto käyttää kirjanpidollisen arvion tekemiseen, hänen on arvioitava, onko käytetty arvostusmenetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen ja ovatko johdon käyttämät oletukset kohtuullisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisiin määrittämistavoitteisiin nähden.
122. Riippumatta siitä, onko johto käyttänyt ulkopuolista hintalähdettä vai tehnyt oman arvonmäärityksensä, rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytetään usein malleja, erityisesti kun käytetään käypien arvojen hierarkian tasoilla 2 ja 3 olevia syöttötietoja. Malleihin kohdistettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään tilintarkastaja voi tarkastella mallissa käytettyä metodologiaa, oletuksia ja tietoja. Kun tarkastellaan monimutkaisempia rahoitusinstrumentteja, kuten instrumentteja, joille käytetään tason 3 syöttötietoja, kaikkien kolmen kohteen tarkastaminen voi tuottaa hyödyllistä tilintarkastusevidenssiä. Silloin kun malli kuitenkin on yksinkertainen ja yleisesti hyväksytty, kuten jotkin joukkovelkakirjojen hintoja koskevat laskelmat, hyödyllisempää evidenssiä voidaan saada keskittymällä mallissa käytettyihin oletuksiin ja tietoihin.
123. Mallin tarkastamisessa voidaan käyttää kahta pääasiallista lähestymistapaa:
- (a) Tilintarkastaja voi tarkastaa johdon mallia harkitsemalla johdon käyttämän mallin asianmukaisuutta, käytettyjen oletusten ja tietojen kohtuullisuutta sekä matemaattista oikeellisuutta; tai
 - (b) tilintarkastaja voi muodostaa oman arvionsa ja sitten verrata määrittämänsä arvoa yhteisön määrittämään arvoon.
124. Silloin kun rahoitusinstrumentin arvon määrittäminen perustuu muihin kuin havainnoitavissa oleviin syöttötietoihin (ts. tason 3 syöttötietoihin), tilintarkastaja saattaa ottaa huomioon esimerkiksi sen, mitä johto esittää tueksi seuraaville:
- rahoitusinstrumentin kannalta relevanttien markkinaosapuolten tunnistaminen ja näiden ominaispiirteet.
 - kuinka muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot määritetään alkupe räisen kirjaamisen tapahtuessa.
 - muutokset, joita se on tehnyt omiin oletuksiinsa ottaakseen huomioon näkemyksensä oletuksista, joita markkinaosapuolet käyttäisivät.

- onko se käyttänyt parasta kyseisissä olosuhteissa saatavissa olevaa tietoa.
 - soveltuvissa tapauksissa, kuinka sen oletuksissa otetaan huomioon vertailukelpoiset liiketoimet.
 - mallien herkkyyksianalyysit muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja käytettäessä, ja se, onko tehty arvostukseen liittyvää epävarmuutta koskevia oikaisuja.
125. Lisäksi tilintarkastajalla on toimialaa ja markkinoita koskevasta tietämyksen, markkinatrendien tuntemuksen, muiden yhteisöjen arvonmäärityksistä muodostetun käsityksen (salassapitovelvollisuus huomioon ottaen) ja muiden relevanttien hintaindikaattoreiden pohjalta tietoa, jota hän voi hyödyntää tarkastaessaan arvonmäärityksiä ja harkitessaan, vaikuttavatko arvot yleisesti ottaen kohtuullisilta. Jos arvot vaikuttavat olevan johdonmukaisesti liian aggressiivisia tai varovaisia, tämä saattaa olla viite johdon mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta.
126. Silloin kun havainnoitavissa olevaa ulkopuolista evidenssiä ei ole, on erityisen tärkeää, että hallintoelimet ovat asianmukaisesti mukana ymmärtääkseen johdon tekemien arvonmääritysten ja näiden arvonmääritysten tueksi hankitun evidenssin subjektiivisuuden. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista arvioida, onko asioita, dokumentaatio mukaan lukien, tarkasteltu ja harkittu perinpohjaisesti yhteisön johdon kaikilla asianmukaisilla tasoilla, myös hallintoelinten kanssa.
127. Kun markkinoista tulee toimimattomat tai häiriintyneet tai kun syöttötiedot eivät ole havainnoitavissa, johdon tekemät arvonmääritykset voivat olla harkinnanvaraisempia ja vähemmän todennettavissa olevia, ja tästä johtuen ne saattavat olla vähemmän luotettavia. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi tarkastaa mallia testaamalla yhteisön käytössä olevia kontrolleja, arvioimalla mallin rakennetta ja toimintaa, tarkastamalla mallissa käytettäviä oletuksia ja tietoja ja vertaamalla sen antamaa tulosta itse arvioimaansa lukuun tai vaihteluväliin tai muiden ulkopuolisten käyttämien arvostusmenetelmien antamiin tuloksiin.³²
128. On todennäköistä, että tarkastaessaan yhteisön arvonmäärityksen metodologiasa käytettäviä syöttötietoja,³³ esimerkiksi sitä, miten tällaiset syöttötiedot luokitellaan käypien arvojen hierarkiassa, tilintarkastaja saa evidenssiä myös sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tueksi. Esimerkiksi tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteet, joiden avulla hän arvioi, ovatko yhteisön arvostusmenetelmässä käytettävät syöttötiedot (ts. tason 1, tason 2 ja tason 3 syöttötiedot) asianmukaisia, samoin kuin yhteisön herkkyyksianalyysien tarkastaminen, ovat relevantteja tilintarkastajan arvioidessa, johdavatko tilinpäätöksessä esitettävät tiedot oikean ja riittävän kuvan antamiseen.

³² ISA 540:n kappaleessa 13(d) kuvataan vaatimuksia tilanteessa, jossa tilintarkastaja arvioi vaihteluvälin johdon arvioiman luvun arvioimista varten. Ulkopuolisten kehittämiä ja tilintarkastajan käyttämiä arvostusmenetelmiä voidaan joissakin olosuhteissa pitää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemänä työnä, jolloin niihin sovelletaan ISA 620:n vaatimuksia.

³³ Ks. esimerkiksi ISA 540:n kappale, joka sisältää vaatimuksia siitä, kuinka tilintarkastaja arvioi johdon merkittävistä riskeistä tekemiä oletuksia.

Johdon käyttämien oletusten kohtuullisuuden arvioiminen

129. Mallissa käytettävän oletuksen voidaan todeta olevan merkittävä, jos kohtuullinen muutos oletuksessa vaikuttaisi olennaisesti rahoitusinstrumentin arvostukseen.³⁴ Johto on saattanut harkita vaihtoehtoisia oletuksia tai tulemia tekemällä herkkyysanalyysin. Oletuksiin liittyvän subjektiivisuuden aste vaikuttaa arvostukseen liittyvän epävarmuuden asteeseen ja voi saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että on olemassa merkittävä riski, esimerkiksi kun on kysymys tason 3 syöttötiedoista.
130. Tilintarkastustoimenpiteisiin, joiden avulla tarkastetaan johdon käyttämiä oletuksia, mallien syöttötietoina käytetyt oletukset mukaan lukien, voi kuulua seuraavien seikkojen arviointia:
- onko johto ottanut oletuksia kehittäessään huomioon markkinoilta saatavia syöttötietoja ja jos on niin miten, koska on yleensä suositeltavaa pyrkiä käyttämään mahdollisimman paljon relevantteja havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja;
 - ovatko oletukset yhdenmukaisia havainnoitavissa olevien markkinaolosuhteiden ja asianomaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan ominaispiirteiden kanssa;
 - ovatko markkinaosapuolten oletuksia koskevien tietojen lähteet relevantteja ja luotettavia, ja kuinka johto on valinnut käyttämänsä oletukset silloin, kun markkinoilla esiintyy useita erilaisia oletuksia; ja
 - osoittavatko herkkyysanalyysit, että arvot muuttuisivat merkittävästi oletusten muuttuessa vain vähän tai jonkin verran.

Ks. ISA 540:n kappaleet A77–A83, joissa käsitellään laajemmin johdon käyttämien oletusten arviointiin liittyviä näkökohtia.

131. Tilintarkastaja arvioi tulevaisuutta koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja sen informaation pohjalta, joka on saatavilla ratkaisua tehtäessä. Myöhemmät tapahtumat voivat johtaa toteumiin, jotka ovat ristiriidassa harkintaan perustuvien ratkaisujen kanssa, vaikka ratkaisut olisivat tekemisajankohtanaan olleet kohtuullisia.
132. Joissakin tapauksissa voidaan oikaista nykyarvon laskennassa käytettävää diskonttaus korkoa arvonmääritykseen liittyvien epävarmuustekijöiden huomioon ottamiseksi sen sijaan, että oikaistaisiin jokaista oletusta. Tällöin tilintarkastajan toimenpiteet voidaan kohdistaa diskonttauskorkoon tarkastelemalla jonkin vastaavanlaisen arvopaperin havainnoitavissa olevaa kauppaa käytettyjen diskonttauskorkojen vertailemiseksi tai kehittämällä itsenäinen malli diskonttauskoron laskemista varten ja vertaamalla sitä johdon käyttämään korkoon.

³⁴ Ks. ISA 540, kappale A107

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja yhteisön johdon käyttäessä erityisasiantuntijaa

133. Kuten luvussa I on todettu, johto saattaa antaa joidenkin tai kaikkien arvopapereiden arvon määrittämisen arvonmäärityksen erityisasiantuntijan tehtäväksi. Tällaiset erityisasiantuntijat saattavat olla välittäjiä, investointipankkiireja, myös arvonmäärityksen erityisasiantuntijapalveluja tarjoavia hintapalveluja tai muita arvonmäärityksiin erikoistuneita yrityksiä.
134. ISA 500:n kappaleeseen 8 sisältyy vaatimuksia, joita tilintarkastaja noudattaa arvioidessaan johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottamaa evidenssiä. Se, kuinka laajoja ovat tilintarkastajan toimenpiteet, jotka liittyvät johdon käyttämään erityisasiantuntijaan ja kyseisen erityisasiantuntijan tekemään työhön, riippuu siitä, kuinka merkittävää erityisasiantuntijan tekemä työ on tilintarkastajan tarkoitusten kannalta. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuuden arvioiminen auttaa tilintarkastajaa sen arvioimisessa, muodostavatko johdon käyttämän erityisasiantuntijan toimittamat hinnat tai arvonmääritykset tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvonmääritysten tueksi. Tilintarkastaja voi suorittaa esimerkiksi seuraavia toimenpiteitä:
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden arvioiminen esimerkiksi: tämän suhde yhteisöön, maine ja asema markkinoilla, kokemus tietyn tyyppisistä instrumenteista sekä käsitys arvonmäärityksiin sovellettavasta relevantista tilinpäätösnormistosta;
 - käsityksen muodostaminen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä esimerkiksi arvioimalla käytettyjen arvostusmenetelmien sekä arvostusmenetelmissä käytettyjen keskeisten markkinamuuttujien ja oletusten asianmukaisuutta;
 - sen arvioiminen, soveltuuko erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastusevidenssiksi. Tässä keskitytään erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuuteen yksittäisen rahoitusinstrumentin tasolla. Voi olla asianmukaista muodostaa itsenäisesti erilaisia tietoja ja oletuksia käyttäen arvio, joka koskee relevanteista instrumenteista valittavaa otosta (ks. kappaleet 136–137 luvun tai vaihteluvälin arvioimisesta), ja sitten verrata tätä arviota johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemään arvioon; ja
 - muihin toimenpiteisiin voi kuulua:
 - erilaisten oletusten mallintaminen oletusten johtamiseksi toista mallia varten ja sen jälkeen näiden johdettujen oletusten kohtuullisuuden arvioiminen.
 - johdon arvioimien lukujen vertaaminen tilintarkastajan arvioimiin lukuihin sen selvittämiseksi, ovatko johdon tekemät arviot johdonmukaisesti suurempia tai pienempiä.
- 135 Johdon käyttämä erityisasiantuntija voi tehdä tai tunnistaa oletuksia auttaakseen johtoa rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä. Kun johto käyttää tällaisia

oletuksia, niistä tulee johdon oletuksia, joita tilintarkastajan pitää tarkastella samalla tavalla kuin muita johdon oletuksia.

Lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion tekeminen

136. Tilintarkastaja voi kehittää arvostusmenetelmän ja oikaista siinä käytettäviä syötötietoja ja oletuksia muodostaakseen vaihteluvälin, jota käytetään johdon tekemän arvonmäärityksen kohtuullisuuden arvioimiseen. Tämän ohjeen kappaleista 106–135 voi olla apua tilintarkastajalle luvun tai vaihteluvälin arvioimisessa. ISA 540:n³⁵ mukaan, jos tilintarkastaja käyttää oletuksia tai metodologioita, jotka poikkeavat johdon käyttämisestä, hänen tulee muodostaa riittävä käsitys johdon käyttämisestä oletuksista tai metodologioista pystyäkseen varmistumaan siitä, että tilintarkastajan arvioimassa vaihteluvälissä on otettu huomioon relevantit muutujat, ja pystyäkseen arvioimaan mahdollisia merkittäviä poikkeamia johdon tekemästä arvonmäärityksestä. Tilintarkastaja voi todeta, että hänen on hyödyllistä käyttää erityisasiantuntijaa johdon tekemän arvonmäärityksen kohtuullisuuden arvioimiseen.
137. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja saattaa tehdä johtopäätöksen, ettei hän pyrkimällä muodostamaan käsitystä johdon oletuksista tai metodologiasta pysty saamaan tarpeellista määrää evidenssiä, esimerkiksi kun ulkopuolinen hintalähde käyttää sisäisesti kehitettyjä malleja ja ohjelmistoja eikä salli pääsyä relevanttiin informaatioon. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja ei ehkä pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvonmäärityksestä, jos hänen ei ole mahdollista suorittaa muita toimenpiteitä vastataksaan olennaisen virheellisuuden riskeihin, kuten muodostaa lukua tai vaihteluväliä koskevaa arviota johdon arvioiman luvun arvioimista varten.³⁶ ISA 705:ssä³⁷ kuvataan, mitä vaikutuksia on sillä, ettei tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

138. Johdon velvollisuuksiin kuuluu tilinpäätöksen laatiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.³⁸ Tilinpäätösnormistot vaativat usein, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista tehdä mielekkäitä arvioita yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintojen vaikutuksista, mukaan lukien kyseisiin rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit ja epävarmuuskijät. Arvostusperustetta koskevien tietojen tärkeys kasvaa rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvän epävarmuuden lisääntyessä, ja siihen vaikuttaa myös käypien arvojen hierarkian taso.

³⁵ ISA 540, kappale 13(c)

³⁶ ISA 540, kappale 13(d)

³⁷ ISA 705 *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

³⁸ Ks. ISA 200:n kappaleet 4 ja A2.

139. Esittäessään, että tilinpäätös on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen, johto ottaa joko suoraan tai epäsuorasti kantaa tilinpäätöksen ja siihen liittyvien tietojen eri elementtien esittämistapaan ja siihen, mitä tietoja esitetään. Esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin kuuluvat:
- (a) tapahtuminen sekä oikeudet ja velvoitteet – tilinpäätöksessä esitetyt tapahtumat, liiketoimet ja muut seikat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.
 - (b) täydellisyys – kaikki tiedot, jotka tilinpäätöksessä olisi pitänyt esittää, on esitetty.
 - (c) luokittelu ja ymmärrettävyys – taloudellinen informaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on ilmaistu selkeästi.
 - (d) oikeellisuus ja arvostus – taloudellinen ja muu tieto on esitetty tilinpäätöksessä oikein ja asianmukaisina määrinä.

Tilintarkastajan toimenpiteet, jotka kohdistuvat tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, suunnitellaan nämä kannanotot huomioon ottaen.

Rahoitusinstrumenttien esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat toimenpiteet

140. Rahoitusinstrumenttien esittämistapaan ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä erityisen tärkeitä alueita ovat esimerkiksi seuraavat:
- Tilinpäätösnormistot edellyttävät yleensä, että esitetään arvioita sekä niihin liittyviä riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevia lisätietoja tarkoituksena täydentää ja selostaa varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja koskevia tietoja. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista keskittyä riskejä ja herkkyyssanalyysejä koskeviin tietoihin. Informaatio, jonka tilintarkastaja on hankkinut suorittaessaan riskienarviointitoimenpiteitä ja kontrollitoimintojen testausta, voi muodostaa evidenssiä, jonka perusteella tilintarkastaja voi päätellä, ovatko tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia esimerkiksi seuraavien osalta:
 - yhteisön rahoitusinstrumenttien käyttöön liittyvät tavoitteet ja strategiat, mukaan lukien yhteisön ilmoittamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
 - yhteisön käyttämä valvonnan viitekehys rahoitusinstrumentteihin liittyvien riskien hallinnassa, ja
 - rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit ja epävarmuustekijät.
 - Informaatiota voi tulla perinteisten taloudellisen raportoinnin järjestelmien ulkopuolelta, esimerkiksi riskijärjestelmistä. Esimerkkejä toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi päättää suorittaa tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviin arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, ovat seuraaviin kohteisiin kohdistuvat tarkastukset ja testaukset:

- prosessi, jota käyttäen tilinpäätöksessä esitettävä informaatio johdetaan: ja
- esitettävien tietojen tuottamisessa käytettävää tietoa koskevien kontrollien toiminnan tehokkuus
- Kun on kysymys rahoitusinstrumenteista, joihin liittyy merkittävä riski³⁹, niin vaikka tilinpäätöksessä esitettävät tiedot olisivat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia, tilintarkastaja saattaa todeta, että arviointiepävarmuudesta ei ole esitetty asiaan liittyviin olosuhteisiin ja tosiseikkoihin nähden riittävästi tietoja, eikä tilinpäätös näin ollen ehkä anna oikeaa ja riittävästä kuvaa. ISA 705 sisältää ohjeistusta siitä, mitä vaikutuksia tilintarkastajan lausuntoon on sillä, jos tilintarkastaja uskoo, että johdon tilinpäätöksessä esittämät tiedot ovat riittämättömiä tai harhaanjohtavia.
- Tilintarkastajat saattavat myös harkita, ovatko esitettävät tiedot täydellisiä ja ymmärrettäviä, esimerkiksi kaikki relevantti tieto saattaa sisältyä tilinpäätökseen (tai siihen liittyviin raportteihin), mutta sitä ei ehkä ole koottu riittävästi yhteen, jotta tilinpäätöksen lukijoiden olisi mahdollista muodostaa käsitys tilanteesta tai ei ole ehkä esitetty riittävästi laadullisia tietoja tilinpäätökseen merkittyjen lukujen taustaksi. Esimerkiksi vaikka yhteisö olisi sisällyttänyt tilinpäätökseen herkkyyksianalyysejä koskevia tietoja, niissä ei ehkä täysin kuvata arvojen muutoksista mahdollisesti aiheutuvia riskejä ja epävarmuustekijöitä, velkojen kovenanttien mahdollisia vaikutuksia, vakuusvaatimuksia ja yhteisön maksuvalmiutta. ISA 260⁴⁰ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta kommunikoinnista hallintoelinten kanssa, mukaan lukien tilintarkastajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmerkintöjen laadullisista puolista, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjjanpidolliset arviot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

141. Esittämistavan asianmukaisuutta, esimerkiksi lyhyt- ja pitkäaikaisten erien välisestä luokittelusta, koskeva harkinta on relevanttia rahoitusinstrumentteihin kohdistuvassa aineistotarkastuksessa tilintarkastajan arvioissa esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

Muita relevantteja tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

142. ISA 540:n mukaan tilintarkastajan tulee hankkia johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, katsovatko nämä kirjjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämiensä merkittävien oletusten olevan koh-

³⁹ ISA 540:n kappaleen 20 mukaan tilintarkastajan on kohdistettava lisää toimenpiteitä sellaisia kirjjanpidollisia arvioita koskeviin tietoihin, joista aiheutuu merkittäviä riskejä, pystyäkseen arvioimaan arviointiepävarmuutta koskevien tietojen riittävyyttä tilinpäätöksessä sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

⁴⁰ ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

tuullisia.⁴¹ ISA 580⁴² edellyttää että jos tilintarkastaja toteaa tarpeelliseksi saada tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi yhden tai useamman kirjallisen vahvistusilmoituksen tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kannalta relevantin tilintarkastusevidenssin tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistusilmoituksia. Rahoitusinstrumentti-toimintojen volyyymista ja monimutkaisuudesta riippuen rahoitusinstrumenteista hankittua muuta evidenssiä tukeviin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin voi sisältyä myös seuraavaa:

- johdon tavoitteet rahoitusinstrumenttien suhteen, esimerkiksi käytetäänkö niitä suojaukseen, varojen ja velkojen suhteen hallintaan vai sijoitustarkoituksiin;
- vahvistusilmoituksia tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuudesta, esimerkiksi rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien kirjaaminen myynti- tai rahoitustapahtumina;
- vahvistusilmoituksia tilinpäätöksessä rahoitusinstrumenteista esitettävistä tiedoista, esimerkiksi, että
 - kaikki rahoitusinstrumentteja koskevat liiketapahtumat kuvastuvat kirjanpitoaineistossa; ja
 - kaikki kytketyt johdannaisinstrumentit on tunnistettu.
- ovatko kaikki liiketoimet toteutuneet toisistaan riippumattomien osapuolten välillä ja markkina-arvoon;
- liiketoimien ehdot;
- rahoitusinstrumenttien arvostuksen asianmukaisuus;
- onko olemassa mihinkään rahoitusinstrumentteihin liittyviä sivuvälipuheita;
- onko yhteisö asettanut optioita;
- johdon aikomus ja kyky toteuttaa tiettyjä toimenpiteitä;⁴³ ja
- onko myöhempien tapahtumien seurauksena oikaistava tilinpäätökseen sisältyviä arvoja ja siinä esitettäviä tietoja.

⁴¹ ISA 540, kappale 22. ISA 580:n *Kirjalliset vahvistusilmoitukset kappaleen 4 mukaan johdon kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä muulla tavoin, kyseessä voi olla tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, jolla voi olla vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen (ks. ISA 705 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen).*

⁴² ISA 580, kappale 13

⁴³ ISA 540:n kappaleessa A80 on esimerkkejä toimenpiteistä, jotka voivat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia.

Kommunikointi hallintoelinten ja muiden osapuolten kanssa

143. Rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä johtuen merkittävien riskien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat todennäköisesti hallintoelinten kiinnostuksen kohteena. Tilintarkastaja voi kommunikoida käyviä arvoja määritettäessä käytettyjen merkittävien oletusten luonteesta ja vaikutuksista, oletusten muodostamiseen sisältyvän subjektiivisuuden asteesta sekä käypään arvoon arvostettavien erien olennaisuudesta suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena. Lisäksi saattaa olla tarpeellista kommunikoida hallintoelinten kanssa sellaisista seikoista kuin asianmukaisista kontrolleista, jotka koskevat sitoutumista rahoitusinstrumenttisopimuksiin ja myöhempään arvostukseen käytettäviä prosesseja.
144. ISA 260:ssä käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa. Rahoitusinstrumentteja koskevia hallintoelimille kommunikoitavia asioita voivat olla esimerkiksi:
- johdon puutteellinen käsitys rahoitusinstrumenttitoimintojen luonteesta tai laajuudesta tai tällaisiin toimintoihin liittyvistä riskeistä;
 - yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintoihin liittyvän sisäisen valvonnan tai riskienhallinnan järjestelmien rakenteesta tai toiminnassa esiintyvät merkittävät puutteellisuudet, jotka tilintarkastaja on tunnistanut tilintarkastuksen aikana;⁴⁴
 - merkittävät vaikeudet hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä arvonmäärityksistä, esimerkiksi, kun johto ei pysty muodostamaan käsitystä erityisasiantuntijoidensa käyttämästä arvonmääritysmetodologiasta, oletuksista ja tiedoista eikä johdon käyttämä erityisasiantuntija anna tällaista informaatiota tilintarkastajan käyttöön;
 - merkittävät eroavaisuudet tilintarkastajan ja johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan tekemien arvonmääritystä koskevien harkintaan perustuvien ratkaisujen välillä;
 - sellaisten olennaisten riskien ja altistumisten mahdolliset vaikutukset yhteisön tilinpäätökseen, joista vaaditaan esitettävän tietoja tilinpäätöksessä, mukaan lukien rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvä epävarmuus;
 - tilintarkastajan näkemykset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja rahoitusinstrumentteihin liittyvien liiketapahtumien esittämistavan asianmukaisuudesta tilinpäätöksessä;

⁴⁴ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta sisäisen valvonnan puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista johdolle ja sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista hallintoelimille. Siinä selitetään, että sisäisen valvonnan puutteellisuuksia voidaan tunnistaa ISA 315:n (uudistettu) mukaisia tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa tai tilintarkastuksen missä tahansa muussa vaiheessa.*

- tilintarkastajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenettelyjen ja rahoitusinstrumentteja koskevan taloudellisen raportoinnin laadullisista puolista; tai
- rahoitusinstrumenttien ostamista, myymistä ja hallussapitoa koskevien kattavien, selkeästi esitettyjen periaatteiden puuttuminen, mukaan lukien operatiiviset kontrollit, menettelyt, joilla rahoitusinstrumentit osoitetaan suojauksiksi, ja riskeille altistumisen seuranta.

Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Saattaa kuitenkin olla asianmukaista kommunikoida tilintarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos hallintoelimet pystyvät auttamaan tilintarkastajaa ratkaisemaan ongelman tai jos ongelma todennäköisesti johtaa mukautettuun lausuntoon.

Kommunikointi sääntelytahojen ja muiden tahojen kanssa

145. Joissakin tapauksissa tilintarkastajat saattavat olla velvollisia⁴⁵ kommunikoidaan tai saattavat katsoa asianmukaiseksi kommunikoida rahoitusinstrumentteihin liittyvistä seikoista hallintoelinten lisäksi sääntelytahojen tai vakavaraisuusvalvojien kanssa. Tällainen kommunikointi voi olla hyödyllistä koko tilintarkastuksen ajan. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla pankkitoimintaa sääntelevät tahot pyrkivät tekemään yhteistyötä tilintarkastajien kanssa ja kaakseen tietoa rahoitusinstrumenttitoimintoja koskevien kontrollien toiminnasta ja soveltamisesta, rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvistä haasteista toimimattomilla markkinoilla sekä määräysten noudattamisesta. Tällaisesta koordinoinnista voi olla tilintarkastajalle apua olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa.

⁴⁵ Esimerkiksi ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* vaatii tilintarkastajia selvittämään, ovatko he velvollisia raportoimaan tunnistetusta tai epäilyllistä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolisille osapuolille. Lisäksi vaati muksia, jotka koskevat tilintarkastajan kommunikointia pankkivalvojille ja muille tahoille, saatetaan asettaa useissa maissa joko lakiin, valvojatahon vaatimukseen taikka viralliseen sopimukseen tai menettelytapaan perustuen.

Liite

(viittaus: kappale A14)

Esimerkkejä rahoitusinstrumentteihin liittyvistä kontroleista

1. Seuraavassa esitetään taustatietoa ja esimerkkejä kontroleista, joita voi esiintyä yhteisössä, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia joko kaupankäynti- tai sijoitustarkoituksessa. Esimerkkejä ei ole tarkoitettu tyhjentäviksi, ja yhteisöt voivat koostaan, toimialastaan ja rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien laajuudesta riippuen luoda erilaisia valvontaympäristöjä. Kappaleissa 25–26 on lisää tietoa kauppojen vahvistamisesta ja selvitysyhteisöistä.
2. Kuten missä tahansa valvontajärjestelmässä, kontrollit on joskus tarpeellista toteuttaa usealla eri tasolla (esim. ehkäisevät, havaitsevat ja valvovat) olennaisen virheellisyysriskin välttämiseksi.

Yhteisön valvontaympäristö

Sitoutuminen rahoitusinstrumenttien osaavaan käyttöön

3. Joidenkin rahoitusinstrumenttitoimintojen monimutkaisuuden taso voi olla sellainen, että yhteisössä vain muutamilla henkilöillä on täysi käsitys toiminnoista tai instrumenttien jatkuvan arvonmäärittämisen edellyttämää erityisasiantuntemusta. Rahoitusinstrumenttien käyttäminen ilman, että yhteisössä on relevanttia erityisasiantuntemusta, kasvattaa olennaisen virheellisyysriskiä.

Hallintoelinten osallistuminen

4. Hallintoelimet valvovat ja kannattavat johdon määräämää yhteisön yleistä riskinottohalukkuutta ja valvovat yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintoja. Toimintaperiaatteet, joiden mukaan yhteisössä ostetaan, myydään ja pidetään hallussa rahoitusinstrumentteja, sovitetaan yhteen riskiin asennoitumisen ja rahoitusinstrumenttitoimintoihin osallistuvien henkilöiden erityisasiantuntemuksen kanssa. Lisäksi yhteisö voi perustaa hallintorakenteita ja kontrolliprosesseja, joiden tarkoituksena on:
 - (a) kommunikoida hallintoelimille sijoituspäätöksistä ja kaikista olennaisia arvostukseen liittyviä epävarmuustekijöitä koskevista arvioista; ja
 - (b) arvioida yhteisön yleistä riskinottohalukkuutta rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin ryhdyttäessä.

Organisaatorakenne

5. Rahoitusinstrumenttitoiminnot voidaan toteuttaa joko keskitetysti tai hajautetusti. Tällaiset toiminnot ja niihin liittyvä päätöksenteko ovat voimakkaasti riippuvaisia siitä, että johto saa jatkuvasti oikeaa, luotettavaa ja oikea-aikaista informaatiota. Tällaisen informaation kokoaminen ja yhdistäminen käy

vaikeammaksi yhteisön toimipaikkojen ja liiketoimintojen määrän kasvaessa. Rahoitusinstrumenttitoimintoihin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskit voivat kasvaa, jos kontrollitoiminnot ovat hajautetumpia. Näin voi olla erityisesti silloin, kun yhteisö toimii useissa toimipaikoissa, joista jotkut ovat ehkä eri maissa.

Valtuuksien ja vastuiden määräytyminen

Sijoittamista ja arvon määrittämistä koskevat periaatteet

6. Kun annetaan ohjausta rahoitusinstrumenttien ostamista, myymistä ja hallussapitoa koskevien, selkeästi ilmaistujen, hallintoelinten hyväksymien toimintaperiaatteiden avulla, johdon on mahdollista luoda liiketoimintariskien ottamisen ja hallinnan suhteen tehokas lähestymistapa. Nämä toimintaperiaatteet ovat selkeimmillään, kun niissä todetaan yhteisön asettamat tavoitteet riskienhallintatoiminnolle sekä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi käytettävissä olevat sijoitus- ja suojausvaihtoehdot, ja ne kuvastavat
 - (a) johdon erityisasiantuntemuksen tasoa;
 - (b) yhteisön sisäisen valvonnan ja seurannan järjestelmien kehittyneisyyttä;
 - (c) yhteisön varojen ja velkojen rakennetta;
 - (d) yhteisön kykyä säilyttää maksuvalmiutensa ja kestää pääoman menettämistä;
 - (e) rahoitusinstrumenttityyppejä, joiden johto uskoo toteuttavan sen tavoitteita; ja
 - (f) rahoitusinstrumenttien käyttötarkoituksia, joiden johto uskoo johtavan tavoitteiden toteutumiseen, esimerkiksi sitä, käytetäänkö johdannaisia keinottelutarkoituksessa vai ainoastaan suojaustarkoituksessa.
7. Johto voi suunnitella toimintaperiaatteet omien arvonmäärittämisjärjestelmänsä mukaisesti, ja se voi luoda kontrolleja sen varmistamiseksi, että yhteisön arvonmäärittämisjärjestelmästä vastaavat työntekijät noudattavat näitä periaatteita. Näihin voi kuulua
 - (a) prosesseja, joiden mukaan arvonmäärittämisen tuottamiseen käytettävät metodologiat suunnitellaan ja niiden pätevyys tarkistetaan, mukaan lukien se, kuinka käsitellään arvostukseen liittyvää epävarmuutta; ja
 - (b) periaatteita, jotka koskevat havainnoitavissa olevien syöttötietojen maksimointia sekä sitä, minkä tyyppistä informaatiota kootaan rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen tueksi.
8. Pienissä yhteisöissä rahoitusinstrumenttien käsittely voi olla harvinaista ja johdon tietämys ja kokemus rajoitettua. Rahoitusinstrumentteja koskevien toimintaperiaatteiden luominen auttaa kuitenkin yhteisöä määrittämään riskinottohalukkuutensa ja arvioimaan, saavutetaanko ilmoitettu tavoite sijoittamalla tiettyyn rahoitusinstrumenttiin.

Henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat

9. Yhteisöillä voi olla toimintaperiaatteita, joiden mukaan sekä front office- että back office -toimintojen avainhenkilöiden on pidettävä vapaata tehtävistään. Tämäntyyppistä kontrollia käytetään keinona ehkäistä ja havaita väärinkäytöksiä, erityisesti jos kaupankäyntitoiminnoissa työskentelevät luovat valheellisia kauppoja tai kirjaavat liiketapahtumia virheellisesti.

Palveluorganisaatioiden käyttö

10. Yhteisöt voivat myös käyttää palveluorganisaatioita (esimerkiksi varainhoitajia) ostamaan ja myymään rahoitusinstrumentteja, pitämään kirjanpitoa yhteisön puolesta tai määrittämään rahoitusinstrumenttien arvoa. Jotkin yhteisöt voivat olla riippuvaisia siitä, että nämä palveluorganisaatiot tuottavat perustan hallussa pidettäviä rahoitusinstrumentteja koskevalle raportoinnille. Jos johdolla kuitenkin ei ole käsitystä palveluorganisaatiosta toimivista kontrolleista, tilintarkastaja ei ehkä pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen luottaa palveluorganisaatiosta oleviin kontrolleihin. Ks. ISA 402, jossa asetetaan tilintarkastajalle vaatimukset siitä, että tämän tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, kun yhteisö käyttää yhden tai useamman palveluorganisaation palveluja.
11. Palveluorganisaatioiden käyttäminen voi vahvistaa tai heikentää rahoitusinstrumentteja koskevaa valvontaympäristöä. Palveluorganisaation henkilöstöllä voi esimerkiksi olla enemmän kokemusta rahoitusinstrumenteista kuin yhteisön johdolla, tai sillä voi olla tiukempi taloudellista raportointia koskeva sisäinen valvonta. Palveluorganisaation käyttäminen voi myös mahdollistaa työtehtävien laajemman eriyttämisen. Toisaalta palveluorganisaatiossa voi olla huono valvontaympäristö.

Yhteisön riskienarviointiprosessi

12. Yhteisön riskienarviointiprosessin tarkoituksena on osoittaa, kuinka johto tunnistaa rahoitusinstrumenttien käytöstä johtuvat liiketoimintariskit, mukaan lukien kuinka johto arvioi riskien merkittävyyden, arvioi niiden toteutumisen todennäköisyyden ja päättää toimenpiteistä niiden hallitsemiseksi.
13. Yhteisön riskienarviointiprosessi muodostaa perustan sille, kuinka johto määrittää riskit, joita pyritään hallitsemaan. Riskienarviointiprosessien tavoitteena on varmistaa, että johto:
 - (a) ymmärtää rahoitusinstrumenttiin liittyvät riskit ennen ryhtymistään instrumentin osapuoleksi, mukaan lukien liiketoimen toteuttamisen tavoite ja liiketoimen rakenne (esimerkiksi yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintojen taloudellinen ja liiketoiminnallinen tarkoitus);
 - (b) tekee riittävät due diligence -selvitykset suhteessa tiettyyn rahoitusinstrumenttiin liittyviin riskeihin;
 - (c) seuraa ulkona olevia positioita muodostaakseen käsityksen siitä, kuinka markkinaolosuhteet vaikuttavat riskeille altistumiseen;

- (d) on järjestänyt menettelytavat, joiden avulla tarvittaessa pienennetään tai muutetaan riskille altistumista sekä hallitaan maineriskiä; ja
 - (e) kohdistaa näihin prosesseihin tiukkaa valvontaa ja tarkastelua.
14. Rakenteen, joka on otettu käyttöön riskeille altistumisen seurantaan ja hallitsemista varten, tulisi:
- (a) olla asianmukainen ja yhdenmukainen sen kanssa, kuinka yhteisö asennoituu riskiin hallintoelinten määrittämällä tavalla;
 - (b) määrätä tasot, joilla hyväksytään erityyppisiä rahoitusinstrumentteja koskevat valtuutukset, ja määrätä, mitä liiketoimia saadaan toteuttaa ja missä tarkoituksessa. Sallittujen instrumenttien ja hyväksymistasojen tulisi kuvastaa rahoitusinstrumenttitoimintoihin osallistuvien henkilöiden erityisasiantuntemusta ja näin osoittaa johdon sitoutumista pätevyteen;
 - (c) asettaa asianmukaiset rajat sille, mikä on suurin sallittu altistuminen kullekin riskityypille (mukaan lukien hyväksytyt vastapuolet). Sallitut altistumistasot voivat vaihdella riskityypistä tai vastapuolesta riippuen.
 - (d) toteuttaa rahoitusriskien ja kontrollitoimintojen objektiivinen ja oikea-aikainen seuranta;
 - (e) toteuttaa altistumisia, riskejä ja riskien hallinnassa käytettyjen rahoitusinstrumenttitoimintojen tuloksia koskevaa objektiivista ja oikea-aikaista raportointia; ja
 - (f) arvioida tapahtumatietojen perusteella, kuinka johto on aiemmin onnistunut tiettyjen rahoitusinstrumenttien riskien arvioimisessa.
15. Yhteisöä koskevat riskityypit ja riskitasot ovat suoraan yhteydessä sen käsittelemiin rahoitusinstrumenttityyppeihin, mukaan lukien näiden instrumenttien monimutkaisuus ja kaupankäynnin kohteena olevien rahoitusinstrumenttien volyyymi.

Riskienhallintatoiminto

16. Jotkin yhteisöt, esimerkiksi suuret rahoituslaitokset, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, saattavat olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollisia perustamaan tai perustavat vapaaehtoisesti virallisen riskienhallintatoiminnon. Tämä toiminto erotetaan rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien toteuttamisesta ja hallinnoinnista vastaavista tahoista. Kyseinen toiminto vastaa rahoitusinstrumenttitoimintoja koskevasta raportoisesta ja näiden toimintojen seurannasta, ja siihen voi kuulua hallintoelinten perustama virallinen riskivaliokunta. Keskeisiä tehtäviä tällä alueella voivat olla esimerkiksi seuraavat:
- (a) hallintoelinten määräämien riskienhallintaperiaatteiden toimeenpano (mukaan lukien niiden riskien analysointi, joille yhteisö saattaa altistua);
 - (b) riskirajoja koskevien rakenteiden suunnitteleminen ja sen varmistaminen, että riskirajat otetaan käyttöön käytännössä;

- (c) stressiskenaarioiden luominen ja avoimia positiosalkkuja koskevien herkkyysanalyysien tekeminen, mukaan lukien positioissa tapahtuvien epätaavallisten muutosten tarkasteleminen; ja
 - (d) uusien rahoitusinstrumenttituotteiden tarkasteleminen ja analysointi.
17. Rahoitusinstrumentteihin voi liittyä riski, että tappio voi ylittää mahdollisen rahoitusinstrumentista taseeseen merkityn määrän. Esimerkiksi hyödykkeen markkinahinnan äkillinen lasku voi pakottaa yhteisön realisoimaan tappioita sulkeakseen kyseistä hyödykettä koskevan termiiniposition vakuus- tai marginaalivaatimuksesta johtuen. Joissakin tapauksissa mahdolliset tappiot riittävät antamaan merkittävää aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Yhteisö voi tehdä herkkyysanalyysia tai value-at-risk -nimellä tunnettuja analyysia arvioidakseen vastaisia hypoteettisia vaikutuksia markkinariskille alttiin rahoitusinstrumentteihin. Value-at-risk -analyysi ei kuitenkaan täysin kuvasta yhteisöön mahdollisesti vaikuttavien riskien laajuutta, ja myös herkkyys- ja skenaarioanalyysihin voi liittyä rajoitteita.
18. Rahoitusinstrumenttitoimintojen laajuudella ja kehittyneisyydellä ja relevantilla sääntelyyn perustuvilla vaatimuksilla voi olla vaikutusta yhteisön harkitessa, perustaako se virallisen riskienhallintatoiminnon ja kuinka toiminto voidaan rakentaa. Yhteisöissä, jotka eivät ole perustaneet erillistä riskienhallintatoimintoa – esimerkiksi yhteisöissä, joilla rahoitusinstrumentteja on suhteellisen vähän tai ne eivät ole kovin monimutkaisia – rahoitusinstrumenttitoimintoja koskeva raportointi voi olla osa talous- tai rahoitustoimintojen tehtäviä tai johdon yleisellä vastuulla, ja niissä voi olla hallintoelinten perustama virallinen riskivaliokunta.

Yhteisön tietojärjestelmät

19. Yhteisön tietojärjestelmän keskeisenä tavoitteena on, että se pystyy keräämään ja tallettamaan kaikki liiketapahtumat oikein, selvittämään ne, määrittämään niiden arvon sekä tuottamaan informaatiota, joka mahdollistaa rahoitusinstrumentteihin liittyvien riskien hallinnan ja kontrollien seurannan. Vaikeuksia voi syntyä yhteisöissä, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja, erityisesti jos järjestelmiä on useita ja ne ovat huonosti yhteen sovitettuja ja niihin sisältyy riittämättömästi kontrolloituja manuaalisia toimintoja.
20. Tietyt rahoitusinstrumentit saattavat edellyttää useita kirjanpitoventejä. Kun rahoitusinstrumenttitoimintojen kehittyneisyyden taso nousee, myös tietojärjestelmien on tarpeellista olla kehittyneempiä. Erityisiä seikkoja, joita voi tulla esiin rahoitusinstrumentteja koskien, ovat esimerkiksi seuraavat:
- (a) erityisesti pienissä yhteisöissä tietojärjestelmät, joita ei ole mahdollista konfiguroida tai joita ei ole asianmukaisesti konfiguroitu rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien käsittelyyn sopiviksi, erityisesti kun yhteisöllä ei ole lainkaan aiempaa kokemusta rahoitusinstrumenttien käsittelystä. Tämä voi johtaa manuaalisten liiketapahtumien määrän kasvuun, mikä voi edelleen kasvattaa virheriskiä;

- (b) se, että monimutkaisempia liiketoimia käsitteleviä järjestelmiä saattaa olla useita ja niiden välille tarvitaan säännöllisiä täsmäytyksiä, erityisesti kun järjestelmät eivät ole yhteydessä toisiinsa tai niihin voidaan puuttua manuaalisesti;
 - (c) mahdollisuus, että monimutkaisempien liiketapahtumien – jos niitä toteuttaa vain pieni joukko henkilöitä – arvon määrittäminen ja niihin liittyvien riskien hallinta tapahtuu taulukkolaskentaa käyttäen eikä pääasiallisissa käsitteilyjärjestelmissä ja että tällaista taulukkolaskentaa koskeva fyysinen tietoturva ja loogisiin salasanoihin perustuva tietoturva vaarantuu helpommin;
 - (d) se, ettei mahdollisesti käytettävissä olevia järjestelmän poikkeamalojeja, ulkopuolisia vahvistuksia ja välittäjien noteerauksia käydä läpi järjestelmän luomien kirjausten pätevyuden tarkistamiseksi;
 - (e) vaikeudet rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytettävien järjestelmien keskeisten syöttötietojen valvonnassa ja arvioimisessa, erityisesti silloin kun näitä järjestelmiä pitää yllä front office -nimellä tunnettu kaupankävijäryhmä tai ulkopuolinen palveluntuottaja ja/tai kyseiset liiketoimet eivät ole rutiinimaisia tai kyseistä kaupankäyntiä on vain vähän;
 - (f) se, ettei pystytä arvioimaan näiden liiketapahtumien käsittelyyn käytettävien monimutkaisten mallien rakennetta ja kalibrointia alkutilanteessa eikä säännönmukaisesti;
 - (g) mahdollisuus, että johto ei ole perustanut mallikirjastoa, johon kuuluisi yksittäisiin malleihin pääsyä ja niiden muuttamista ja ylläpitoa koskevia kontrollojeja, säilyttääkseen vahvan kirjausketjun mallien hyväksytyihin versioihin nähden ja estääkseen oikeudettoman pääsyn tai muutosten tekemisen näihin malleihin;
 - (h) riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien edellyttämä suhteettoman suuri investointi, silloin kun yhteisöllä on vain vähän rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, ja mahdollisuus, että johto ei ymmärrä järjestelmistä saatavaa tuotosta, jos se ei ole tottunut tämällytyypisiin liiketoimiin;
 - (i) mahdollisuus, että rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien asianmukaiseen kirjaamiseen, käsittelyyn ja laskentamenettelyihin tai niitä koskevien riskien hallintaan tarvitaan ulkopuolista järjestelmää esimerkiksi palveluorganisaatiosta, sekä tarve täsmäyttää tällaisilta palveluntuottajilta saatu tuotos asianmukaisesti ja kyseenalaistaa se; ja
 - (j) harkittavat seikat, jotka koskevat sähköisen tietoverkon käytön kannalta relevanttia lisäturvaa, kun yhteisö toteuttaa rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia sähköistä kaupankäyntiä käyttäen.
21. Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit tietojärjestelmät toimivat tärkeänä informaation lähteenä tilinpäätöksessä esitettäviä laadullisia tietoja ajatellen. Yhteisöt voivat kuitenkin kehittää ja ylläpitää myös muita kuin taloudellisia järjestelmiä, joita käytetään sisäisessä raportoinnissa ja tuotettaessa tilinpäätöksessä

esitettäviä laadullisia tietoja, esimerkiksi riskejä ja epävarmuustekijöitä tai herkkyysanalyyseja koskevia tietoja.

Yhteisön kontrollitoiminnot

22. Rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin kohdistuvat kontrollit on suunniteltu ehkäisemään tai havaitsemaan ongelmia, jotka estävät yhteisöä saavuttamasta tavoitteitaan. Nämä tavoitteet voivat olla luonteeltaan joko toimintaa, taloudellista raportointia tai säädösten ja määräysten noudattamista koskevia. Rahoitusinstrumentteja koskevat kontrollitoiminnot on suunniteltu siten, että ne on suhteutettu rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien monimutkaisuuteen ja laajuuteen, ja niihin kuuluu yleensä asianmukainen valtuuttamisprosessi, työtehtävien riittävä eriyttäminen sekä muita toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joiden tarkoituksena on varmistaa yhteisön valvontatavoitteiden saavuttaminen. Prosessikaaviot voivat auttaa yhteisön kontrollien ja niiden puuttumisen tunnistamisessa. Tässä ohjeessa keskitytään kontrollitoimintoihin, jotka liittyvät täydellisyyteen oikeellisuuteen ja olemassaoloon, arvostukseen sekä esittämistapaan ja esitettäviin tietoihin.

Valtuutukset

23. Valtuutukset voivat vaikuttaa tilinpäätöskannanottoihin välittömästi ja välillisesti. Esimerkiksi vaikka liiketapahtuma olisi toteutettu yhteisön toimintaperiaatteiden ulkopuolella, se voi siitä huolimatta olla oikein kirjattu ja käsitelty kirjanpidossa. Liiketapahtumat, joihin ei ole valtuutusta, voisivat kuitenkin kasvattaa merkittävästi yhteisölle syntyvää riskiä ja näin kasvattaa merkittävästi olennaisen virheellisuuden riskiä, koska ne toteutuisivat sisäisen valvonnan järjestelmän ulkopuolella. Tämän riskin pienentämiseksi yhteisö luo usein selkeät periaatteet siitä, mitä liiketoimia kukin saa toteuttaa, ja tämän periaatteen noudattamista seurataan yhteisön back office -toiminnossa. Se, että yksittäisten henkilöiden kaupankäyntitoimintaa seurataan esimerkiksi tarkastelemalla epätavallisen suuria volyymeja tai syntyneitä merkittäviä voittoja tai tappioita, auttaa johtoa varmistumaan siitä, että noudatetaan yhteisön toimintaperiaatteita, mukaan lukien uudentyypisiä liiketoimia koskevat valtuutukset, sekä arvioimaan, onko tapahtunut väärinkäytöksiä.
24. Yhteisön alulle panemia kauppvoja koskevan kirjanpidon tehtävänä on yksilöidä selkeästi yksittäisten liiketoimien luonne ja tarkoitus sekä kustakin rahoitusinstrumenttisopimuksesta johtuvat oikeudet ja veloitteet, mukaan lukien sopimusten täytäntöönpantavuus. Perustietojen, kuten nimellismäärän (notional amount) lisäksi täydellinen ja oikea kirjanpito sisältää tyypillisesti vähintään seuraavaa:
- (a) kaupankävijän nimi;
 - (b) liiketapahtuman kirjaavan henkilön nimi (jos hän ei ole kaupankävijä), milloin liiketoimi on saatettu alulle (mukaan lukien liiketoimen toteutumispäivä ja -aika) ja kuinka se on kirjattu yhteisön tietojärjestelmään; ja
 - (c) liiketoimen luonne ja tarkoitus, mukaan lukien onko se tarkoitettu suojaamaan taustalla olevaa kaupallista riskiä.

Työtehtävien eriyttäminen.

25. Työtehtävien eriyttäminen ja henkilöstön osoittaminen eri tehtäviin on tärkeä kontrollitoiminto, erityisesti kun henkilöt ovat tekemisissä rahoitusinstrumenttien kanssa. Rahoitusinstrumenttitoiminnot voidaan jakaa useaan eri toimintoon, joita voivat olla
 - (a) liiketoimen toteuttaminen (kauppa). Yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, tämä voi tapahtua front office -toiminnossa;
 - (b) kassastamaksujen alkuun saattaminen ja kassaanmaksujen (suoritusten) vastaanottaminen;
 - (c) kauppojen vahvistusten lähettäminen ja yhteisön ja vastapuolten kirjanpitojen välillä mahdollisesti olevien erojen selvittäminen;
 - (d) kaikkien liiketapahtumien vieminen kirjanpitoon oikein;
 - (e) riskirajojen seuranta. Yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, tämä voi tapahtua riskienhallintatoiminnossa; ja
 - (f) positioiden seuranta ja rahoitusinstrumenttien arvon määrittäminen.
26. Monet organisaatiot päättävät erottaa toisistaan rahoitusinstrumentteihin sijoittavien tahojen, rahoitusinstrumenttien arvoja määrittävien tahojen, rahoitusinstrumentteja selvittävien tahojen ja rahoitusinstrumentteja koskevia kirjanpitovalvontajä tekevien tahojen työtehtävät.
27. Silloin kun yhteisö on liian pieni työtehtävien asianmukaista eriyttämistä ajatellen, johdolla ja hallintoelimillä on erityisen tärkeä rooli rahoitusinstrumenttitoimintojen seurannassa.
28. Joidenkin yhteisöjen sisäiseen valvontaan kuuluva piirre on riippumaton hinnantarkennustoiminto (independent price verification (IPV)). Tämän osaston tehtävänä on joidenkin rahoitusinstrumenttien hinnan erillinen varmentaminen, ja se saattaa käyttää vaihtoehtoisia tietolähteitä, metodologioita ja oletuksia. IPV-osasto tarkastelee objektiivisesti hintaa, joka on muodostettu toisessa osassa yhteisöä.
29. Arvonmäärittäystä koskevien periaatteiden luomisesta ja niiden noudattamisen varmistamisesta vastaa yleensä middle office- tai back office -toiminto. Yhteisöt, joissa rahoitusinstrumentteja käytetään enemmän, saattavat määrittää rahoitusinstrumenttisalkkunsu arvon päivittäin ja arvonmäärittäksen kohtuullisuutta koskevina testauksena tutkia yksittäisten rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen vaikutusta voittoon tai tappioon.

Täydellisyys, oikeellisuus ja olemassaolo

30. Yhteisön kirjanpidon säännöllinen täsmäyttäminen ulkopuolisten pankkien ja säilytysyhteisöjen kirjanpitoon antaa yhteisölle mahdollisuuden varmistaa, että liiketapahtumat kirjataan asianmukaisesti. Työtehtävien asianmukainen eriyttäminen kauppia tekevien ja niitä täsmäyttävien tahojen välillä on tärkeää, samoin

kuin tiukka prosessi, jonka mukaan täsmäytykset käydään läpi ja täsmäytyserät selvitetään.

31. Voidaan myös luoda kontrolleja, jotka vaativat kaupankävijöitä selvittämään, voiko monimutkaiseen rahoitusinstrumenttiin sisältyä erikoislaatuisia piirteitä, esimerkiksi kytkettyjä johdannaisia. Tällöin saattaa olla olemassa erillinen toiminto, joka arvioi monimutkaisia rahoitusinstrumentteja koskevat liiketoimet niitä alkuun saatettaessa (saatetaan tuntea tuotevalvontaryhmän nimellä) ja joka toimii tilinpäätöksen laatimisperiaatteista vastaavan ryhmän yhteydessä sen varmistamiseksi, että liiketapahtuma kirjataan oikein. Vaikka pienissä yhteisöissä ei ehkä ole tuotevalvontaryhmää, yhteisöllä voi olla käytössään prosessi, joka liittyy monimutkaisten rahoitusinstrumenttisopimusten läpikäyntiin niiden alkuunsaattamisvaiheessa, jotta varmistetaan niiden asianmukainen käsittely kirjanpidossa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Kontrollien seuranta

32. Yhteisön jatkuvat seurantatoiminnot on suunniteltu havaitsemaan ja korjaamaan mahdolliset puutteellisuudet rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia ja niiden arvostusta koskevien kontrollien tehokkuudessa. On tärkeää, että rahoitusinstrumenttitoimintoja valvotaan ja tarkastellaan yhteisössä riittävästi. Tähän kuuluu:
- (a) että kaikkia kontrolleja tarkastellaan esimerkiksi seuraamalla niiden toimintaa koskevia tilastoja, kuten täsmäytyserien lukumäärää tai sisäisesti määritettyjen hintojen ja ulkoisista lähteistä saatujen hintojen välisiä eroja;
 - (b) että tarvitaan tehokkaita tietotekniikkakontrolleja sekä niiden soveltamisen valvontaa ja pätevyuden testaamista; ja
 - (c) että on tarpeellista varmistaa, että erilaisista prosesseista ja järjestelmistä tulevat tiedot täsmäytetään asianmukaisesti. Esimerkiksi arvonmäärittämisprosessista on vain vähän hyötyä, jos sen antamaa tulosta ei täsmäytetä asianmukaisesti pääkirjan kanssa.
33. Suurissa yhteisöissä rahoitusinstrumentteja koskevista liiketoimista pidetään yleensä kirjaa kehittyneissä atk-järjestelmissä, jotka on suunniteltu varmistamaan, että maksut suoritetaan niiden erääntyessä. Monimutkaisemmat atk-järjestelmät saattavat luoda automaattisia kirjauksia selvittelytileille rahan liikkeiden seuraukseksi, ja käsittelyä koskevat kontrollit on toteutettu tavoitteena varmistaa, että rahoitusinstrumenttitoiminnot kuvastuvat oikein yhteisön kirjanpitoaineistossa. Tietojärjestelmät on saatettu suunnitella niin, että ne tuottavat poikkeamaraportteja johdon huomion kiinnittämiseksi tilanteisiin, joissa rahoitusinstrumentteja ei ole käytetty valtuuksia rajoissa tai kun toteutetut liiketoimet eivät ole määrätyissä rajoissa tiettyjä vastapuolia koskien. Kehittyntykään atk-järjestelmä ei kuitenkaan pysty varmistamaan rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien kirjaamisen täydellisyyttä. Näin ollen johto ottaa usein käyttöön lisätoimenpiteitä kasvatukseen kaikkien liiketapahtumien kirjatuiksi tuleminen todennäköisyyttä.

**KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 540
(UUDISTETTU)**

**KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN JA NIISTÄ
TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN**

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Kirjanpidollisten arvioiden luonne.....	2–3
Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet	4–9
Voimaantulo	10
Tavoite	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	13–15
Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	16–17
Toimenpiteet arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi	18–30
Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	31
Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta	32
Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi	33–36
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	37
Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa.....	38
Dokumentointi	39
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kirjanpidollisten arvioiden luonne.....	A1–A7
Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet.....	A8–A13

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIoidEN JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN
TARKASTAMINEN

Määritelmät	A14–A18
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A19–A63
Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A64–A80
Toimenpiteet olellaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi	A81–A132
Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta	A133–A136
Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi..	A137–A144
Kirjalliset vahvistusilmoitukset.....	A145
Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa.....	A146–A148
Dokumentointi.....	A149–A152
Liite 1: Toimintariskitekijät	
Liite 2: Kommunikointi hallintoelinten kanssa	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

ISA 540 (uudistettu) on saanut hyväksynnän Public Interest Oversight Boardilta (PIOB), joka on todennut, että standardia laadittaessa on noudatettu asianmukaista menettelytapaa ja yleinen etu on otettu huomioon asianmukaisella tavalla.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla on tilintarkastuksessa koskien kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Erityisesti standardi sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, joissa viitataan siihen, kuinka standardeja ISA 315 (uudistettu),¹ ISA 330,² ISA 450,³ ISA 500⁴ ja muita relevantteja ISA-standardeja on sovellettava, kun on kyse kirjanpidollisista arvioista ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, ja annetaan niitä koskevaa lisäohjeistusta. Standardi sisältää myös vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen virheellisyyden arvioimista sekä viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.

Kirjanpidollisten arvioiden luonne

2. Kirjanpidollisten arvioiden luonne vaihtelee laajasti, ja johdolta vaaditaan niiden tekemistä silloin, kun rahamäärät eivät ole suoraan havainnoitavissa. Näiden rahamäärien määrittämiseen liittyy arviointiepävarmuutta, joka kuvastaa tietämyksen tai tiedon luontaisia rajoitteita. Näistä rajoitteista aiheutuu arvostustulemiin luontaista subjektiivisuutta ja vaihtelua. Kirjanpidollisten arvioiden muodostamisprosessiin kuuluu oletuksia ja tietoa hyödyntävän menetelmän valinta ja soveltaminen, mikä edellyttää johdolta harkintaa ja voi aiheuttaa monimutkaisuutta arvostamiseen. Vaikutukset, joita monimutkaisuudella, subjektiivisuudella tai muilla toimintariskitekijöillä on näiden rahamäärien määrittämiseen, vaikuttavat siihen, kuinka alttiita ne ovat virheellisyydelle. (Viittaus: kappaleet A1–A6, liite 1)
3. Vaikka tätä ISA-standardia sovelletaan kaikkiin kirjanpidollisiin arvioihin, se missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, vaihtelee huomattavasti. Tämän ISA-standardin mukaan vaadittavien riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat suhteessa arviointiepävarmuuteen ja siihen liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon. Joissakin kirjanpidollisissa arvioissa saattaa olla niiden luonteen perusteella varsin vähän arviointiepävarmuutta, ja myös niiden tekemiseen liittyvä monimutkaisuus ja subjektiivisuus voivat olla hyvin vähäisiä. Kun on kyse tällaisista kirjanpidollisista arvioista, tämän ISA-standardin mukaan vaadittavien riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden ei odoteta olevan laajoja. Kun arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta ja subjektiivisuutta on erittäin paljon, tällaisten toimenpiteiden odotetaan olevan paljon laa-

¹ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

² ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

³ ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

⁴ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

jempia. Tämä ISA-standardi sisältää ohjeistusta siitä, miten tämän standardin vaatimuksia voidaan skaalata. (Viittaus: kappale A7)

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

4. Tämän ISA-standardin mukaan toimintariski on arvioitava erikseen kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskin arvioimiseksi kannanottotasolla. Kannanoton alttiuteen virheellisuudelle, joka saattaa olla olennainen, saattaa yksittäisen kirjanpidollisen arvion luonteesta riippuen liittyä arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintariskitekijöitä ja niiden välisiä suhteita, tai nämä tekijät ja niiden väliset suhteet voivat vaikuttaa kyseiseen alttiuteen. Kuten ISA 200:ssa⁵ selitetään, joihinkin kannanottoihin ja niihin liittyviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyy muita suurempi toimintariski. Näin ollen toimintariskiä koskeva arvio riippuu siitä, missä määrin toimintariskitekijät vaikuttavat virheellisuuden todennäköisyyteen tai suuruuteen, ja se vaihtelee asteikolla, jota tässä ISA-standardissa nimitetään toimintariskiasteikoksi. (Viittaus: kappaleet A8–A9, A65–A66, liite 1)
5. Tässä ISA-standardissa viitataan ISA 315:een (uudistettu) ja ISA 330:een sisältyviin relevantteihin vaatimuksiin ja annetaan niihin liittyvää ohjeistusta ja näin painotetaan niiden tilintarkastajan päätösten tärkeyttä, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä kontroleja, mukaan lukien päätökset, jotka koskevat sitä:
 - onko olemassa tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontroleja, joiden rakenne tilintarkastajan on arvioitava ja joista hänen on selvitettävä, onko ne otettu käyttöön.
 - testataanko relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuus.
6. Tässä ISA-standardissa vaaditaan myös kontrolliriskin erillistä arvioimista, kun arvioidaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvää olennaisen virheellisuuden riskiä kannanottotasolla. Kontrolliriskiä arvioidessaan tilintarkastaja ottaa huomioon sen, onko tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet suunniteltu niin, että kontrollien toiminnan tehokkuuteen aiotaan luottaa. Jos tilintarkastaja ei testaa kontroleja, hänen arvioimaansa kannanottotason olennaisen virheellisuuden riskiä ei ole mahdollista pienentää sillä perusteella, että kontrollit toimivat tehokkaasti kyseisen kannanoton suhteen.⁶ (Viittaus: kappale A10)
7. Tässä ISA-standardissa painotetaan, että tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden (joihin soveltuviissa tapauksissa kuuluu kontrollien testausta) pitää vastata arvioitujen olennaisen virheellisuuden riskien syihin kannanottotasolla ottamalla huomioon yhden tai useamman toimintariskitekijän vaikutuksen sekä tilintarkastajan arvioiman kontrolliriskin.

⁵ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale A40)

⁶ ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*, liite 3

8. Tilintarkastajan toimintarisiketekijöitä koskeva harkinta vaikuttaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvään ammatilliseen skeptisyyteen, jonka tärkeys kasvaa, kun kirjanpidollisiin arvioihin liittyy enemmän arviointiepävarmuutta tai kun monimutkaisuudella, subjektiivisuudella tai muilla toimintarisiketekijöillä on näihin arvioihin suurempi vaikutus. Samoin ammatillinen skeptisyys on tärkeää, kun alttius johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle on lisääntynyt. (Viittaus: kappale A11)
9. Tämän ISA-standardin mukaan tilintarkastajan on arvioitava suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko kirjanpidolliset arviot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia⁷ vai ovatko ne virheellisiä. Sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullinen tarkoittaa tässä ISA-standardissa, että sovellettavan tilinpäätösnormiston relevantteja vaatimuksia on sovellettu asianmukaisesti, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat: (viittaus: kappaleet A12–A13, A139–A144)
 - kirjanpidollisen arvion tekemistä, mukaan lukien menetelmän, oletusten ja tiedon valitseminen, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne sekä yhteisöä koskevat tosiseikat ja olosuhteet;
 - johdon lukuarvion valintaa; ja
 - kirjanpidollisesta arviosta tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, mukaan lukien tiedot siitä, kuinka kirjanpidollinen arvio on muodostettu, ja tiedot, joissa selitetään arviointiepävarmuuden luonnetta, laajuutta ja lähteitä.

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

11. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko tilinpäätöksen sisältyvät kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Kirjanpidollinen arvio – Rahamäärä, jonka määrittämiseen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti liittyy arviointiepävarmuutta. (Viittaus: kappale A14)

⁷ Ks. myös ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 13(c).

- (b) Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli – Rahamäärä tai rahamäärien vaihteluväli, jonka tilintarkastaja muodostaa arvioidessaan johdon lukuarviota. (Viittaus: kappaleet A15)
- (c) Arviointiepävarmuus – Alttius arvostukseen luontaisesti liittyvälle epä-tarkkuudelle. (Viittaus: kappale A16, liite 1)
- (d) Johdon tarkoitushakuisuus – Johto ei ole informaatiota tuottaessaan neut-raali. (Viittaus: kappale A17)
- (e) Johdon lukuarvio – Luku, jonka johto on valinnut kirjattavaksi tai esitettä-väksi kirjanpidollisena arviona tilinpäätöksessä.
- (f) Kirjanpidollisen arvion toteuma – Todellinen rahamäärä, joka syntyy kir-janpidollisen arvion kohteena olevien liiketoimien, tapahtumien tai olo-suhteiden toteutuessa. (Viittaus: kappale A18)

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

13. Muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäi-sestä valvonnasta ISA 315:ssa (uudistettu)⁸ vaadittavalla tavalla tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liitty-vistä seikoista. Tämän käsityksen muodostamiseksi tilintarkastajan on suoritetta-va toimenpiteitä tarvittavassa laajuudessa, jotta hän saa asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätös- ja kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A19–A22)

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

- (a) yhteisön liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet, joista voi aiheutua tarve merkitä tilinpäätökseen kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä kos-kevia tietoja taikka tehdä niihin muutoksia. (Viittaus: kappale A23)
- (b) kirjanpidollisia arvioita koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaa-timukset (mukaan lukien kirjaamiskriteerit, arvostuserusteet sekä niihin liittyvät esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset); ja se, kuinka näitä vaatimuksia sovelletaan ottaen huomioon yhteisön ja sen toi-mintaympäristön luonne ja olosuhteet, mukaan lukien se, millä tavoin lii-ketoimiin ja muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyy toimintarisikiteki-jöitä tai miten toimintarisikitekiäjät vaikuttavat niihin. (Viittaus: kappaleet A24–A25)
- (c) yhteisön kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantit sääntelyyn liitty-vät tekijät, mukaan lukien vakavaraisuusvalvontaan liittyvät sääntelyviite-kehukset soveltuvisissa tapauksissa. (Viittaus: kappale A26)

⁸ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 ja 20–21

- (d) se, minkä luonteisia kirjanpidollisia arvioita ja niistä esitettäviä tietoja tilintarkastaja odottaa yhteisön tilinpäätöksen sisältävän edellä kohdissa 13(a)–(c) mainituista seikoista muodostamansa käsityksen perusteella. (Viittaus: kappale A27)

Yhteisön sisäinen valvonta

- (e) kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevanttia johdon taloudellisen raportoinnin prosessia koskevan valvonnan sekä ohjaus- ja hallintojärjestelmän luonne ja laajuus. (Viittaus: kappaleet A28–A30).
- (f) se, kuinka johto tunnistaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien erityistaitojen tai -tietojen tarpeen ja käyttää niitä, mukaan lukien johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntäminen. (Viittaus: kappale A31)
- (g) se, kuinka yhteisön riskienarviointiprosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja käsitellään niitä. (Viittaus: kappaleet A32–A33)
- (h) yhteisön tietojärjestelmä siltä osin kuin se liittyy kirjanpidollisiin arvioihin, mukaan lukien:
- (i) liiketapahtumien lajit, tapahtumat ja olosuhteet, jotka ovat tilinpäätöksen kannalta merkittäviä ja joista aiheutuu tarvetta tai muutoksia kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviiin tietoihin; ja (viittaus: kappaleet A34–A35)
 - (ii) tällaisten kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, kuinka johto:
 - a. tunnistaa relevantit menetelmät, oletukset tai tietolähteet – ja niitä koskevat muutostarpeet – jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, mukaan lukien, kuinka johto: (viittaus: kappaleet A36–A37)
 - i. valitsee tai suunnittelee käyttämänsä menetelmät ja soveltaa niitä, mukaan lukien mallien käyttö; (viittaus: kappaleet A38–A39)
 - ii. valitsee käytettävät oletukset, mukaan lukien vaihtoehtojen tarkasteleminen, ja tunnistaa merkittävät oletukset; ja (viittaus: kappaleet A40–A43)
 - iii. valitsee käytettävän tiedon; (viittaus: kappale A44)
 - b. ymmärtää arviointiepävarmuuden asteen, mm. ottamalla huomioon mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin; ja (viittaus: kappale A45)
 - c. vastaa arviointiepävarmuuteen, mukaan lukien tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen. (viittaus: kappaleet A46–A49)

- (i) tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot, jotka koskevat kappaleessa 13(h)(ii) kuvattua johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämää prosessia. (Viittaus: kappaleet A50–A54)
 - (j) se, kuinka johto käy läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumaa (tai toteumia) ja toimii tämän läpikäynnin tulosten suhteen.
14. Tilintarkastajan on käytävä läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteuma tai soveltuviissa tapauksissa niiden myöhemmin tapahtunut uudelleenarviointi, joka auttaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa tarkastuksen kohteena olevalla kaudella. Tämän läpikäynnin luonnetta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastajan on otettava huomioon kirjanpidollisten arvioiden ominaispiirteet. Läpikäynnin tarkoituksena ei ole kyseenalaistaa aiemmillä kausilla tehtyjä kirjanpidollisia arvioita koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka olivat niiden tekemisaikana saatavilla olleen informaation perusteella asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A55–A60)
15. Tilintarkastajan on kirjanpidollisten arvioiden osalta ratkaistava, tarvitseeko toimeksiantotiimi erityistietoja tai -tietoja riskienarviointitoimenpiteiden suorittamiseen, olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen, kyseisiin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen tai hankitun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen. (Viittaus: kappaleet A61–A63)

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

16. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla ISA 315:n (uudistettu)⁹ vaatimalla tavalla tilintarkastajan on arvioitava toimintariski ja kontrolliriski erikseen. Olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistessaan ja toimintariskiä arvioidessaan tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavat seikat: (viittaus: kappaleet A64–A71)
- (a) se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta; ja (viittaus: kappaleet A72–A75)
 - (b) se, missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut toimintariskitekijät vaikuttavat seuraaviin seikkoihin: (viittaus: kappaleet A76–A79)
 - (i) menetelmän, oletusten ja tiedon valinta ja soveltaminen kirjanpidollista arviota tehtäessä; tai
 - (ii) tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen.
17. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko mikään kappaleen 16 mukaisesti tunnistetuista ja arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä hänen harkintansa mukaan merkittävä riski.¹⁰ Jos tilintarkastaja on todennut, että on olemassa merkit-

⁹ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 25 ja 26

¹⁰ ISA 315 (uudistettu), kappale 27

tävä riski, hänen on muodostettava käsitys kyseisen riskin kannalta relevanteista kontrolloista yhteisössä, kontrollitoiminnot mukaan lukien.¹¹ (viittaus: kappale A80)

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi

18. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteillä on ISA 330:ssä¹² vaadittavalla tavalla vastattava arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla,¹³ ottamalla huomioon kyseisistä riskeistä tehtyyn arvioon johtaneet syyt. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin tulee kuulua yksi tai useampia seuraavista lähestymistavoista:
- (a) tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista (ks. kappale 21);
 - (b) sen tarkastaminen, miten johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion (ks. kappaleet 22–27); tai
 - (c) tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen (ks. kappaleet 28–29).

Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteissä on otettava huomioon, että mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisuuden riski, sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssin pitää olla.¹⁴ Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A81–A84)

19. Tilintarkastajan on ISA 330:n¹⁵ vaatimalla tavalla suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos:
- (a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla perustuu odotukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti; tai
 - (b) aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.

Kun on kyse kirjanpidollisista arvioista, tällaisten kontrollien testaamisella on vastattava niihin syihin, jotka ovat johtaneet olennaisen virheellisuuden riskeistä tehtyihin arvioihin. Kontrollien testausta suunniteltaessaan ja suorittaessaan tilin-

¹¹ ISA 315 (uudistettu), kappale 29

¹² ISA 330, kappaleet 6–15 ja 18

¹³ ISA 330, kappaleet 6-7 ja 21

¹⁴ ISA 330, kappale 7(b)

¹⁵ ISA 330, kappale 8

tarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä enemmän hän luottaa kontrollin tehokkuuteen.¹⁶ (Viittaus: kappaleet A85–A89)

20. Kun on kyse kirjanpidolliseen arvioon liittyvästä merkittävästä riskistä, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin tulee kuulua kontrollien testaamista tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella, jos hän suunnittelee luottavansa kyseisiin kontrolleihin. Kun merkittävää riskiä koskevaan lähestymistapaan kuuluu pelkääntään aineistotarkastustoimenpiteitä, kyseisiin toimenpiteisiin tulee kuulua yksittäisten tapahtumien tarkastamista.¹⁷ (Viittaus: kappale A90)

Tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista

21. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluu tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista, hänen on arvioitava, onko tällaista tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se tarkoitukseen soveltuva kirjanpidolliseen arvioon liittyviin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, ottaen huomioon, että tapahtuman ja arvonmäärittämisajankohdan väliset olosuhteiden ja muiden relevanttien seikkojen muutokset saattavat vaikuttaa tällaisen tilintarkastusevidenssin relevanssiin sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A91–A93)

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion

22. Tarkastettaessa sitä, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin tulee kuulua kappaleiden 23–26 mukaisesti suunniteltavia ja suoritettavia toimenpiteitä, joiden avulla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka liittyvät: (viittaus: kappale A94)
- (a) johdon kirjanpidollista arviota tehdessään käyttämien menetelmien, merkittävien oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen; ja
 - (b) siihen, kuinka johto on valinnut lukuarvion ja laatinut siihen liittyvät arviointipävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

Menetelmät

23. Tilintarkastajan soveltaessa kappaleen 22 vaatimuksia menetelmien osalta hänen tilintarkastustoimenpiteidensä tulee kohdistua:
- (a) siihen, onko valittu menetelmä asianmukainen sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja soveltuviissa tapauksissa siihen, ovatko muutokset aiemmilla tilikausilla käytettyyn menetelmään verrattuna asianmukaisia; (viittaus: kappaleet A95, A97)

¹⁶ ISA 330, kappale 9

¹⁷ ISA 330, kappaleet 15 ja 21

- (b) siihen, antavatko menetelmää valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; (viittaus: kappale A96)
- (c) siihen, onko laskelmat tehty menetelmän mukaisesti ja ovatko ne matemaattisesti oikein;
- (d) kun johdon käyttämän menetelmän soveltamiseen kuuluu monimutkasta mallintamista, siihen, onko harkintaan perustuvia ratkaisuja sovellettu johdonmukaisesti ja onko soveltuviissa tapauksissa niin, että: (viittaus: kappaleet A98–A100)
 - (i) mallin rakenne täyttää sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen arvostustavoitteen, on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen ja soveltuviissa tapauksissa muutokset edellisellä tilikaudella käytettyyn malliin verrattuna ovat kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia; ja
 - (ii) mallin tuottamaan tulokseen tehdyt oikaisut ovat yhdenmukaisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen arvostustavoitteen kanssa ja kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia; ja
- (e) siihen, onko merkittävien oletusten ja tiedon eheys säilynyt mallia sovellettaessa. (Viittaus: kappale A101).

Merkittävät oletukset

24. Kun kappaleen 22 vaatimuksia sovelletaan merkittävien oletusten osalta, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden tulee kohdistua:
- (a) siihen, ovatko merkittävät oletukset asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja soveltuviissa tapauksissa siihen, ovatko muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna asianmukaisia; (viittaus: kappaleet A95, A102–A103)
 - (b) siihen, antavatko merkittäviä oletuksia valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; (viittaus: kappale A96)
 - (c) siihen, ovatko merkittävät oletukset tilintarkastajan tilintarkastuksessa hankkiman tietämyksen perusteella yhdenmukaisia keskenään ja muita kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettyihin oletuksiin nähden tai yhteisön liiketoimintojen muilla alueilla käytettyihin vastaaviin oletuksiin nähden; ja (viittaus: kappale A104)
 - (d) soveltuviissa tapauksissa siihen, aikooko johto toimia tietyllä tavalla ja onko sillä kyky tehdä niin. (Viittaus: kappale A105)

Tieto

25. Kun kappaleen 22 vaatimuksia sovelletaan tiedon osalta, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden tulee kohdistua:

- (a) siihen, onko tieto asianmukaista sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja soveltuviissa tapauksissa, ovatko muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna asianmukaisia; (viittaus: kappaleet A95, A106);
- (b) siihen antavatko tietoa valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; (viittaus: kappaleet A96)
- (c) siihen, onko tieto kyseisissä olosuhteissa relevanttia ja luotettavaa; ja (viittaus: kappale A107).
- (d) siihen, onko johto ymmärtänyt tai tulkinnut tiedon asianmukaisesti, mukaan lukien mitä tulee sopimusehtoihin. (Viittaus: kappale A108)

Miten johto valitsee lukuarvion ja siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 26. Kun sovelletaan kappaleen 22 vaatimuksia, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden tulee kohdistua siihen, onko johto ryhtynyt sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen asianmukaisesti toimenpiteisiin:
 - (a) arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi; ja (viittaus: kappale A109)
 - (b) arviointiepävarmuuteen vastaamiseksi valitsemalla asianmukaisen lukuarvion ja laatimalla siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. (Viittaus: kappaleet A110–A114)
- 27. Kun tilintarkastajan tilintarkastusevidenssiin perustuvan harkinnan mukaan johto ei ole ryhtynyt asianmukaisesti toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi, tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A115–A117)
 - (a) pyydettävä johtoa suorittamaan lisätoimenpiteitä arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi ottamalla valitsemansa lukuarvio uudelleen harkittavaksi tai harkitsemalla arviointiepävarmuuteen liittyvien lisätietojen esittämistä, sekä arvioitava johdon toimenpidettä tai toimenpiteitä kappaleen 26 mukaisesti;
 - (b) jos tilintarkastaja toteaa, että johdon toimenpiteet tilintarkastajan pyynnön suhteen eivät riittävällä tavalla vastaa arviointiepävarmuuteen, tilintarkastajan on, siltä osin kuin käytännössä on mahdollista, muodostettava lukuarvio tai vaihteluväli kappaleiden 28–29 mukaisesti; ja
 - (c) arvioitava, onko sisäisessä valvonnassa puutteellisuus, ja jos on, kommunikointi ISA 265:n mukaisesti.¹⁸

Tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen

- 28. Kun tilintarkastaja muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin johdon lukuarvion ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tie-

¹⁸ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle*

tojen arvioimista varten, mukaan lukien tilanteet, joissa kappale 27(b) edellyttää sitä, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin tulee kuulua toimenpiteitä sen arvioimiseksi, ovatko käytetyt menetelmät, oletukset tai tieto asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Riippumatta siitä, käyttääkö tilintarkastaja johdon menetelmiä, oletuksia tai tietoa vai omia menetelmiään, oletuksiaan tai tietoaan, nämä tilintarkastustoimenpiteet on suunniteltava ja suoritettava kappaleissa 23–25 mainittuihin seikkoihin vastaamiseksi. (Viittaus: kappaleet A118–A123)

29. Jos tilintarkastaja muodostaa vaihteluvälin, hänen on:

- (a) todettava, että vaihteluväli sisältää vain rahamääriä, joiden tukena on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja joiden tilintarkastaja on arvioinut olevan kohtuullisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset arvostustavoitteet ja muut vaatimukset huomioon ottaen; ja (viittaus: kappaleet A124–A125)
- (b) suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka liittyvät arviointiepävarmuutta kuvaaviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Muita tilintarkastusevidenssiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja

30. Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä tilintarkastajan on tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation lähteistä riippumatta noudatettava ISA 500:n relevantteja vaatimuksia.

Kun hyödynnetään johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tämän ISA-standardin kappaleista 21–29 saattaa olla tilintarkastajalle apua arvioitaessa erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi ISA 500:n kappaleen 8(c) mukaisesti. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä arvioidessa tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ajoitukseen ja laajuuteen vaikuttavat tilintarkastajan arvio erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta, tilintarkastajan käsitys erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta sekä se, kuinka hyvin tilintarkastaja tuntee erityisasiantuntijan erityisasiantuntemuksen kattaman alueen. (Viittaus: kappaleet A126–A132)

Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

31. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka liittyvät muihin kirjanpidollisia arvioita koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kuin kappaleissa 26(b) ja 29(b) käsiteltyihin arviointiepävarmuutta koskeviin tietoihin.

Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta

32. Tilintarkastajan on arvioitava, ovatko johdon tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehdessään tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, vaikka ne olisivat yksittäin tarkasteltuina kohtuullisia. Silloin kun tunnistetaan viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen. Jos tarkoituksena on harhaanjohtaminen, johdon tarkoitushakuisuus on luonteeltaan vilpillistä. (Viittaus: kappaleet A133–A136)

Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi

33. Kun tilintarkastaja soveltaa ISA 330:tä kirjanpidollisiin arvioihin,¹⁹ hänen on suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella arvioitava: (viittaus: kappaleet A137–A138)
- (a) ovatko arviot olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia, mukaan lukien tilanne, jossa on tunnistettu viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta;
 - (b) ovatko johdon päätökset, jotka koskevat tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia; ja
 - (c) onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.
34. Kappaleen 33(c) mukaan vaadittavaa arviointia tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki hankkimansa relevantti tilintarkastusevidenssi, riippumatta siitä, onko se vahvistavaa vai vastakkaista.²⁰ Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä, hänen on arvioitava tämän vaikutukset tilintarkastukseen tai tilinpäätöstä koskemaan tilintarkastajan lausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.²¹

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden tai virheellisuuden määrittäminen

35. Tilintarkastajan on määritettävä, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä. ISA 450²² sisältää ohjeistusta siitä, kuinka tilintarkastaja voi erotella virheellisuudet (ovatko ne tosiasioihin perustuvia, harkintaan perustuvia vai projisoituja) arvioidakseen korjaamattomien virheellisyksien vaikutusta tilinpäätökseen. (Viittaus: kappaleet A12–A13, A139–A144)

¹⁹ ISA 330, kappaleet 25–26

²⁰ ISA 500, kappale 11

²¹ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

²² ISA 450, kappale A6

36. Kirjanpidollisiin arvioihin liittyen tilintarkastajan on arvioitava:
- (a) kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, onko johto sisällyttänyt tilinpäätökseen normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi tietoja, jotka tarvitaan, jotta tilinpäätös kokonaisuutena antaisi oikean ja riittävän kuvan;²³ tai
 - (b) kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, onko esitetty tiedot, jotka tarvitaan, jottei tilinpäätös ole harhaanjohtava.²⁴

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

37. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta²⁵ ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, ovatko kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyt menetelmät, merkittävät oletukset ja tieto sekä niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot asianmukaisia, siten että kirjaaminen, arvostaminen ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat sovellettavan kirjanpitonormiston mukaiset. Tilintarkastajan on myös harkittava, onko tarpeellista hankkia vahvistuksia yksittäisistä kirjanpidollisista arvioista, mukaan lukien käytetyt menetelmät, oletukset tai tieto niihin liittyen. (Viittaus: kappale A145)

Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa

38. Kun tilintarkastaja soveltaa ISA 260:tä (uudistettu)²⁶ ja ISA 265:tä²⁷, hänen täytyy kommunikoida hallintoelinten tai johdon kanssa tietyistä seikoista, kuten yhteisön tilinpäätöskäytäntöihin liittyvistä merkittävistä laadullisista näkökohdista ja sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista. Näin tehdessään tilintarkastajan on harkittava kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien seikkojen, jos tällaisia on, kommunikoinnista ja otettava huomioon, liittyvätkö olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneet syyt arviointiepävarmuuteen vaiko monimutkaisuuden, subjektiivisuuden tai muiden toimintariskitekijöiden vaikutukseen kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tuottaessa. Lisäksi tietyissä olosuhteissa säädös tai määräys edellyttää, että tilintarkastaja kommunikoi tietyistä seikoista muiden relevanttien osapuolten, kuten sääntely- tai valvontatahojen tai vakavaraisuusvalvojien kanssa. (Viittaus: kappale A146–A148)

²³ Ks. myös ISA 700 (uudistettu), kappale 14

²⁴ Ks. Myös ISA 700 (uudistettu), kappale 19

²⁵ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

²⁶ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 16(a)

²⁷ ISA 265, kappale 9

Dokumentointi

39. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioonsa²⁸ (viittaus: kappaleet A149–A152)
- (a) yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen kirjanpidollisia arvioita koskevasta sisäisestä valvonnasta muodostamansa käsityksen keskeiset elementit;
 - (b) tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden yhteys arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla²⁹ ottaen huomioon syyt, jotka ovat johtaneet kyseisistä riskeistä (toimintariski tai kontrolliriski) tehtyihin arvioihin;
 - (c) tilintarkastajan toimenpide (tai toimenpiteet), kun johto ei ole ryhtynyt asianmukaisesti toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi;
 - (d) viitteet, jos sellaisia on, kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta ja tilintarkastajan arvio vaikutuksista tilintarkastukseen kappaleessa 32 vaadittavalla tavalla; ja
 - (e) merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät tilintarkastajan päätelmään sen suhteen, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä.

* * *

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kirjanpidollisten arvioiden luonne (viittaus: kappale 2)

Esimerkkejä kirjanpidollisista arvioista

- A1. Esimerkkejä liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettävien tietoihin liittyvistä kirjanpidollisista arvioista ovat:
- vaihto-omaisuuden epäkuranttius.
 - aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot.
 - infrastruktuurihyödykkeiden arvostaminen.
 - rahoitusinstrumenttien arvostaminen.
 - käynnissä olevan oikeudenkäynnin lopputulos.
 - odotettavissa olevia luottotappioita varten kirjattava vähennyserä.

²⁸ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11, A6, A7 ja A10

²⁹ ISA 330, kappale 28(b)

- vakuutusvelkojen arvostaminen.
- takuuvellit.
- työntekijöiden eläke-etuuksista johtuvat velat.
- osakeperusteiset maksut.
- liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen tai velkojen käypä arvo, liikearvon ja aineettomien hyödykkeiden määrittäminen mukaan luetuina.
- myytävänä olevien pitkäaikaisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvon alentuminen.
- riippumattomien osapuolten väliset ei-monetaariset varojen tai velkojen vaihdot.
- pitkäaikaishankkeista kirjattavat tuotot.

Menetelmät

- A2. Menetelmä on arvostustekniikka, jota johto käyttää vaaditun arvostusperusteen mukaisen kirjanpidollisen arvion tekemiseen. Esimerkiksi yksi tunnustettu menetelmä, jota käytetään osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia koskevien kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, on option teoreettisen toteutushinnan määrittäminen käyttämällä Black-Scholes optionhinnoittelumallia. Menetelmää sovelletaan käyttämällä laskentatyökalua tai -prosessia, jota joskus nimitetään malliksi, ja siihen kuuluu oletusten ja tiedon soveltamista sekä niiden välisten suhteiden huomioon ottamista.

Oletukset ja tieto

- A3. Oletuksiin kuuluu käytettävissä olevaan informaatioon pohjautuvia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat sellaisia seikkoja kuin koron tai diskonttauskoron valintaa, taikka tulevaisuuden olosuhteita tai tapahtumia koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Johto voi valita oletuksen asianmukaisten vaihtoehtojen muodostamalta vaihteluväliltä. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä tai tunnistamista oletuksista tulee johdon oletuksia, kun johto käyttää niitä kirjanpidollisen arvion tekemiseen.
- A4. Tässä ISA-standardissa tieto tarkoittaa informaatiota, joka on saatavissa suoraan havainnoimalla tai yhteisön ulkopuoliselta osapuolelta. Informaatiosta, joka hankitaan soveltamalla tietoon analyttisiä tai tulkittavia tekniikkoja, käytetään nimitystä johdettu tieto, kun tällaisilla tekniikoilla on yleisesti hyväksytty teoreettinen perusta ja sen vuoksi johdon harkintaa tarvitaan vähemmän. Muussa tapauksessa tällainen informaatio on oletus.
- A5. Esimerkkejä tiedosta ovat:
- markkinatransaktioissa sovitut hinnat;
 - tuotantokoneen toiminta-ajat tai tuototmäärät;

- toteutuneet hinnat tai muut sopimukseen sisältyvät ehdot, kuten sovittu korko, maksuaikataulu ja laina-aika lainasopimuksessa;
- tulevaisuuteen suuntautuva informaatio, kuten ulkopuolisesta informaatiolähteestä saadut talous- tai tulosenusteet; tai
- tuleva korko, joka on määritetty termiinikoroista interpolointitekniikkoja käyttämällä (johdettu tieto).

A6. Tieto voi tulla monenlaisista lähteistä. Tieto voi esimerkiksi olla:

- tuotettu organisaatiossa tai sen ulkopuolella;
- saatu järjestelmästä, joka on joko pääkirjanpidon tai osakirjanpitojen sisällä tai niiden ulkopuolella;
- havainnoitavissa sopimuksissa; tai
- havainnoitavissa säädöksellä tai määräyksellä annetuissa julkilausumissa.

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 3)

A7. Esimerkiksi kappaleissa A20–A22, A63, A67 ja A84 on ohjeistusta siitä, kuinka tämän ISA-standardin vaatimuksia voidaan skaalata.

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

Toimintariskitekijät (viittaus: kappale 4)

- A8. Toimintariskitekijät ovat olosuhteiden ja tapahtumien ominaispiirteitä, jotka saattavat vaikuttaa siihen, miten altis kannanotto on virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Liitteessä I selostetaan tarkemmin näiden toimintariskitekijöiden luonnetta ja niiden keskinäisiä suhteita kirjanpidollisten arvioiden tekemisen ja tilinpäätöksessä esittämisen yhteydessä.
- A9. Muihin toimintariskitekijöihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tunnistessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä, kuuluu arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta koskevien toimintariskitekijöiden lisäksi se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy seuraavia seikkoja tai missä määrin seuraavat seikat vaikuttavat arvioon:
- muutos relevanttien tilinpäätöserien luonteessa tai niihin liittyvissä olosuhteissa tai sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa, mistä voi aiheutua tarve muuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävää menetelmää, oletuksia tai tietoa.
 - alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä kirjanpidollista arviota tehtäessä.

Kontrolliriski (viittaus: kappale 6)

A10. Tärkeä huomioon otettava seikka tilintarkastajan arvioidessa kontrolliriskiä kannanottotasolla on niiden kontrollien rakenteen tehokkuus, joihin tilintarkastaja ai-

koo luottaa, ja se, missä määrin kontrollit vastaavat arvioituihin toimintariskeihin kannanottotasolla. Tilintarkastajan arvio, jonka mukaan kontrollit ovat rakenteeltaan tehokkaita ja ne on otettu käyttöön, tukee odotusta kontrollien tehokkaasta toiminnasta päätettäessä, testataanko niitä.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 8)

- A11. Kappaleet A60, A95, A96, A137 ja A139 ovat esimerkkejä kappaleista, joissa kuvataan, kuinka tilintarkastaja voi noudattaa ammatillista skeptisyyttä. Kappale A152 sisältää ohjeistusta tavoista, joilla tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys voidaan dokumentoida, ja siinä mainitaan esimerkkejä tämän ISA-standardin yksittäisistä kappaleista, joita koskien dokumentointi voi antaa evidenssiä ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta.

”Kohtuullisen” käsite (viittaus: kappaleet 9, 35)

- A12. Muita huomioon otettavia seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja tilintarkastajan harkitessa, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia, ovat esimerkiksi:
- ovatko kirjanpidollista arviota tehtäessä käytetty tieto ja käytetyt oletukset yhdenmukaisia toisiinsa nähden ja yhdenmukaisia muissa kirjanpidollisissa arvioissa tai yhteisön liiketoiminnan muilla alueilla käytettyyn tietoon ja käytettyihin oletuksiin nähden; ja
 - otetaanko kirjanpidollisessa arviossa huomioon asianmukaista informaatiota sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimalla tavalla.
- A13. Kappaleessa 9 käytetty termi ”sovellettu asianmukaisesti” tarkoittaa soveltamista tavalla, joka ei pelkästään noudata sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia vaan samalla kuvastaa harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka ovat kyseisessä normistossa käytettävän arvostusperusteen tavoitteen mukaisia.

Määritelmät

Kirjanpidollinen arvio (viittaus: kappale 12(a))

- A14. Kirjanpidolliset arviot ovat rahamääriä, jotka voivat liittyä tilinpäätökseen merkittyihin liiketapahtumien lajeihin tai tilien saldoihin tai joista voidaan esittää tietoja tilinpäätöksessä. Kirjanpidollisiin arvioihin kuuluvat myös rahamäärät, jotka esitetään liitetiedoissa tai joita käytetään tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kirjaamista tai siitä esitettäviä tietoja.

Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli (viittaus: kappale 12(b))

- A15. Tilintarkastajan muodostamaa lukuarviota tai vaihteluväliä voidaan käyttää kirjanpidollisen arvion arvioimiseen suoraan (esimerkiksi arvon alentumista koskeva vähennyserä tai erityyppisten rahoitusinstrumenttien käypä arvo) tai epäsuorasti (esimerkiksi luku, jota käytetään merkittävänä oletuksena kirjanpidollista

arviota varten). Tilintarkastaja voi käyttää samankaltaista lähestymistapaa muodostaessaan rahamäärää tai vaihteluväliä ei-monetaarista tietoa tai oletusta (esimerkiksi omaisuuserän taloudellista vaikutusaikaa) arvioidessaan.

Arviointiepävarmuus (viittaus: kappale 12(c))

- A16. Kaikkiin kirjanpidollisiin arvioihin ei liity suurta arviointiepävarmuutta. Esimerkiksi joillekin tilinpäätöserille saattaa olla toimivat ja avoimet markkinat, joilla tuotetaan helposti saatavissa olevaa ja luotettavaa informaatiota todellisissa vaihtoissa toteutuvista hinnoista. Arviointiepävarmuutta voi kuitenkin esiintyä, vaikka arvonmäärittämismenetelmä ja käytettävä tieto olisivat hyvin määriteltyjä. Esimerkiksi toimivilla ja avoimilla markkinoilla noteerattujen arvopapereiden arvostusta voidaan joutua tarkistamaan, jos omistus on merkittävä tai jos sen markkinakelpoisuudelle on rajoituksia. Arviointiepävarmuuteen voivat lisäksi vaikuttaa kyseisenä ajankohtana vallitsevat yleiset taloudelliset olosuhteet, esimerkiksi tiettyjen markkinoiden epälikvidiys.

Johdon tarkoitushakuisuus (viittaus: kappale 12(d))

- A17. Tilinpäätösnormistoissa edellytetään usein neutraaliutta, ts. että suhtautuminen ei ole tarkoitushakuista. Arviointiepävarmuudesta aiheutuu subjektiivisuutta kirjanpidollista arviota tehtäessä. Subjektiivisuus aiheuttaa johdolle tarvetta käyttää harkintaa sekä alttiuden johdon tahattomalle tai tahalliseen tarkoitushakuisuudelle (esimerkiksi koska ollaan motivoituneita saavuttamaan toivottu voittotavoite tai pääomaa koskeva tunnusluku). Kirjanpidollisen arvion alttius johdon tarkoitushakuisuudelle kasvaa sen mukaan, missä määrin kirjanpidollisen arvion tekemiseen liittyy subjektiivisuutta.

Kirjanpidollisen arvion toteuma (viittaus: kappale 12(f))

- A18. Joillakin kirjanpidollisilla arvioilla ei niiden luonteesta johtuen ole toteumaa, joka olisi relevantti tilintarkastajan tämän ISA-standardin mukaisesti suorittaman työn kannalta. Kirjanpidollinen arvio voi esimerkiksi perustua markkinaosapuolten näkemyksiin tietyssä ajankohtana. Näin ollen hinta, joka realisoituu, kun omaisuus-erä myydään tai velka siirretään, saattaa poiketa sitä koskevasta raportointipäivänä tehdystä kirjanpidollisesta arviosta, koska markkinaosapuolten näkemykset arvosta ovat muuttuneet ajan kuluessa.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä (viittaus: kappale 13)

- A19. ISA 315:n (uudistettu) kappaleiden 11–24 mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys tietyistä yhteisöistä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäistä valvontaa koskevista seikoista. Tämän ISA-standardin kappaleen 13 vaatimukset liittyvät erityisesti kirjanpidollisiin arvioihin ja rakentuvat ISA 315:n (uudistettu) mukaisille laajemmille vaatimuksille.

Skaalautuvuus

- A20. Niiden tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, jotka suoritetaan yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, voi riippua enemmän tai vähemmän siitä, missä määrin yksittäiset seikat vallitsevat kyseisissä olosuhteissa. Yhteisöllä voi esimerkiksi olla vain vähän liiketoimia tai muita tapahtumia ja olosuhteita, joista aiheutuu tarvetta tehdä kirjanpidollisia arvioita, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat olla yksinkertaisia soveltaa, eikä relevantteja sääntelyyn liittyviä tekijöitä ehkä ole. Kirjanpidolliset arviot eivät ehkä myöskään edellytä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi voi olla yksinkertaisempi. Näissä olosuhteissa kirjanpidollisiin arvioihin voi liittyä vähemmän arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintariskitekijöitä tai nämä tekijät voivat vaikuttaa arvioihin vähemmässä määrin, ja tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontrolloja voi olla vähemmän. Jos näin on, tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet ovat todennäköisesti suppeampia ja voidaan toteuttaa pääosin osoittamalla tiedusteluja johdolle, jolla on tilinpäätöstä koskevat asiaankuuluvat velvollisuudet, sekä suorittamalla johdon kirjanpidollista arvioita tehdessään noudattaman prosessin yksinkertainen läpikulku.
- A21. Toisaalta kirjanpidolliset arviot saattavat edellyttää johdolta merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi voi olla monimutkainen ja siihen voi kuulua monimutkaisten mallien käyttämistä. Yhteisöllä voi lisäksi olla kehittyneempi tietojärjestelmä ja laajemmat kirjanpidollisia arvioita koskevat kontrollit. Näissä olosuhteissa kirjanpidollisiin arvioihin voi liittyä suuremmassa määrin arviointiepävarmuutta, subjektiivisuutta, monimutkaisuutta tai muita toimintariskitekijöitä tai nämä tekijät voivat vaikuttaa arvioihin enemmän. Jos näin on, tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet ovat todennäköisesti erilaisia tai laajempia kuin kappaleen A20 mukaisissa olosuhteissa.
- A22. Seuraavat huomioon otettavat seikat saattavat olla relevantteja vain yksinkertaista liiketoimintaa harjoittaville yhteisöille, joihin useat pienet yhteisöt voivat kuulua:
- kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantit prosessit saattavat olla mutkattomia, koska toiminnot ovat yksinkertaisia ja tarvittaviin arvioihin voi liittyä vähemmän arviointiepävarmuutta.
 - kirjanpidolliset arviot saatetaan muodostaa pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolella, niiden tekemistä koskevat kontrollit voivat olla rajallisia ja omistajaohjauksella voi olla huomattava vaikutusvalta niiden määrittämiseen. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista ottaa huomioon omistajaohjauksen rooli kirjanpidollisten arvioiden tekemisessä sekä olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan että johdon tarkoitushakuisuuden riskiä tarkastellessaan.

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

Yhteisön liiketoimet sekä muut tapahtumat ja olosuhteet (viittaus: kappale 13(a))

A23. Olosuhteiden muutoksia, joista saattaa aiheutua tarve tehdä tai muuttaa kirjanpidollisia arvioita, saattavat olla esimerkiksi:

- se, että yhteisö on ryhtynyt toteuttamaan uudentyypisiä liiketoimia;
- se, että liiketoimien ehdot ovat muuttuneet; tai
- se, että on toteutunut uusia tapahtumia tai olosuhteita.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset (viittaus: kappale 13(b))

A24. Muodostamalla käsityksen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista tilintarkastaja saa perustan johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa käytävälle keskustelulle, joka koskee sitä, kuinka johto on soveltanut kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantteja vaatimuksia, sekä keskustelulle, joka koskee tilintarkastajan päätelmää siitä, onko vaatimuksia sovellettu asianmukaisesti. Tämä käsitys voi myös auttaa tilintarkastajaa kommunikoinnissa hallintoelinten kanssa, kun jokin merkittävä tilinpäätösmenettely, joka on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan hyväksyttävä, ei tilintarkastajan mielestä ole yhteisön olosuhteissa asianmukaisin vaihtoehto.³⁰

A25. Tätä käsitystä muodostaessaan tilintarkastaja voi pyrkiä ymmärtämään:

- onko sovellettavassa tilinpäätösnormistossa:
 - määrätty tiettyjä kriteerejä kirjanpidollisten arvioiden merkitsemiselle tilinpäätökseen tai tiettyjä menetelmiä niiden määrittämistä varten;
 - määritetty tiettyjä kriteerejä, joiden täytyessä käypään arvoon arvostaminen sallitaan tai sitä vaaditaan, esimerkiksi viittaamalla johdon aikomuksiin toimia tietyllä tavalla jonkin omaisuuserän tai velan suhteen; tai
 - määritetty vaadittavat tai ehdotetut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, mukaan lukien tiedot, jotka koskevat harkintaan perustuvia ratkaisuja, oletuksia tai muita kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä arviointiepävarmuuden lähteitä; ja
- edellyttävätkö sovellettavan tilinpäätösnormiston muutokset muutoksia yhteisön soveltamiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita.

³⁰ ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

Sääntelyä koskevat tekijät (viittaus: kappale 13(c))

A26. Käsitöksen muodostaminen kirjapidollisten arvioiden kannalta relevanteista sääntelyä koskevista tekijöistä, jos tällaisia on, voi auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan sovellettavia sääntelynormistoja (esim. vakavaraisuusvalvojen luomia sääntelynormistoja pankki- tai vakuutusallalla) ja määrittämään näiden normistojen osalta:

- käsitelläkö niissä kirjapidollisten arvioiden kirjaamisedellytyksiä tai määrittämismenetelmiä tai annetaanko niihin liittyvää ohjeistusta;
- määritetäänkö niissä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tai annetaanko niissä ohjeistusta esitettävistä tiedoista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten vaatimusten lisäksi;
- esitetäänkö niissä viitteitä alueista, joilla mahdollisesti esiintyy johdon tarkoitushakuisuutta sääntelyyn perustuvien vaatimusten täyttämiseksi; tai
- sisältyykö niihin sääntelytarkoituksessa asetettuja vaatimuksia, jotka eivät ole yhdenmukaisia sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten kanssa, mikä voi viitata mahdollisiin olennaisiin virheellisyysriskeihin. Jotkin sääntelytaho saattavat esimerkiksi pyrkiä vaikuttamaan odotettavissa olevia luottotappioita koskevien vähennyserien vähimmäistasoihin määrittämällä tason, joka ylittää sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatiman tason.

Niiden kirjapidollisten arvioiden ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonne, joita tilintarkastaja odottaa tilinpäätöksen sisältävän (viittaus: kappale 13(d))

A27. Käsitöksen muodostaminen niiden kirjapidollisten arvioiden ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonteesta, joita tilintarkastaja odottaa yhteisön tilinpäätöksen sisältävän, auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään tällaisten kirjapidollisten arvioiden määrittämisperustetta sekä mahdollisesti relevanttien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonnetta ja laajuutta. Tällainen käsitys antaa tilintarkastajalle perustan johdon kanssa käytävälle keskustelulle siitä, kuinka johto tekee kirjapidolliset arviot.

Tilintarkastuksen kannalta relevantti yhteisön sisäinen valvonta

Valvonnan ja hallinto- ja ohjausjärjestelmän luonne ja laajuus (viittaus: kappale 13(e))

A28. Kun sovelletaan ISA 315:tä (uudistettu)³¹, tilintarkastajan muodostama käsitys sen valvonnan ja hallinto- ja ohjausjärjestelmän luonteesta ja laajuudesta, joka yhteisössä kohdistuu johdon kirjapidollisia arvioita tehdessään käyttämään prosessiin, voi olla tärkeä tilintarkastajalta vaadittavan arvioinnin kannalta tämän arvioinnin koskiessa:

³¹ ISA 315 (uudistettu), kappale 14

- sitä, onko johto hallintoelinten valvomana aikaansaanut ja ylläpitänyt rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävää kulttuuria; ja
- sitä, antavatko valvontaympäristön eri elementeissä esiintyvät vahvuudet yhdessä tarkasteltuina asianmukaisen perustan sisäisen valvonnan muille osa-alueille ja heikentävätkö valvontaympäristön puutteellisuudet näitä toisia osa-alueita.

A29. Tilintarkastaja voi muodostaa hallintoelinten osalta käsityksen siitä:

- onko henkilöillä sellaiset taidot tai tiedot, että he ymmärtävät tietyn kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävän menetelmän tai mallin ominaispiirteitä tai kirjanpidolliseen arvioon liittyviä riskejä, esimerkiksi kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävään menetelmään tai tietotekniikkaan liittyviä riskejä;
- onko henkilöillä sellaiset taidot ja tiedot, että he ymmärtävät, onko johto tehnyt kirjanpidolliset arviot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
- ovatko henkilöt riippumattomia johdosta ja onko heillä tarvittava informaatio pystyäkseen oikea-aikaisesti arvioimaan, miten johto on tehnyt kirjanpidolliset arviot, sekä valtuudet kyseenalaistaa johdon toimenpiteet, kun kyseiset toimenpiteet vaikuttavat riittämättömiltä tai epäasianmukaisilta;
- valvovatko he prosessia, jota johto käyttää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, mukaan lukien mallien käyttö; tai
- valvovatko he johdon suorittamia seurantatoimenpiteitä. Tähän valvontaan voi kuulua valvonta- ja läpikäyntitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on havaita ja korjata mahdolliset puutteellisuudet kirjanpidollisia arvioita koskevien kontrollien rakenteessa tai toiminnan tehokkuudessa.

A30. Käsityksen muodostaminen hallintoelinten toteuttamasta valvonnasta voi olla tärkeää, silloin kun esiintyy sellaisia kirjanpidollisia arvioita:

- jotka edellyttävät johdolta merkittävää harkintaa subjektiivisuuden käsittelemiseksi;
- joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta;
- jotka ovat monimutkaisia tehdä, esimerkiksi koska käytetään laajasti tietotekniikkaa, suuria tietomääriä taikka useita tietolähteitä tai oletuksia, joilla on monimutkaisia keskinäisiä suhteita;
- joita koskevissa menetelmissä, oletuksissa tai tiedossa on tapahtunut tai olisi pitänyt tapahtua muutos aiempiin tilikausiin verrattuna; tai
- joihin liittyy merkittäviä oletuksia.

Miten johto käyttää erityistaitoja tai -tietoja, mukaan lukien johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden hyödyntäminen (viittaus: kappale 13(f))

- A31. Tilintarkastaja voi harkita, lisäävätkö seuraavat olosuhteet sen todennäköisyyttä, että johdon on tarpeellista käyttää erityisasiantuntijaa.³²
- arviointia vaativan seikan erityinen luonne; kirjanpidolliseen arvioon voi esimerkiksi kuulua mineraali- tai hiilivetyvarantojen mittaamista kaivannaisteollisuudessa tai monimutkaisten sopimusehtojen soveltamisesta johdettavan todennäköisen lopputuleman arviointia.
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten asiaa koskevien vaatimusten täyttämiseksi vaadittavien mallien monimutkainen luonne, kuten saattaa olla määritettäessä tiettyjä arvoja, kuten tason 3 käyviä arvoja.³³
 - kirjanpidollista arviota edellyttävän olosuhteen, liiketapahtuman tai muun tapahtuman epätavallinen tai harvinainen luonne.

Yhteisön riskienarviointiprosessi (viittaus: kappale 13(g))

- A32. Käsitteen muodostaminen siitä, kuinka yhteisön riskienarviointiprosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja vastataan niihin, voi auttaa tilintarkastajaa tämän arvioidessa muutoksia, jotka ovat tapahtuneet:
- sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita;
 - sellaisten tietolähteiden saatavuudessa tai luonteessa, jotka ovat relevantteja kirjanpidollisten arvioiden tekemisen kannalta tai jotka saattavat vaikuttaa käytettävän tiedon luotettavuuteen;
 - yhteisön tietojärjestelmässä tai IT-ympäristössä; ja
 - avainhenkilöstössä.
- A33. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto on tunnistanut alttiuden johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle kirjanpidollisia arvioita tehtäessä ja kuinka johto käsittelee tätä alttiutta, ovat esimerkiksi:
- se, kiinnittääkö johto erityistä huomiota kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valitsemiseen tai soveltamiseen, ja jos kiinnittää, niin millä tavoin.
 - se, seuraako johto keskeisiä suorituskykymittareita, jotka saattavat viitata odottamattomaan tai epäjohdonmukaiseen suoriutumiseen verrattuna aiemmin toteutuneeseen tai budjetoituun suorituskykyyn tai muihin tiedossa oleviin tekijöihin, ja jos seuraa, niin millä tavoin.

³² ISA 500, kappale 8

³³ Ks. esim. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.

- se, tunnistaako johto taloudellisia tai muita kannustimia, jotka voivat motivoida tarkoitushakuisuuteen, ja jos tunnistaa, niin millä tavoin.
- se, seuraako johto tarvetta tehdä muutoksia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviin menetelmiin, merkittäviin oletuksiin tai käytettävään tietoon, ja jos seuraa, niin millä tavoin.
- se, järjestääkö johto kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävien mallien asianmukaista valvontaa ja läpikäyntiä, ja jos järjestää, niin millä tavoin.
- se, vaatiiko johto kirjanpidollisia arvioita muodostettaessa tehtävien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen dokumentointia tai riippumatonta läpikäyntiä, ja jos vaatii, niin millä tavoin.

Kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä yhteisön tietojärjestelmä (viittaus: kappale 13(h)(i))

A34. Kappaleen 13(h) soveltamisalaan kuuluvat liiketapahtumien lajit, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat samat kuin ne kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät liiketapahtumien lajit, muut tapahtumat ja olosuhteet, joita ISA 315:n (uudistettu) kappaleet 18(a) ja (d) koskevat. Muodostaessaan käsitystä yhteisön tietojärjestelmästä siltä osin kuin se liittyy kirjanpidollisiin arvioihin, tilintarkastaja voi harkita:

- syntyvätkö kirjanpidolliset arviot rutiininaomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta vai syntyvätkö ne kertaluonteisista tai epätavallisista liiketapahtumista.
- kuinka tietojärjestelmä varmistaa kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täydellisyyden, erityisesti kun on kyse velkoihin liittyvistä kirjanpidollisista arvioista.

A35. Tilintarkastaja saattaa tilintarkastusta suorittaessaan tunnistaa liiketapahtumien lajeja, tapahtumia ja olosuhteita, joista aiheutuu tarve tehdä kirjanpidollisia arvioita ja esittää niistä tietoja tilinpäätöksessä mutta joita johto ei ole tunnistanut. ISA 315:ssä (uudistettu) käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, mihin kuuluu sen määrittäminen, onko sisäisessä valvonnassa yhteisön riskienarviointiprosessia koskeva merkittävä puutteellisuus.³⁴

Miten johto tunnistaa relevantit menetelmät, oletukset ja tietolähteet (viittaus: kappale 13(h)13(h)(ii)(a))

A36. Jos johto on muuttanut kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävää menetelmää, huomioon otettaviin seikkoihin voi kuulua se, onko uusi menetelmä esimerkiksi asianmukaisempi, vastaako menetelmä itsessään yhteisöön vaikuttaviin ympäristössä tai olosuhteissa tapahtuneisiin muutoksiin taikka sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa tai sääntely-ympäristössä tapahtuneisiin muutoksiin, tai onko johdolla jokin muu pätevä syy menetelmän muuttamiseen.

³⁴ ISA 315 (uudistettu), kappale 17

- A37. Jos johto ei ole muuttanut kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävää menetelmää, huomioon otettaviin seikkoihin voi kuulua se, onko aiempien menetelmien, oletusten ja tiedon käyttäminen edelleen asianmukaista nykyiseen ympäristöön tai nykyisiin olosuhteisiin nähden.

Menetelmät (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. Kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävästä menetelmästä voidaan määrätä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa. Usein siinä ei kuitenkaan määrätä yhtä ainoaa menetelmää, tai vaadittava arvostusperuste määrää käyttämään vaihtoehtoisia menetelmiä tai sallii sen.

Mallit

- A39. Johto voi suunnitella ja ottaa käyttöön erityisiä kontrolleja, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviä malleja, joko johdon omaa tai ulkoista mallia. Kun itse malliin liittyy tavallista enemmän monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta, kuten odotettavissa olevia luottotappioita koskevassa mallissa tai tason 3 syöttötietoja käyttävässä käyvän arvon mallissa, tällaiseen monimutkaisuuteen tai subjektiivisuuteen vastaavat kontrollit tunnustetaan todennäköisemmin tilintarkastuksen kannalta relevanteiksi. Kun malleihin liittyy monimutkaisuutta, myös tiedon eheyttä koskevat kontrollit ovat todennäköisemmin relevanteja tilintarkastuksen kannalta. Tekijöitä, joita tilintarkastajan saattaa olla asianmukaista tarkastella muodostaessaan käsitystä mallista ja tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrollitoiminnoista, ovat seuraavat:

- se, kuinka johto määrittää mallin relevanssin ja oikeellisuuden;
- mallin validointi ja toteumatestaus, mukaan lukien se, validoidaanko malli ennen käyttöä ja uudelleen säännöllisin väliajoin sen toteamiseksi, soveltuuko se edelleen sille aiottuun käyttötarkoitukseen. Mallin validointiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
 - mallin teoreettinen perusteltavuus;
 - mallin matemaattinen oikeellisuus; ja
 - tiedon oikeellisuus ja täydellisyys sekä mallissa käytettävän tiedon ja käytettävien oletusten asianmukaisuus;
- se, kuinka mallia muutetaan tai säädetään oikea-aikaisesti ja asianmukaisella tavalla markkinaolosuhteiden tai muiden olosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi, ja onko mallia koskien olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet;
- se, tehdäänkö mallin tuottamaan tulokseen oikaisuja, joista joillakin toimialoilla käytetään nimitystä ”overlay”, ja ovatko tällaiset oikaisut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaan asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa. Silloin kun oikaisut eivät ole asianmukaisia, ne voivat olla viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja

- se, onko malli dokumentoitu asianmukaisesti, mukaan lukien sen tarkoitettu soveltaminen, rajoitteet, keskeiset parametrit, vaadittava tieto ja vaadittavat oletukset, sen mahdollisen validoinnin tulokset sekä sen tuottamiin tuloksiin mahdollisesti tehtyjen oikaisujen luonne ja peruste.

Oletukset (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(i))

A40. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto on valinnut kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävät oletukset, ovat esimerkiksi seuraavat:

- peruste johdon tekemälle valinnalle ja oletuksen valintaa tukeva dokumentaatio. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan antaa oletuksen valinnassa käytettävät kriteerit tai sitä koskevaa ohjeistusta.
- se, kuinka johto arvioi, ovatko oletukset relevantteja ja täydellisiä.
- soveltuviissa tapauksissa se, kuinka johto toteaa, että oletukset ovat yhdenmukaisia keskenään, muissa kirjanpidollisissa arvioissa tai yhteisön liiketoiminnan muilla alueilla käytettäviin oletuksiin nähden tai muihin sellaisiin seikkoihin nähden, jotka ovat:
 - johdon määräysvallassa (esimerkiksi oletukset omaisuuserän taloudelliseen vaikutusaikaan mahdollisesti vaikuttavista huolto-ohjelmista), ja ovatko ne yhdenmukaisia yhteisön liiketoimintasuunnitelmien ja ulkoisen ympäristön kanssa; ja
 - johdon määräysvallan ulkopuolella (esimerkiksi oletukset, jotka koskevat korkokantoja, kuolevuutta tai mahdollisia lainsäädäntötoimia tai sääntely- tai valvontatahojen toimenpiteitä).
- sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka koskevat oletusten esittämistä tilinpäätöksessä.

A41. Kun on kyse käypää arvoa koskevista arvioista, oletukset vaihtelevat seuraavasti sen mukaan, mitkä ovat tiedon lähteet ja oletusten tueksi tehtävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perusteet:

- (a) oletukset, jotka kuvastavat sitä, mitä markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun, ja jotka perustuvat raportoivasta yhteisöstä riippumattomista lähteistä saatavaan markkinatietoon.
- (b) oletukset, jotka kuvastavat yhteisön omia harkintaan perustuvia ratkaisuja siitä, mitä oletuksia markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun, ja jotka perustuvat parhaaseen kyseisissä olosuhteissa saatavissa olevaan tietoon.

Käytännössä (a):n ja (b):n välinen ero ei kuitenkaan välttämättä ole aina ilmeinen, ja niiden erottaminen toisistaan riippuu siitä, että ymmärretään tiedon lähteet ja oletuksen tueksi tehtävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perusteet. Johto voi myös joutua valitsemaan useiden, eri markkinaosapuolten käyttämien oletusten välillä.

A42. Kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävistä oletuksista käytetään tässä ISA-standardissa myös nimitystä merkittävät oletukset, jos kohtuullinen muutos oletuksessa vaikuttaisi olennaisesti kirjanpidollisen arvion määrään. Herkkyyksanalyysi voi olla hyödyllinen osoittaessaan, kuinka paljon arvo vaihtelee yhden tai useamman kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän oletuksen perusteella.

Toimimattomat tai epälikvidit markkinat

A43. Kun markkinat ovat toimimattomat tai epälikvidit, tilintarkastajan käsitys tavasta, jolla johto valitsee oletukset, voi sisältää muun muassa:

- onko johto ottanut käyttöön asianmukaiset toimintaperiaatteet, jotka koskevat mallin soveltamisen sopeuttamista tällaisiin olosuhteisiin. Tällaiseen sopeuttamiseen voi kuulua muutosten tekeminen malliin tai uusien, kyseisissä olosuhteissa asianmukaisten mallien kehittäminen;
- onko johdolla tarvittavat taidot tai tiedot omaavia resursseja mallin sopeuttamista tai kehittämistä varten, jos sitä tarvitaan kiireellisesti, mukaan lukien kyseisissä olosuhteissa asianmukaisen arvonmäärittystekniikan valintaa varten;
- onko johdolla resursseja tulevien vaihteluvälin määrittämistä varten siihen liittyvät epävarmuustekijät huomioon ottaen, esimerkiksi tekemällä herkkyyksanalyysi;
- onko johdolla keinot sen arvioimiseen, miten markkinaolosuhteiden heikentyminen on soveltuvissa tapauksissa vaikuttanut yhteisön toimintoihin, toimintaympäristöön ja relevantteihin liiketoimintariskeihin, sekä sen arvioimiseen, miten nämä ovat vaikuttaneet yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin; ja
- onko johdolla asianmukainen käsitys siitä, kuinka tietyistä ulkoisista informaatiolähteistä saatavat hintatiedot ja niiden relevanssi saattavat vaihdella tällaisissa olosuhteissa.

Tieto (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto valitsee kirjanpidollisten arvioiden perustana olevan tiedon, ovat esimerkiksi seuraavat:

- tiedon luonne ja lähde, mukaan lukien ulkoisesta informaatiolähteestä saatu informaatio.
- se, kuinka johto arvioi, onko tieto asianmukaista.
- tiedon oikeellisuus ja täydellisyys.
- käytetyn tiedon yhdenmukaisuus aiemmilla tilikausilla käytettyyn tietoon nähden.
- tiedon hankkimiseen ja käsittelyyn käytettävien IT-järjestelmien monimutkaisuus, mukaan lukien tilanteet, joissa käsitellään suuria tietomääriä.

- se, kuinka tieto hankitaan, siirretään ja käsitellään, ja kuinka sen eheys säilytetään.

Miten johto ymmärtää arviointiepävarmuuden ja vastaa siihen (viittaus: kappaleet 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Seikkoja, joita tilintarkastajan voi olla asianmukaista tarkastella liittyen siihen, ymmärtääkö johto arviointiepävarmuuden asteen, ovat esimerkiksi:

- se, onko johto tunnistanut vaihtoehtoisia menetelmiä, merkittäviä oletuksia tai tietolähteitä, jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja jos on tunnistanut, niin miten se on tapahtunut.
- se, onko johto ottanut huomioon vaihtoehtoisia tulemia esimerkiksi tekemällä herkkyyksianalyysin määrittääkseen kirjanpidollista arviota tehtäessä käytetyissä merkittävässä oletuksissa tai käytetyssä tiedossa tapahtuvien muutosten vaikutuksen, ja jos on ottanut, niin miten se on tapahtunut.

A46. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa saatetaan määrittää lähestymistapa, jonka mukaisesti johdon lukuarvio valitaan jokseenkin mahdollisten arvostustulemien joukosta. Tilinpäätösnormistoissa voidaan todeta, että asianmukainen luku on luku, joka on asianmukaisella tavalla valittu jokseenkin mahdollisten arvostustulemien joukosta, ja joissakin tapauksissa saatetaan viitata siihen, että relevantein luku saattaa olla kyseisen vaihteluvälin keskiosassa.

A47. Esimerkiksi kun on kyse käypää arvoa koskevista arvioista, IFRS 13:ssa³⁵ todetaan, että jos käyvän arvon määrittämiseen käytetään useampia menetelmiä, on tuloksia (ts. kunkin menetelmän osoittamia käypiä arvoja) arvioitava tarkastelemalla kyseisten tulosten osoittamien arvojen vaihtelun alueen kohtuullisuutta. Käypä arvo on tälle vaihtelun alueelle sijoittuva piste, joka kyseisissä olosuhteissa parhaiten edustaa käypää arvoa. Joissakin toisissa tapauksissa sovellettavassa tilinpäätösnormistossa saatetaan määrittää, että käytetään kohtuullisen mahdollisten arvostustulemien todennäköisyyksillä painotettua keskiarvoa taikka todennäköisintä määrää tai määrää, jonka toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen.

A48. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan määrätä kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista tai esitettäviä tietoja koskevista tavoitteista, ja jotkin yhteisöt saattavat päättää esittää lisätietoja. Nämä esitettävät tiedot tai esitettäviä tietoja koskevat tavoitteet saattavat koskea esimerkiksi seuraavia asioita:

- käytetty arviointimenetelmä, mukaan lukien mahdollinen käytetty malli ja peruste sen valinnalle.
- informaatio, joka on saatu malleista tai muista tilinpäätökseen merkittyjä tai siinä esitettyjä arvioita määritettäessä käytetyistä laskelmista, mukaan lukien kyseisissä malleissa käytetty pohjatieto ja käytetyt oletukset, kuten:

³⁵ IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*, kappale 63

- sisäisesti muodostetut oletukset; tai
 - sellainen tieto kuten korkokannat, joihin yhteisön määräysvallan ulkopuolella olevat tekijät vaikuttavat.
 - arviointimenetelmässä edelliseen tilikauteen verrattuna tapahtuneiden muutosten vaikutus.
 - arviointiepävarmuuden lähteet.
 - käypiä arvoja koskeva informaatio.
 - taloudellisista malleista johdettuja herkkyyksianalyysija koskeva informaatio, joka osoittaa, että johto on harkinnut vaihtoehtoisia oletuksia.
- A49. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa joissakin tapauksissa edellyttää tiettyjen arviointiepävarmuutta koskevien tietojen esittämistä, esimerkiksi:
- tietoja tulevaisuutta koskevista oletuksista ja muista tärkeistä arviointiepävarmuuden lähteistä, jotka kasvattavat varojen ja velkojen kirjanpitoarvoissa tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuvan olennaisen muutoksen todennäköisyyttä ja suuruutta. Tällaisista vaatimuksista voidaan käyttää sellaisia nimityksiä kuin ”keskeiset arviointiepävarmuuden lähteet” tai ”keskeiset kirjanpidolliset arviot”. Ne voivat liittyä kirjanpidollisiin arviointeihin, jotka edellyttävät johdolta kaikkein vaikeimpia, subjektiivisimpia tai monimutkaisimpia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tällaiset harkintaan perustuvat ratkaisut saattavat olla subjektiivisempia ja monimutkaisempia ja näin ollen varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin niiden seurauksena tulevien olennaisten muutosten mahdollisuus voi kasvaa, kun arviointiepävarmuuden mahdolliseen tulevaisuudessa tapahtuvaan toteutuvaan ratkaisuun vaikuttavien tietojen ja oletusten määrä lisääntyy. Esitettävii tietoihin voi kuulua esimerkiksi:
 - oletuksen tai muun arviointiepävarmuuden lähteen luonne;
 - kirjanpitoarvojen herkkyys käytetyille menetelmille ja oletuksille sekä syyt herkkyyteen;
 - epävarmuuden odotettavissa oleva ratkaisu ja jokseenkin mahdollisten tulevien vaihteluväli vaikutuksen kohteena olevien varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen suhteen; ja
 - selostus kyseisiä varoja ja velkoja koskeviin aiempiin oletuksiin tehdyistä muutoksista, jos epävarmuus on edelleen ratkaisematta.
 - tietoja mahdollisten toteumien vaihteluvälistä ja tämän vaihteluvälin määrittämiseen käytetyistä oletuksista.
 - erityistä informaatiota, kuten:
 - informaatio käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden merkittävydestä yhteisön taloudellisen aseman ja tuloksen kannalta; ja

- tiedot markkinoiden toimimattomuudesta tai epälikvidiyydestä.
- laadullisia tietoja, kuten riskille altistuminen ja miten se ilmenee, riskin hallinnan tavoitteet, periaatteet ja menettelytavat sekä riskin määrittämiseen käytetyt menetelmät yhteisössä, samoin kuin näissä laadullisissa käsitteissä tapahtuneet muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna.
- määrällisiä tietoja, kuten se, missä määrin yhteisö on altistunut riskille sen tiedon perusteella, joka toimitetaan sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille, mukaan lukien luottoriski, maksuvalmiusriski ja markkinariski.

Tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot, jotka koskevat johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämää prosessia (viittaus: kappale 13(i))

A50. Tilintarkastajan käyttämä harkinta hänen tunnistaessaan tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontrolleja ja näin ollen tarve arvioida kyseisten kontrollien rakennetta ja todeta, onko ne otettu käyttöön, liittyy kappaleessa 13(h)(ii) kuvattuun johdon käyttämään prosessiin. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvästä monimutkaisuudesta riippuen tilintarkastaja ei ehkä tunnista kaikkiin kappaleessa 13(h)(ii) mainittuihin elementteihin liittyviä relevantteja kontrollitoimintoja.

A51. Osana tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontrolleja koskevan käsityksen muodostamista tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, kuinka johto määrittää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävän tiedon asianmukaisuuden, mukaan lukien kuinka johto käyttää ulkoista informaatiolähdettä tai pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta tulevaa tietoa.
- kirjanpidollisten arvioiden sekä niitä tehtäessä käytettyjen oletusten ja käytetyn tiedon läpikäyntiä ja hyväksymistä johdon asianmukaisella tasolla ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimissä.
- työtehtävien eriyttämistä kirjanpidollisten arvioiden tekemisestä vastuussa olevien henkilöiden ja niiden henkilöiden välillä, jotka sitouttavat yhteisön niihin liittyviin liiketoimiin, mukaan lukien se, otetaanko tehtäviä osoitettaessa asianmukaisesti huomioon yhteisön ja sen tuotteiden tai palvelujen luonne. Esimerkiksi jos kyseessä on suuri rahoituslaitos, relevantti työtehtävien eriyttäminen voi tarkoittaa itsenäistä toimintoa, joka vastaa yhteisön rahoitustuotteiden käypiin arvoihin perustuvan hinnoittelun arvioimisesta ja validoinnista ja jossa työskentelevien henkilöiden palkitsemisen ei ole sidottu kyseisiin tuotteisiin.
- kontrollitoimintojen rakenteen tehokkuutta. Johdon voi olla yleisesti vaikeampaa suunnitella subjektiivisuuteen ja arviointiepävarmuuteen kohdistuvia kontrolleja tavalla, joka estää tai havaitsee ja korjaa olennaiset virheellisuudet tehokkaasti, kuin suunnitella monimutkaisuuteen kohdistuvia kontrolleja. Subjektiivisuuteen ja arviointiepävarmuuteen kohdistuviin kontrolleihin on ehkä tarpeellista sisällyttää enemmän manuaalisia

elementtejä, jotka johdon on helpompi ohittaa, jättää huomioimatta tai siivuttaa ja jotka siksi saattavat olla vähemmän luotettavia kuin automatisoidut kontrollit. Monimutkaisuuteen kohdistuvien kontrollien rakenteen tehokkuus voi vaihdella monimutkaisuuden syystä ja luonteesta riippuen. Voi olla esimerkiksi helpompaa suunnitella tehokkaampia kontrolleja, jotka kohdistuvat rutiininomaisesti käytettävään menetelmään tai tiedon eheyteen.

A52. Kun johto hyödyntää laajasti tietotekniikkaa kirjanpidollisen arvion tekemiseen, yleiset IT-kontrollit ja sovelluskontrollit kuuluvat todennäköisesti tilintarkastuksen kannalta relevantteihin kontrolleihin. Tällaiset kontrollit saattavat kohdistua riskeihin, jotka liittyvät:

- siihen, pystyykö IT-järjestelmä käsittelemään suuria tietomääriä ja onko se asianmukaisesti konfiguroitu tätä tarkoitusta varten;
- menetelmää sovellettaessa tehtäviin monimutkaisiin laskelmiin. Kun monimutkaisten liiketapahtumien käsittelyyn tarvitaan useita erilaisia järjestelmiä, niiden väliset täsmäytykset tehdään säännöllisesti, erityisesti jos järjestelmien välillä ei ole automatisoituja liittymiä tai niihin on mahdollista päästä puuttumaan manuaalisesti;
- siihen, arvioidaanko mallien rakennetta ja kalibrointia säännöllisesti;
- kirjanpidollisia arvioita koskevan tiedon täydelliseen ja oikein tapahtuvaan poimimiseen, olipa sitten kyse yhteisön aineistosta tai ulkoisista informaatiolähteistä;
- tietoon, mukaan lukien tiedon täydellinen ja oikein tapahtuva kulku yhteisön tietojärjestelmässä, kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävään tietoon tehtävien mukautusten asianmukaisuus, eheyden säilyttäminen ja tietoturva;
- ulkoisia informaatiolähteitä käytettäessä tiedon käsittelyyn tai tallentamiseen liittyviin riskeihin;
- siihen, onko johdolla yksittäisiin malleihin pääsyä, malleihin tehtäviä muutoksia ja mallien ylläpitoa koskevia kontrolleja, joilla säilytetään vahva jäljitettävyyden mallien hyväksytyjen versioiden välillä ja estetään oikeudeton pääsy kyseisiin malleihin tai niiden oikeudeton muuttaminen; ja
- siihen, onko olemassa asianmukaiset kontrollit, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän informaation siirtymistä pääkirjanpitoon, mukaan lukien pääkirjanpitovalvontajärjestelmien osat koskevat asianmukaiset kontrollit.

A53. Termiä hallinto- ja ohjausjärjestelmä (governance) voidaan joillakin toimialoilla, kuten pankki- ja vakuutusalailla, käyttää kuvaamaan valvontaympäristöön, kontrollien seurantaan ja muihin ISA 315:ssä (uudistettu) kuvattuihin sisäisen valvonnan osa-alueisiin kuuluvia toimintoja.³⁶

³⁶ ISA 315 (uudistettu), kappale A77

A54. Yhteisöissä, joilla on sisäinen tarkastus, sen tekemästä työstä voi olla tilintarkastajalle erityisen paljon apua muodostettaessa käsitystä:

- siitä, millä tavoin ja miten laajasti johto käyttää kirjanpidollisia arvioita;
- kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävään tietoon ja käytettäviin olettuksiin ja malleihin liittyviä riskejä koskevien kontrollitoimintojen rakenteesta ja käyttöönnotosta;
- kirjanpidollisten arvioiden perustana olevaa tietoa tuottavaan yhteisön tietojärjestelmään liittyvistä näkökohdista; ja
- siitä, kuinka kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät uudet riskit tunnistetaan ja arvioidaan ja kuinka niitä hallitaan.

Aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumien tai uudelleenarvioinnin läpikäynti (viittaus: kappale 14)

A55. Aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumien tai uudelleenarvioinnin läpikäynti (jälkikäteen tapahtuva läpikäynti) auttaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa, kun aiemmin tehdyille kirjanpidollisille arvioille on olemassa toteuma omaisuususerän tai velan tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tapahtuneen siirron tai realisoitumisen seurauksena tai ne on arvioitu uudelleen tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten. Jälkikäteen tapahtuvan läpikäynnin avulla tilintarkastaja voi saada:

- informaatiota johdon aiemmin käyttämän arviointiprosessin tehokkuudesta, minkä perusteella tilintarkastaja voi saada tilintarkastusevidenssiä johdon sillä hetkellä käyttämän prosessin todennäköisestä tehokkuudesta.
- tilintarkastusevidenssiä seikoista, joista on mahdollisesti esitettävä tietoja tilinpäätöksessä, kuten muutoksiin johtaneista syistä.
- informaatiota kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä monimutkaisuudesta tai arviointiepävarmuudesta.
- informaatiota kirjanpidollisten arvioiden alttiudesta mahdolliselle johdon tarkoitushakuisuudelle tai informaatiota, joka saattaa viitata tällaiseen tarkoitushakuisuuteen. Tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys auttaa tällaisten olosuhteiden tai tilanteiden tunnistamisessa ja tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevassa päätöksenteossa.

A56. Jälkikäteen tapahtuva läpikäynti voi tuottaa tilintarkastusevidenssiä, joka tukee olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tällainen jälkikäteen tapahtuva läpikäynti voi kohdistua edellisen tilikauden tilinpäätöstä varten tehtyihin kirjanpidollisiin arvioihin tai se voidaan kohdistaa useampaan tilikauteen tai lyhyempään ajanjaksoon (kuten puolivuotiskauteen tai neljännesvuoteen). Jossakin tapauksissa jälkikäteen tapahtuva useamman tilikauden kattava läpikäynti voi olla asianmukainen, kun kirjanpidollisen arvion toteuma selviää vasta pitkän ajan kuluessa.

- A57. Myös ISA 240³⁷ edellyttää merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien johdon tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja oletusten jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Käytännössä tilintarkastaja voi suorittaa tämän standardin mukaisen aiempien kirjanpidollisten arvioiden läpikäynnin ISA 240:n edellyttämän läpikäynnin yhteydessä riskienarviointitoimenpiteenä.
- A58. Tilintarkastaja voi olennaisen virheellisuuden riskiä koskevan aiemman arvionsa perusteella päätyä siihen, että tarvitaan yksityiskohtaisempi jälkikäteen tapahtuva läpikäynti, esimerkiksi jos toimintariski arvioidaan korkeammaksi yhden tai useamman olennaisen virheellisuuden riskin osalta. Silloin kun se on käytännössä mahdollista, tilintarkastaja voi kiinnittää erityistä huomiota aiempia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyn tiedon ja käytettyjen merkittävien oletusten vaikutukseen osana yksityiskohtaista jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Toisaalta tilintarkastaja voi todeta, että kun kyseessä ovat esimerkiksi rutiinomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta syntyvät kirjanpidolliset arviot, läpikäynniksi riittävät riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyttiset toimenpiteet.
- A59. Käypää arvoa koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin ja muihin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä arvostustavoite perustuu määrittämisaajankohdan olosuhteisiin ja liittyy yhtenä ajankohtana vallitseviin arvoa koskeviin käsityksiin, jotka voivat muuttua merkittävästi ja nopeasti yhteisön toimintaympäristön muuttuessa. Sen vuoksi tilintarkastaja voi keskittyä läpikäynnissään sellaisen informaation hankkimiseen, joka voi olla relevanttia olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. Joissakin tapauksissa esimerkiksi käsityksen muodostaminen markkinaosapuolten oletusten muutoksista, jotka ovat vaikuttaneet edellisellä tilikaudella tehtyjen käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden toteumaan, ei todennäköisesti anna relevanttia tilintarkastusevidenssiä. Tässä tapauksessa tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia muodostamalla käsitys oletusten (kuten rahavirtaennusteiden) toteumista ja johdon aiemman arviointiprosessin tehokkuudesta olennaisen virheellisuuden riskin arvioinnin tueksi tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.
- A60. Ero kirjanpidollisen arvion toteuman ja edellisen tilikauden tilinpäätökseen merkityn määrän välillä ei välttämättä tarkoita, että edellisen tilikauden tilinpäätös olisi virheellinen. Tällainen ero voi kuitenkin tarkoittaa virheellisyyttä esimerkiksi, jos ero johtuu informaatiosta, joka on ollut johdon käytettävissä edellisen tilikauden tilinpäätöksen valmistuessa tai joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan olisi voitu kohtuudella odottaa hankitun ja otetun huomioon.³⁸ Tällainen ero voi saattaa kyseenalaiseksi prosessin, jota käyttäen johto ottaa informaatiota huomioon kirjanpidollista arviota tehdessään. Tämän seurauksena tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin uudelleen ja todeta, että kyseisestä seikasta pitää hankkia vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä. Monet tilinpäätösnormistot sisältävät ohjeistusta siitä, miten erotetaan toisistaan ne kirjanpidollisten arvioiden

³⁷ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 33(b)(ii)

³⁸ ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappale 14

muutokset, jotka ovat virheellisyksiä, ja muutokset, jotka eivät ole virheellisyksiä, sekä kussakin tapauksessa vaadittavasta kirjanpitokäsittelystä.

Eryistäidot tai -tiedot (viittaus: kappale 15)

- A61. Seikkoja, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan päätelmään siitä, tarvitseeko toimeskiantotiimi erityistaitoja tai -tietoja, ovat esimerkiksi:³⁹
- kirjanpidollisten arvioiden luonne tietyssä liiketoiminnassa tai tietyllä toimialalla (esimerkiksi mineraalivarannot, maatalouteen liittyvät omaisuus-erät, monimutkaiset rahoitusinstrumentit, vakuutussovimuksiin perustuvat velat).
 - arviointiepävarmuuden aste.
 - käytettävän menetelmän tai mallin monimutkaisuus.
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten kirjanpidollisia arvioita koskevien vaatimusten monimutkaisuus, mukaan lukien se, tiedetäänkö joidenkin osa-alueiden olevan alttiita erilaisille tulkinnoille tai käytännöille tai onko alueita, joilla kirjanpidollisia arvioita tehdään epäyhdenmukaisella tavalla.
 - toimenpiteet, joihin tilintarkastaja aikoo ryhtyä olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.
 - tarve käyttää harkintaa seikoista, joista ei määrätä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.
 - tiedon ja oletusten valinnassa tarvittavan harkinnan määrä.
 - se, kuinka monimutkaista ja laajaa on tietotekniikan käyttö yhteisössä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

Eryistäitaitoja ja -tietoja omaavien henkilöiden osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus voivat vaihdella tilintarkastuksen aikana.

- A62. Tilintarkastajalla ei ehkä ole tarvittavia erityistaitoja tai -tietoja silloin, kun asia ei kuulu kirjanpidon tai tilintarkastuksen alueelle (esimerkiksi arvonmäärittäistäidot), ja hänen voi olla tarpeellista käyttää erityisasiantuntijaa.⁴⁰
- A63. Moniin kirjanpidollisiin arvioihin ei tarvita erityistaitoja tai -tietoja. Eryistäitaitoja tai -tietoja ei ehkä tarvita esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiautta koskevan yksinkertaisen laskelman tekemiseen. Kuitenkin kun on kyse esimerkiksi pankin odotettavissa olevista luottotappioista tai vakuutusyhtiön vakuutussovimuksiin perustuvasta velasta, tilintarkastaja todennäköisesti päättyy siihen, että erityistäitaitojen tai -tietojen käyttäminen on tarpeellista.

³⁹ ISA 220 *Laadunvalvonta tilintarkastuksessa*, kappale 14 ja ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale 8(e)

⁴⁰ ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

(viittaus: kappaleet 4, 16)

- A64. Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen kannanottotasolla kaikkien kirjanpidollisten arvioiden, ei pelkästään tilinpäätökseen merkittyjen vaan myös tilinpäätöksen liitetietoihin sisältyvien arvioiden, osalta on tärkeää.
- A65. ISA 200:n kappaleessa A42 todetaan, ettei ISA-standardeissa yleensä viiteta erikseen toimintarisikiin ja kontrollirisikiin. Tässä ISA-standardissa kuitenkin vaaditaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän toimintarisikin ja kontrollirisikin erillistä arvioimista, jotta saadaan perusta olellaisen virheellisuuden riskeihin, merkittävät riskit mukaan lukien, kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle ISA 330:n mukaisesti.⁴¹
- A66. Olellaisen virheellisuuden riskejä tunnistessaan ja toimintarisikiä arvioidessaan tilintarkastajan täytyy ottaa huomioon se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintarisikitekijöitä tai kuinka paljon nämä tekijät vaikuttavat arvioon. Toimintarisikitekijöitä tarkastellessaan tilintarkastaja voi myös saada informaatiota, jota voidaan käyttää määrittettäessä:
- mihin toimintarisikin arvioidaan sijoittuvan toimintarisikiasteikolla; ja
 - olellaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla tehtyihin arvioihin johtaneita syitä ja sitä, että tilintarkastajan kappaleen 18 mukaisilla tilintarkastustoimenpiteillä vastataan näihin syihin.

Toimintarisikitekijöiden keskinäisiä suhteita selostetaan tarkemmin liitteessä 1.

- A67. Syyt, jotka ovat johtaneet tilintarkastajan tekemiin arvioihin toimintarisikistä kannanottotasolla, voivat johtua yhdestä tai useammasta arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta koskevasta toimintarisikitekijästä taikka muista toimintarisikitekijöistä. Esimerkiksi:
- (a) Odotettavissa olevia luottotappioita koskevat kirjanpidolliset arviot ovat todennäköisesti monimutkaisia, koska odotettavissa olevat luottotappiot eivät ole suoraan havainnoitavissa ja voivat edellyttää monimutkaisen mallin käyttämistä. Mallissa saatetaan käyttää monimutkaista yhdistelmää historiatietoa ja tulevaisuuden kehityssuuntia koskevia oletuksia erilaisissa yhteisökohtaisissa skenaarioissa, jotka voivat olla vaikeasti ennustettavia. Odotettavissa olevia luottotappioita koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyy todennäköisesti myös paljon arviointiepävarmuutta ja merkittävästi subjektiivisuutta, kun tehdään vastaisia tapahtumia tai olosuhteita koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Vastaavanlaiset seikat koskevat vakuutus sopimuksiin perustuvia velkoja.
 - (b) Vaihto-omaisuuden epäkuranttiusvähennystä koskeva kirjanpidollinen arvio yhteisössä, jolla on usean tyyppistä vaihto-omaisuutta, voi edellyt-

⁴¹ ISA 330, kappale 7(b)

tää monimutkaisia järjestelmiä ja prosesseja, mutta siihen saattaa vaihto-omaisuuden luonteesta riippuen liittyä vain vähän subjektiivisuutta, ja arviointiepävarmuuden aste voi olla alhainen.

- (c) Muut kirjanpidolliset arviot eivät ehkä ole monimutkaisia tehdä, mutta niihin voi liittyä paljon arviointiepävarmuutta ja ne voivat vaatia merkittävää harkintaa, esimerkkinä kirjanpidollinen arvio, joka edellyttää yhtä keskeistä harkintaan perustuvaa ratkaisua koskien velkaa, jonka määrä riippuu oikeudenkäynnin lopputuloksesta.
- A68. Toimintariskitekijöiden relevanssi ja merkittävyys voivat vaihdella arvioiden välillä. Näin ollen toimintariskitekijöillä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina voi olla vähemmän vaikutusta yksinkertaisiin kirjanpidollisiin arvioihin, ja tilintarkastaja saattaa tunnistaa pienemmän määrän riskejä tai arvioida toimintariskin sijoittuvan toimintariskiasteikon matalampaan päähän.
- A69. Toisaalta toimintariskitekijöillä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina voi olla suurempi vaikutus monimutkaisiin kirjanpidollisiin arvioihin, mikä voi johtaa siihen, että tilintarkastaja arvioi toimintariskin sijoittuvan toimintariskiasteikon korkeampaan päähän. Näissä kirjanpidollisissa arvioissa tilintarkastajan harkinnalla, joka koskee toimintariskitekijöiden vaikutuksia, on todennäköisesti suoraa vaikutusta tunnistettavien olennaisen virheellisuuden riskien määrään ja luonteeseen, tällaisia riskejä koskeviin arvioihin ja lopulta arvioituihin riskeihin vastaamiseksi tarvittavan tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen. Näiden kirjanpidollisten arvioiden suhteen tilintarkastajan voi myös olla erityisen tärkeää noudattaa ammattillista skeptisyyttä.
- A70. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat saattavat tuottaa lisäinformaatiota, joka on relevanttia tilintarkastajan arvioidessa olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla. Esimerkiksi kirjanpidollisen arvion toteuma voi tulla tietoon tilintarkastuksen aikana. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi arvioida olennaisen virheellisuuden riskit kannanottotasolla tai muuttaa niitä koskevaa arviotaan⁴² riippumatta siitä, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon on liittynyt arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintariskitekijöitä tai missä määrin nämä tekijät ovat vaikuttaneet arvioon. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat saattavat myös vaikuttaa lähestymistapaan, jonka tilintarkastaja valitsee kirjanpidollisen arvion tarkastamista varten kappaleen 18 mukaisesti. Esimerkiksi jos on kyse yksinkertaisesta bonusta koskevasta siirtovelasta, joka perustuu suoraviivaiseen prosenttiosuuteen tiettyjen henkilöiden palkasta, tilintarkastaja voi tehdä johtopäätöksen, että kirjanpidollisen arvion tekemiseen liittyy suhteellisen vähän monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta, ja näin ollen hän voi arvioida kannanottotason toimintariskin sijoittuvan toimintariskiasteikon alempaan päähän. Tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuva bonusten maksaminen voi tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla.

⁴² ISA 315 (uudistettu), kappale 31

A71. Tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin eri tavoilla riippuen siitä, mitä tilintarkastustekniikkoja tai -metodologioita hän pitää parhaina. Kontrolliriskiä koskeva arvio voidaan ilmaista käyttämällä laadullisia ryhmiä (esim. korkeimmalle tasolle, kohtalaiseksi tai alimmalle tasolle arvioitu kontrolliriski) tai perustuen siihen, miten tehokkaasti tilintarkastaja odottaa kontrollin (tai kontrollien) vastaavan tunnistettuihin riskeihin, ts. siihen, miten tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Esimerkiksi jos kontrolliriski arvioidaan korkeimmalle tasolle, tilintarkastaja ei suunnittele luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Jos kontrolliriski arvioidaan korkeinta tasoa alemmaksi, tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen.

Arviointiepävarmuus (viittaus kappale 16(a))

A72. Ottaessaan huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, onko sovellettavassa tilinpäätösnormistossa vaatimuksia:
 - menetelmästä, jota käytetään tehtäessä luontaisesti paljon arviointiepävarmuutta sisältävää kirjanpidollista arviota. Tilinpäätösnormistossa voidaan esimerkiksi vaatia muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen käyttämistä.
 - luontaisesti paljon arviointiepävarmuutta sisältävien oletusten käyttämisestä, kuten oletusten, joihin sisältyy pitkä ennuste aika, oletusten, jotka perustuvat muuhun kuin havainnoitavissa olevaan tietoon ja joiden muodostaminen on johdolle vaikeaa, tai useiden toisiinsa liittyvien oletusten käyttäminen.
 - arviointiepävarmuutta koskevista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- liiketoimintaympäristöä. Yhteisö voi toimia markkinoilla, joilla esiintyy sekasortoa tai mahdollisia häiriöitä (esimerkiksi valuuttakurssien merkitävät muutokset tai toimimattomat markkinat), ja tämän vuoksi kirjanpidollinen arvio voi riippua tiedosta, joka ei ole suoraan havainnoitavissa.
- sitä, onko johdon mahdollista (tai käytännössä mahdollista siltä osin kuin sovellettava tilinpäätösnormisto sallii):
 - tehdä tarkka ja luotettava ennuste aiemman liiketapahtuman tulleisuudessa tapahtuvasta realisoinnista (esimerkiksi määrä, joka maksetaan ehdollisen sopimuskohtaan mukaisesti), tai tulevien tapahtumien toteutumisesta ja vaikutuksesta (esimerkiksi tulevan luottotappion määrä tai haetun vakuutuskorvauksen maksettava määrä ja maksun toteutumisaika); tai
 - saada tarkkaa ja täydellistä informaatiota senhetkisestä tilanteesta (esimerkiksi informaatiota arvonmäärityksen attribuuteista, jotka kuvastavat markkinaosapuolten näkemystä tilinpäätöspäivänä käypää arvoa koskevan arvion muodostamista varten).

- A73. Kirjanpidollisesta arviosta tilinpäätökseen merkittävän tai siinä esitettävän rahamäärän suuruus ei itsessään ole viite sen alttiudesta virheellisyydelle, koska kirjanpidollinen arvio voi olla esimerkiksi liian pieni.
- A74. Joissakin olosuhteissa arviointiepävarmuus voi olla niin suuri, ettei kohtuullista kirjanpidollista arviota ole mahdollista tehdä. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa estää erän merkitsemisen tilinpäätökseen tai sen arvostamisen käypään arvoon. Tällöin voi esiintyä olennaisen virheellisyyden riskejä, jotka eivät liity vain siihen, pitäisikö kirjanpidollinen arvio kirjata tai pitäisikö se arvostaa käypään arvoon, vaan myös tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuuteen. Kun on kyse tällaisista kirjanpidollisista arvioista, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa saatetaan vaatia, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja kyseisistä kirjanpidollisista arvioista sekä niihin liittyvästä arviointiepävarmuudesta (ks. kappaleet A112–A113, A143–A144).
- A75. Joskus kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. ISA 570 (uudistettu)⁴³ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tällaisia olosuhteita varten.

Monimutkaisuus tai subjektiivisuus (viittaus: kappale 16(b))

Missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa menetelmän valintaan ja soveltamiseen

- A76. Ottaessaan huomioon, missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän menetelmän valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:
- johdon erityistaitojen tai -tietojen tarvetta, mikä voi viitata siihen, että kirjanpidollisen arvon tekemiseen käytettävä menetelmä on luontaisesti monimutkainen ja näin ollen kirjanpidollinen arvio voi olla alttiimpi olennaiselle virheellisyydelle. Altius olennaiselle virheellisyydelle voi olla suurempi silloin, kun johto on kehittänyt mallin sisäisesti ja sillä on suhteellisen vähän kokemusta tällaisesta tai kun johdon käyttämässä mallissa sovelletaan sellaista menetelmää, joka ei ole vakiintunut tai yleisesti käytössä asianomaisella toimialalla tai kyseisessä ympäristössä.
 - sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän arvostusperusteen luonnetta, josta saattaa seurata tarve käyttää monimutkaista menetelmää, jossa tarvitaan useita historiatiedon ja tulevaisuutta koskevan tiedon lähteitä tai oletuksia, joiden välillä on paljon erilaisia yhteyksiä. Esimerkiksi odotettavissa olevia luottotappioita koskevan vähennyserän määrittäminen voi edellyttää luottojen tulevaa takaisinmaksua ja muita rahavirtoja koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka perustuvat historiallisen toteutumattiedon tarkasteluun ja tulevaisuutta koskevien oletusten käyttöön. Vastavasti vakuutus sopimuksiin perustuvan velan määrittäminen voi edellyttää harkintaan perustuvia ratkaisuja vakuutus sopimusten perusteella tulevaisuudessa suoritettavista maksuista, jotka projisoidaan toteutuneen koke-

⁴³ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

muksen sekä senhetkisten ja oletettujen tulevien trendien perusteella.

Missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa tiedon valintaan ja soveltamiseen

A77. Ottaessaan huomioon, missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- tiedon johtamiseen käytettävän prosessin monimutkaisuutta tiedon lähteen relevanssi ja luotettavuus huomioon ottaen. Tietyistä lähteistä saata-va tieto voi olla luotettavampaa kuin toisista lähteistä saatava tieto. Jotkin ulkoiset informaatiolähteet eivät luottamuksellisuuteen tai yksinoikeuteen perustuvista syistä myöskään anna tietoja (tai eivät anna kaikkia tietoja), jotka voivat olla relevantteja niiden tuottaman tiedon luotettavuuden tarkastelun kannalta, kuten niiden käyttämän pohjatiedon lähteitä ja tapaa, jolla pohjatieto on kerätty ja käsitelty.
- tiedon eheyden säilymiseen luontaisesti liittyvää monimutkaisuutta. Kun tietoa on paljon ja tietolähteitä useita, kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävän tiedon eheyden säilymiseen voi luontaisesti liittyä monimutkaisuutta.
- tarvetta tulkita monimutkaisia sopimusehtoja. Esimerkiksi kaupallisesta tavarantoimittajasta johtuvien tulevien tai lähtevien rahavirtojen tai asiakkaalle myönnettävien alennusten määrittäminen voi riippua hyvin monimutkaisista sopimusehdoista, joiden ymmärtäminen tai tulkitseminen edellyttää erityistä kokemusta tai pätevyyttä.

Missä määrin subjektiivisuus vaikuttaa menetelmän, oletusten tai tiedon valintaan ja soveltamiseen

A78. Ottaessaan huomioon, missä määrin subjektiivisuus vaikuttaa menetelmän, oletusten tai tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, missä määrin arviointimenetelmässä sovellettavaa arvon määrittämiseen käytettävää lähestymistapaa, käsitteitä, tekniikkoja ja tekijöitä ei määritetä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.
- rahamäärää tai ajoitusta koskevaa epävarmuutta, mukaan lukien ennustejakson pituus. Rahamäärä ja ajoitus ovat luontaisen arviointiepävarmuuden lähteitä, ja niistä johtuen tarvitaan johdon harkintaa johdon lukuarvion valittaessa, mikä puolestaan mahdollistaa johdon tarkoitushakuisuuden. Esimerkiksi tulevaisuuteen suuntautuvia oletuksia sisältävään kirjanpidolliseen arvioon voi liittyä paljon subjektiivisuutta, joka voi olla alttiina johdon tarkoitushakuisuudelle.

Muut toimintarisikitekiäjät (viittaus: kappale 16(b))

A79. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvän subjektiivisuuden aste vaikuttaa siihen, kuinka altis kirjanpidollinen arvio on johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisuudelle. Esimerkiksi kun kirjanpidolliseen arvioon

liitty paljon subjektiivisuutta, kirjanpidollinen arvio on todennäköisesti alttiimpi johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle, ja tämä voi johtaa mahdollisten arvostustulemien laajaan vaihteluväliin. Johto voi valita tältä vaihteluväliltä lukuarvion, joka on kyseisissä olosuhteissa epäasianmukainen tai johon johdon tarkoitukseton tai tarkoituksellinen tarkoitushakuisuus vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla ja joka on tämän vuoksi virheellinen. Jatkuviissa tilintarkastuksissa aiempien kausien tilintarkastuksissa havaitut viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta voivat vaikuttaa suunnittelu- ja riskienarviointitoimenpiteisiin tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 17)

- A80. Toimintariskiä koskeva tilintarkastajan arvio, jossa otetaan huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintariskitekijöitä tai missä määrin nämä tekijät vaikuttavat kirjanpidolliseen arvioon, auttaa tilintarkastajaa määrittämään, onko mikään tunnistetuista ja arvioituista olennaisen virheellisyyden riskeistä merkittävä riski.

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 18)

- A81. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastaja voi käyttää mitä tahansa kappaleessa 18 luetelluista tarkastuksen lähestymistavoista (yksittäin tai yhdessä). Esimerkiksi kun kirjanpidollisen arvion tekemiseen on käytetty useita oletuksia, tilintarkastaja voi päättää käyttää kuhunkin tarkastettavaan oletukseen erilaista tarkastuksen lähestymistapaa.

Relevantin tilintarkastusevidenssin hankkiminen olipa evidenssi vahvistavaa tai vastakkaista

- A82. Tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa informaatiota että mahdollista tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa informaatiota.⁴⁴ Tilintarkastusevidenssin hankkimiseen puolueettomalla tavalla voi kuulua, että evidenssiä hankitaan useista lähteistä yhteisön sisä- ja ulkopuolelta. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä tyhjentävää selvitystä tilintarkastusevidenssin kaikkien mahdollisten lähteiden tunnistamiseksi.
- A83. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.⁴⁵ Sen vuoksi tilintarkastusevidenssin luonteen ja määrän tarkasteleminen voi olla tärkeämpää silloin, kun kirjanpidolliseen arvioon liittyviä toimintariskejä koskeva arvio sijoittuu toimintariskiasteikon korkeampaan päähän.

⁴⁴ ISA 500, kappale A1

⁴⁵ ISA 330, kappaleet 7(b) ja A19

Skaalautuvuus

A84. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen vaikuttavat esimerkiksi:

- arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit, jotka vaikuttavat tarvittavan tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen ja lähestymistapaan, jonka tilintarkastaja valitsee kirjanpidollisen arvion tarkastamisessa. Esimerkiksi olemassaoloa tai arvostusta koskeviin kannanottoihin liittyvät arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit voivat olla pienempiä, kun kyseessä on suoraviivainen siirtovelka, joka koskee pian tilikauden päättymisen jälkeen työntekijöille maksettavia bonuksia. Tässä tilanteessa tilintarkastajan voi olla käytännöllisempää hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioimalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvia tapahtumia kuin muita lähestymistapoja noudattamalla.
- arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin johtaneet syyt.

Kun tilintarkastaja aikoo luottaa relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuuteen (viittaus: kappale 19)

A85. Relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen voi olla asianmukaista, kun toimintariskin on arvioitu sijoittuvan toimintariskiasteikon korkeampaan päähän, ja tämä koskee myös merkittäviä riskejä. Näin voi olla, kun kirjanpidolliseen arvioon liittyvän tai siihen vaikuttavan monimutkaisuuden aste on korkea. Kun kirjanpidolliseen arvioon liittyvän subjektiivisuuden aste on korkea ja arvio edellyttää sen vuoksi johdolta merkittävää harkintaa, kontrollien rakenteen tehokkuutta koskevat luontaiset rajoitteet voivat johtaa siihen, että tilintarkastaja keskittyy enemmän aineistotarkastustoimenpiteisiin kuin kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseen.

A86. Kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien kontrollien toiminnan tehokkuuden testauksen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastaja voi tarkastella sellaisia tekijöitä kuin:

- liiketapahtumien luonne, toistuvuus ja volyymi;
- kontrollien rakenteen tehokkuus, mukaan lukien se, onko kontrollit suunniteltu asianmukaisesti, niin että ne vastaavat arvioituun toimintarisktiin, sekä hallinto- ja ohjausjärjestelmän vahvuus;
- tiettyjen kontrollien tärkeys yhteisön yleisten valvontatavoitteiden ja -prosessien kannalta, mukaan lukien liiketapahtumia tukevan tietojärjestelmän kehittyneisyys;
- kontrollien seuranta ja sisäisessä valvonnassa tunnistetut puutteellisuudet;
- niiden riskien luonne, joita kontrollien on tarkoitus koskea, esimerkiksi harkinnan käyttöön liittyvät kontrollit verrattuna tukitietoa koskeviin kontrolleihin;

- kontrollitoimintoihin osallistuvien henkilöiden pätevyys;
- kontrollitoimintojen toteuttamisen toistuvuus; ja
- evidenssi kontrollitoimintojen toteuttamisesta.

Aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

A87. Joillakin toimialoilla, kuten rahoituspalveluissa, johto hyödyntää liiketoiminnassa laajasti tietotekniikkaa. Siksi voi olla todennäköisempää, että tiettyihin kirjapidollisiin arvioihin liittyy riskejä, joista aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A88. Olosuhteita, joissa saattaa esiintyä sellaisia riskejä, joista aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla, voivat olla esimerkiksi seuraavat:

- kun tarvitaan kontrolleja pienentämään pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavan informaation alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportointiin liittyviä riskejä.
- yhtä tai useampaa kannanottoa tukeva informaatio saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan sähköisesti. Näin on todennäköisesti silloin, kun liiketapahtumien tai tiedon volyyymi on suuri tai käytetään monimutkaista mallia, ja informaation oikeellisuuden ja täydellisyyden varmistamiseksi on tarpeellista käyttää laajasti tietotekniikkaa. Rahoituslaitoksessa tai sähkö- tai vesilaitoksessa (utility entity) saatetaan vaatia monimutkainen luottotappioita koskeva vähennyserä. Esimerkiksi sähkö- tai vesilaitoksessa odotettavissa olevia luottotappioita koskevan vähennyserän muodostamiseen tarvittava tieto voi koostua liiketapahtumien suuresta määrästä johtuen monesta pienestä saldosta. Näissä olosuhteissa tilintarkastaja voi tulla siihen johtopäätöksen, ettei tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ole mahdollista hankkia testaamatta kontrolleja, jotka koskevat odotettavissa olevia luottotappioita koskevaa vähennyserää muodostettaessa käytettyä mallia.

Näissä tapauksissa tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus voivat riippua informaation oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevien kontrollien tehokkuudesta.

A89. Tilintarkastaja voi myös olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollinen suorittamaan osana tiettyjen yhteisöjen (kuten pankin tai vakuutusyhtiön) tilintarkastusta sisäiseen valvontaan liittyviä lisätoimenpiteitä tai esittämään sisäistä valvontaa koskevan varmennusjohtopäätöksen. Näissä ja muissa vastaavissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa pystyä käyttämään tällaisia toimenpiteitä suorittaessa hankittua informaatiota tilintarkastusevidenssinä edellyttäen, että selvitetään, onko myöhemmin tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa informaation relevanssiin tilintarkastuksen kannalta.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 20)

A90. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet merkittävään riskiin vastaamiseksi koostuvat yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteistä, niihin on ISA 330:n⁴⁶ mukaan sisällytettävä yksittäisten tapahtumien tarkastamista. Tällainen yksittäisten tapahtumien tarkastaminen voidaan suunnitella ja suorittaa minkä tahansa tämän ISA-standardin kappaleessa 18 kuvatun lähestymistavan mukaisesti perustuen tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan asianomaisissa olosuhteissa. Esimerkkejä kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä merkittäviä riskejä koskevasta yksittäisten tapahtumien tarkastamisesta ovat:

- tutkiminen, esimerkiksi sopimusten tutkiminen ehtoja tai oletuksia koskevan tiedon vahvistamiseksi.
- uudelleenlaskenta, esimerkiksi mallin matemaattisen oikeellisuuden todentaminen.
- käytettyjen oletusten vertaaminen niitä tukevaan dokumentaatioon kuten kolmannen osapuolen julkistamaan informaatioon.

Tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista (viittaus: kappale 21)

A91. Joissakin olosuhteissa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi voidaan saada hankkimalla tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista. Esimerkiksi lopetetun tuotteen koko varaston myyminen pian tilikauden päättymisen jälkeen saattaa tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen tilikauden lopun nettorealisointiarvoa koskevasta arviosta. Joissakin muissa tapauksissa voi olla tarpeellista käyttää tätä tarkastuksen lähestymistapaa yhdessä jonkin toisen kappaleessa 18 mainitun lähestymistavan kanssa.

A92. Joistakin kirjanpidollisista arvioista ei todennäköisesti saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvien tapahtumien perusteella. Esimerkiksi joihinkin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät olosuhteet tai tapahtumat toteutuvat vasta pitkän ajan kuluessa. Käypää arvoa koskevaan kirjanpidolliseen arvioon liittyvästä arvostustavoitteesta johtuen on myös mahdollista, ettei tilikauden päättymisen jälkeinen tieto kuvasta tilinpäätöspäivän olosuhteita eikä se sen vuoksi ehkä ole relevanttia käypää arvoa koskevan kirjanpidollisen arvion määrittämisen kannalta.

A93. Vaikka tilintarkastaja päättäisi olla valitsematta tätä tarkastuksen lähestymistapaa tiettyjen kirjanpidollisten arvioiden suhteen, hänen täytyy noudattaa ISA 560:tä. Tilintarkastajan täytyy ISA 560:n mukaan suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuk-

⁴⁶ ISA 330, kappale 21

sen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai tietojen esittämistä, on tunnistettu⁴⁷ ja otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.⁴⁸ Koska monien kirjanpidollisten arvioiden – muiden kuin käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden – määrittäminen yleensä riippuu tulevien olosuhteiden, liiketoimien tai tapahtumien toteumasta, tilintarkastajan suorittama ISA 560:n mukainen työ on erityisen relevanttia.

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion (viittaus: kappale 22)

A94. Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, voi olla asianmukainen lähestymistapa esimerkiksi, kun:

- tilintarkastajan tekemä edellisen tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti viittaa siihen, että johdon tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella käyttämä prosessi on asianmukainen.
- kirjanpidollinen arvio perustuu suureen joukkoon saman luonteisia eriä, jotka eivät yksittäin tarkasteltuina ole merkittäviä.
- sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritetään, kuinka johdon odotetaan tekevän kirjanpidollisen arvion. Tämä voi koskea esimerkiksi odotetavissa olevia luottotappioita koskevaa vähennyserää.
- kirjanpidollinen arvio johdetaan rutiininomaisesta tietojenkäsittelystä.

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, voi olla asianmukainen lähestymistapa myös silloin, kun kumpaakaan muista lähestymistavoista ei ole käytännössä mahdollista toteuttaa, tai se voi olla asianmukainen lähestymistapa yhdessä jonkin muun lähestymistavan kanssa.

Menetelmissä, merkittävässä oletuksissa ja tiedossa tapahtuneet muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna (viittaus: kappaleet 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Kun menetelmässä, merkittävässä oletuksessa tai tiedossa tapahtunut muutos aiempiin tilikausiin verrattuna ei perustu uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon tai kun merkittävät oletukset eivät ole yhdenmukaisia keskenään tai muissa kirjanpidollisissa arvioissa taikka yhteisön liiketoimintojen muilla alueilla käytettyihin vastaaviin oletuksiin nähden, tilintarkastajan voi olla tarpeellista käydä johdon kanssa olosuhteita koskevia lisäkeskusteluja ja näin tehdessään haastaa johtoa käytettyjen oletusten asianmukaisuudesta.

Viitteet johdon tarkoitushakuisuudesta (viittaus: kappaleet 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Kun tilintarkastaja tunnistaa viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, hänen voi olla tarpeellista käydä johdon kanssa lisäkeskustelu ja hänen voi olla tarpeellista harkita uudelleen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen so-

⁴⁷ ISA 560, kappale 6

⁴⁸ ISA 560, kappale 8

veltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että käytetyt menetelmä, oletukset ja tieto olivat asianmukaisia ja perusteltuja kyseisissä olosuhteissa. Esimerkki viitteestä, joka koskee tiettyyn kirjanpidolliseen arvioon liittyvää johdon tarkoitushakuisuutta, voi olla se, että johto on muodostanut useasta eri oletuksesta koostuvan asianmukaisen vaihteluvälin ja käytetty oletus oli jokaisessa tapauksessa vaihteluvälin siitä päästä, joka johti suotuisimpaan arvostustulemaan.

Menetelmät

Menetelmän valinta (viittaus: kappale 23(a))

A97. Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan valitun menetelmän asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- se, onko johdolla asianmukaiset perustelut valitsemalleen menetelmälle;
- se, onko menetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, muut käytettävissä olevat arvonmäärityskäsitteet tai -tekniikat, sääntelyyn perustuvat vaatimukset sekä liiketoiminta, toimiala ja ympäristö, joissa yhteisö toimii;
- kun johto on todennut, että eri menetelmät johtavat merkittävästi erilaisista arvioista koostuvaan vaihteluväliin, se, miten johto on tutkinut näihin eroihin johtaneet syyt; ja
- se, perustuuko muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, muutos ei ehkä ole kohtuullinen tai sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Mielivaltaiset muutokset johtavat eri tilikausien tilinpäätösten epäyhdenmukaisuuteen, ja ne saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen virheellisyyskysymyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. (ks. myös kappaleet A133–A136)

Nämä seikat ovat tärkeitä, kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei määrätä arvostusmenetelmää tai siinä sallitaan useampia menetelmiä.

Monimutkainen mallintaminen (viittaus: kappale 23(d))

A98. Malli ja siihen liittyvä menetelmä ovat todennäköisemmin monimutkaisia, kun:

- mallin ymmärtäminen ja soveltaminen, mukaan lukien mallin rakentaminen ja asianmukaisen tiedon ja asianmukaisten oletusten valinta ja käyttäminen, edellyttää erityistaitoja tai -tietoja;
- mallissa käytettävän tiedon hankkiminen on vaikeaa, koska sen saatavuuteen tai havainnoitavuuteen taikka siihen käsiksi pääsemiseen liittyy rajoituksia; tai

- tiedon ja oletusten eheyttä (esim. oikeellisuutta, johdonmukaisuutta tai täydellisyyttä) on vaikea ylläpitää mallia käytettäessä, koska arvonmäärittämyksen attribuutteja on useita, niiden välillä on useita yhteyksiä tai laskelmat toistetaan useaan kertaan.

A99. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella, kun johto käyttää monimutkaista mallia, ovat esimerkiksi:

- se, validoidaanko malli ennen käyttöä tai kun siihen on tehty muutoksia ja tarkistetaanko säännöllisesti, että malli soveltuu edelleen käyttötarkoitukseensa. Yhteisön käyttämään validointiprosessiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
 - mallin teoreettinen pätevyys;
 - mallin matemaattinen oikeellisuus; ja
 - mallissa käytettävän tiedon ja oletusten oikeellisuus ja täydellisyys; ja
 - mallin tuottama tulos verrattuna toteutuneisiin liiketapahtumiin.
- se, onko olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet ja menettelytavat.
- se, hyödyntääkö johto asianmukaisia taitoja ja tietoja mallia käyttäessään.

Näitä seikkoja voi olla hyödyllistä tarkastella myös, kun on kyse mallista, johon ei liity monimutkaista mallintamista.

A100. Johto voi tehdä mallin tuottamaan tulokseen oikaisuja sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten täyttämiseksi. Joillakin toimialoilla näistä oikaisuisista käytetään nimitystä ”overlay”. Kun on kyse käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista, voi olla relevanttia harkita, kuvastavatko mallin tuottamaan tulokseen mahdollisesti tehtävät oikaisut oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät vastaavanlaisissa olosuhteissa.

Mallia sovellettaessa käytettävien merkittävien oletusten ja käytettävän tiedon eheyden säilyminen (viittaus: kappale 23(e))

A101. Merkittävien oletusten ja tiedon eheyden säilymisellä mallia sovellettaessa tarkoitetaan tiedon ja oletusten oikeellisuuden ja täydellisyyden säilymistä informaation käsittelyn kaikissa vaiheissa. Jos tällaista eheyttä ei pystytä säilyttämään, tätä voi seurata tiedon ja oletusten korruptoitumista ja aiheutua virheellisyyksiä. Tähän liittyen tilintarkastajan huomioon ottamiin relevantteihin seikkoihin voi kuulua se, tehdäänkö tietoon ja oletuksiin kaikki johdon aikomat muutokset eikä niihin tehdä tarkoituksettomia muutoksia sellaisten toimenpiteiden kuin syöttämisen, varastoinnin, haun, siirtämisen tai käsittelyn aikana.

Merkittävät oletukset (viittaus: kappale 24)

A102. Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan merkittävien oletusten asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuviissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- johdon perustelu oletuksen valinnalle;
- se, onko oletus kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset sekä liiketoiminta, toimiala ja ympäristö, joissa yhteisö toimii; ja
- se, perustuuko oletuksen valinnassa aiempiin tilikausiin verrattuna tehty muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, muutos ei ehkä ole kohtuullinen eikä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Kirjanpidollisen arvion mielivaltaiset muutokset saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen olennaisia virheellisyyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (ks. kappaleet A133–A136).

A103. Johto saattaa olosuhteista riippuen arvioida vaihtoehtoisia oletuksia tai kirjanpidollisten arvioiden erilaisia toteumia useaa eri lähestymistapaa käyttäen. Yksi mahdollinen lähestymistapa on herkkyysanalyysi. Tähän voi kuulua sen määrittäminen, miten kirjanpidollisen arvion rahamäärä vaihtelee erilaisia oletuksia käytettäessä. Myös käypään arvoon perustuvissa kirjanpidollisissa arvioissa voi olla vaihtelua, koska eri markkinaosapuolet käyttävät erilaisia oletuksia. Herkkyysanalyysi voi johtaa useampaan toteumaskenaarioon – joita joskus luonnehditaan johdon määrittämien toteumien vaihteluväliksi – ja joihin kuuluu ”pessimistisiä” ja ”optimistisiä” skenaarioita.

A104. Tilintarkastusta suoritettaessa hankitun tietämyksen perusteella tilintarkastaja voi tulla tietoiseksi tai on saattanut muodostaa käsityksen oletuksista, joita on käytetty yhteisön liiketoiminnan muilla alueilla. Tällaisiin seikkoihin voivat kuulua esimerkiksi liiketoiminnan tulevaisuuden näkymät, strategiaa koskevissa dokumenteissa käytetyt oletukset ja vastaiset rahavirrat. Lisäksi, jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle muita toimeksiannot, hänen on ISA 315:n (uudistettu)⁴⁹ mukaan harkittava, onko näistä muista toimeksiannoista saatu informaatio relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen kannalta. Tämän informaation tarkasteleminen voi olla hyödyllistä myös käsiteltäessä sitä, ovatko merkittävät oletukset yhdenmukaisia keskenään ja muissa kirjanpidollisissa arvioissa käytettyihin oletuksiin nähden.

A105. Merkittävien oletusten asianmukaisuus sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen voi riippua johdon aikomuksesta ja kyvystä toimia tietyllä tavalla. Usein johto dokumentoi tiettyjen omaisuuserien ja velkojen kannalta relevantit suunnitelmat ja aikomukset, ja sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa

⁴⁹ ISA 315 (uudistettu), kappale 8

edellyttää tätä johdolta. Johdon aikomusta ja kykyä koskevan tilintarkastusevidenssin luonne ja laajuus on ammatilliseen harkintaan perustuva asia. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajan toimenpiteisiin voi kuulua seuraavaa:

- sen läpikäynti, kuinka johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset.
- kirjallisten suunnitelmien ja muun dokumentaation tutkiminen, joka soveltuvissa tapauksissa kattaa virallisesti hyväksytyt budjetit, valtuutukset tai pöytäkirjat.
- johdolle osoitettavat tiedustelut syistä, joiden vuoksi se on toiminut tietyllä tavalla.
- tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välisten tapahtumien läpikäynti.
- sen arvioiminen, pystyykö yhteisö toimimaan tietyllä tavalla, kun otetaan huomioon yhteisön taloudelliset olosuhteet, mukaan lukien sen olemassa olevien sitoumusten vaikutukset sekä oikeudelliset taikka sääntelyyn tai sopimukseen perustuvat rajoitukset, jotka voisivat vaikuttaa johdon toimenpiteiden toteuttamiskelpoisuuteen.
- sen arvioiminen, onko johto täyttänyt sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset dokumentointivaatimukset, jos sellaisia on.

Tietyt tilinpäätösnormistot eivät ehkä kuitenkaan salli johdon aikomusten tai suunnitelmien huomioon ottamista kirjanpidollista arviota tehtäessä. Tämä koskee usein käypää arvoa koskevia kirjanpidollisia arvioita, koska niihin liittyvä arvostustavoite edellyttää, että merkittävät oletukset kuvastavat markkinaosuolten käyttämiä oletuksia.

Tieto (viittaus: kappale 25(a))

A106. Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan käytettäväksi valitun tiedon asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- johdon perustelu tiedon valinnalle;
- se, onko tieto kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset sekä liiketoiminta, toimiala ja ympäristö, joissa yhteisö toimii; ja
- se, perustuuko tiedon lähteissä tai yksittäisissä tiedoissa aiempiin tilikausiin verrattuna tapahtunut muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, se ei todennäköisesti ole kohtuullinen eikä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Kirjanpidollisten arvioiden mielivaltaiset muutokset johtavat eri ajankohtien tilinpäätösten epäyhtenäisyyteen, ja ne saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen virheellisyyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (ks. kappaleet A133–A136).

Tiedon relevanssi ja luotettavuus (viittaus: kappale 25(c))

A107. Kun käytetään yhteisön tuottamaa informaatiota, tilintarkastajan täytyy ISA 500:n mukaan arvioida, onko informaatio hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa, mihin, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista, kuuluu informaation oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen ja sen arvioiminen, onko informaatio riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin.⁵⁰

Monimutkaiset oikeudelliset ehdot tai sopimusehdot (viittaus: kappale 25(d))

A108. Toimenpiteisiin, joita tilintarkastaja voi harkita, kun kirjanpidollinen arvio perustuu monimutkaisiin oikeudellisiin ehtoihin tai sopimusehtoihin, voivat kuulua:

- sen harkitseminen, tarvitaanko erityistaitoja tai -tietoja sopimuksen ymmärtämiseksi tai tulkitsemiseksi;
- yhteisön lakiasioista vastaavalle henkilölle osoitettavat tiedustelut, jotka koskevat oikeudellisia ehtoja tai sopimusehtoja; ja
- asianomaisten sopimusten tutkiminen:
 - liiketoimen tai sopimuksen pohjana olevan liiketoiminnallisen tarkoituksen arvioimiseksi; ja
 - sen arvioimiseksi, ovatko sopimuksen ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa.

Miten johto valitsee lukuarvion ja siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Johdon toimenpiteet arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi (viittaus: kappale 26(a))

A109. Relevantteja huomioon otettavia seikkoja tarkasteltaessa sitä, onko johto ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja käsittelemiseksi, voivat olla, onko johto:

- (a) ymmärtänyt arviointiepävarmuuden tunnistamalla lähteet ja arvioimalla arvostustulemien luontaisen vaihtelun määrän ja siitä aiheutuvan jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin;
- (b) tunnistanut, missä määrin monimutkaisuus tai subjektiivisuus vaikuttavat olennaisen virheellisuuden riskiin arvonnääritysprosessissa, ja vastannut tästä johtuvaan virheellisuuden mahdollisuuteen soveltamalla:
 - (i) asianmukaisia taitoja ja tietoja kirjanpidollista arviota tehtäessä; ja
 - (ii) ammatillista harkintaa, johon kuuluu, että tunnistetaan alttius johdon tarkoitushakuisuudelle ja vastataan siihen; ja

⁵⁰ ISA 500, kappale 9

- (c) vastannut arviointiepävarmuuteen valitsemalla johdon lukuarvion ja siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät arviointiepävarmuutta kuvaavat tiedot asianmukaisella tavalla.

Johdon lukuarvion ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen valitseminen (viittaus: kappale 26(b))

A110. Seikkoihin, jotka saattavat olla relevantteja, kun on kyse johdon lukuarvion valinnasta ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottamisesta, kuuluvat:

- se, oliko käytetyt menetelmät ja käytetty tieto valittu asianmukaisella tavalla, mukaan lukien tilanteet, joissa kirjanpidollisen arvion tekemistä varten oli käytettävissä vaihtoehtoisia menetelmiä ja vaihtoehtoisia tietolähteitä.
- se, olivatko käytetyt arvonmäärityksen attribuutit asianmukaisia ja täydellisiä.
- se, oliko käytetyt oletukset valittu jokseenkin mahdollisten määrien vaihteluväliltä ja oliko niiden tukena asianmukaista tietoa, joka on relevanttia ja luotettavaa.
- se, oliko käytetty tieto asianmukaista, relevanttia ja luotettavaa ja säilyikö kyseisen tiedon eheys.
- se, oliko laskelmat tehty menetelmän mukaisesti ja olivatko ne matemaattisesti oikein.
- se, oliko johdon lukuarvio valittu jokseenkin mahdollisista arvostustulemistä asianmukaisella tavalla.
- se, mainitaanko tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa asianmukaisella tavalla, että luku on arvio, ja selostetaanko niissä arviointiprosessin luonnetta ja rajoitteita, mukaan lukien jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihtelu.

A111. Relevantteihin seikkoihin, joita tilintarkastaja ottaa huomioon tarkastellessaan johdon lukuarvion asianmukaisuutta, voivat kuulua seuraavat:

- Kun sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa määrätään lukuarviosta, jota käytetään, kun on ensin harkittu vaihtoehtoisia tulemia ja oletuksia, tai tietyistä arvostusmenetelmästä, onko johto noudattanut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia.
- Silloin kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei ole määrätty, miten luku valitaan jokseenkin mahdollisten arvostustulemien joukosta, onko johto käyttänyt harkintaa ottamalla huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset.

A112. Relevantteihin seikkoihin, jotka tilintarkastaja ottaa huomioon tarkastellessaan johdon arviointiepävarmuutta koskevia tilinpäätöksessä esittämiä tietoja, kuuluvat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka saattavat edellyttää tietoja:

- joissa asianmukaisella tavalla mainitaan, että luku on arvio, ja selostetaan sen tekemiseen käytetyn prosessin luonnetta ja rajoitteita, mukaan lukien jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihtelua. Normisto voi edellyttää myös lisätietoja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.⁵¹
- kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Relevantteihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin voi olosuhteista riippuen kuulua sellaisia seikkoja kuin erityiset periaatteet, perusteet, konventiot, säännöt ja käytännöt, joita on sovellettu tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden tuottamiseen ja esittämiseen.
- merkittävistä tai keskeisistä harkintaan perustuvista ratkaisuista (esimerkiksi ratkaisuista, joilla on ollut kaikkein merkittävin vaikutus tilinpäätökseen merkittyihin lukuihin) sekä merkittävistä tulevaisuuteen suuntautuvista oletuksista tai muista arviointiepävarmuuden lähteistä.

Tietyissä olosuhteissa saatetaan tarvita tilinpäätösnormistossa nimenomaisesti vaadittavien tietojen lisäksi myös muita tietoja, jotta annetaan oikea ja riittävä kuva tai – jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto – jottei tilinpäätös ole harhaanjohtava.

A113. Mitä enemmän kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, sitä todennäköisemmin olennaisen virheellisuuden riskit arvioidaan korkeiksi ja sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssin pitää olla, jotta voidaan kappaleen 35 mukaisesti todeta, ovatko johdon lukuarvio ja siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen vai ovatko ne virheellisiä.

A114. Jos kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden ja sitä koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastelu on vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota, se saattaa olla tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka.⁵²

Kun johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi (viittaus: kappale 27)

A115. Kun tilintarkastaja toteaa, ettei johto ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi, tilintarkastaja voi pyytää johtoa suorittamaan arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua esimerkiksi vaihtoehtoisten oletusten tarkasteleminen tai herkkyyksianalyysin tekeminen.

A116. Tilintarkastajan harkitessa, onko hänen käytännössä mahdollista muodostaa lukuarvio tai vaihteluväli, voi olla tarpeellista ottaa huomioon esimerkiksi se, voisiko hän tehdä niin vaarantamatta riippumattomuusvaatimusten noudattamista. Niihin

⁵¹ IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*, kappale 92

⁵² ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

voivat kuulua relevantit eettiset vaatimukset, joissa kielletään johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitaminen.

A117. Jos tilintarkastaja johdon toimenpiteitä tarkasteltuaan toteaa, ettei hänen ole käytännössä mahdollista muodostaa lukuarviota tai vaihteluväliä, hänen täytyy arvioida tämän vaikutukset tilintarkastukseen tai tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastajan lausuntoon kappaleen 34 mukaisesti.

Tilintarkastajan lukuarvion muodostaminen tai vaihteluvälin käyttäminen
(viittaus: kappaleet 28-29)

A118. Tilintarkastajan voi olla asianmukaista käyttää lähestymistapaa, jonka mukaan hän muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin johdon lukuarvion ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioimista varten, esimerkiksi silloin, kun:

- edellisen tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti viittaa siihen, ettei johdon tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella käyttämän prosessin odoteta olevan tehokas.
- yhteisön kontrollit, jotka sisältyvät johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämään prosessiin tai koskevat sitä, eivät ole hyvin suunniteltuja tai niitä ei ole otettu käyttöön asianmukaisesti.
- tilikauden päättymisen ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välistä tapahtumia tai liiketoimia ei ole otettu asiaankuuluvalla tavalla huomioon, vaikka johdon olisi asianmukaista tehdä niin, ja tällaiset tapahtumat tai liiketoimet vaikuttavat olevan ristiriidassa johdon lukuarvion kanssa.
- on olemassa asianmukaisia vaihtoehtoisia oletuksia tai relevantin tiedon lähteitä, joita käyttämällä tilintarkastaja voi muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin.
- johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi (ks. kappale 27).

A119. Päätökseen siitä, muodostetaanko lukuarvio vai vaihteluväli, voi vaikuttaa myös sovellettava tilinpäätösnormisto, jossa voidaan määrätä käytettävästä lukuarvios-
ta, kun on ensin harkittu vaihtoehtoisia tulemia ja oletuksia, tai jossa voidaan määrätä tietystä arvostusmenetelmästä (esimerkiksi todennäköisyydellä painotetun diskontatun odotusarvon tai todennäköisimmän tuleman käyttämisestä).

A120. Tilintarkastajan päätös siitä, muodostaako hän vaihteluvälin sijaan lukuarvion, voi riippua arvion luonteesta ja tilintarkastajan harkinnasta kyseisissä olosuhteissa. Esimerkiksi arvion luonne voi olla sellainen, että jokseenkin mahdollisissa tulemissa odotetaan olevan vähemmän vaihtelua. Näissä olosuhteissa lukuarvion muodostaminen voi olla tehokas lähestymistapa erityisesti, jos se voidaan tehdä suuremmalla tarkkuudella.

A121. Tilintarkastaja voi muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin useilla eri tavoilla, esimerkiksi:

- käyttämällä eri mallia kuin johto, esimerkiksi mallia, joka on kaupallisesti saatavilla tietyllä sektorilla tai toimialalla käytettäväksi, taikka yhteisön itsensä tai tilintarkastajan kehittämää mallia.
 - käyttämällä johdon mallia mutta muodostamalla johdon käyttämiin nähden vaihtoehtoisia oletuksia tai tietolähteitä.
 - käyttämällä omaa menetelmäänsä mutta muodostamalla johdon käyttämiin oletuksiin nähden vaihtoehtoisia oletuksia.
 - ottamalla palvelukseen tai toimeksiantosuhteeseen erityistä asiantuntemusta omaavan henkilön kehittämään tai käyttämään mallia tai tekemään relevantteja oletuksia.
 - tarkastelemalla muita vertailukelpoisia olosuhteita, liiketoimia tai tapah-tumia tai relevanteissa tapauksissa vertailukelpoisten omaisuuserien tai velkojen markkinoita.
- A122. Tilintarkastaja voi myös muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin vain osalle kir-janpidollista arviota (esimerkiksi tiettyä oletusta koskien tai kun vain kirjanpidol-lisen arvion tietystä osasta aiheutuu olennaisen virheellisyyden riski).
- A123. Tilintarkastaja voi saada evidenssiä johdon käyttämien menetelmien, oletusten tai tiedon asianmukaisuudesta käyttämällä lukuarvion tai vaihteluvälin muodostami-seen omaa menetelmäänsä, omia oletuksiaan tai omaa tietoaan. Esimerkiksi jos ti-lintarkastaja käyttää omia oletuksiaan muodostaessaan vaihteluväliä johdon luku-arvion kohtuullisuuden arvioimista varten, hän voi myös muodostaa näkemyksen siitä, antavatko johdon harkintaan perustuvat ratkaisut sen valitessa kirjanpidol-lisen arvion tekemiseen käytettäviä merkittäviä oletuksia viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.
- A124. Kappaleen 29(a) vaatimus, jonka mukaan tilintarkastajan on todettava, että vaih-teluväli sisältää vain sellaisia määriä, joiden tukena on tarpeellinen määrä tarkoi-tukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ei tarkoita, että tilintarkastajan odo-tetaan hankkivan tilintarkastusevidenssiä jokaisen mahdollisen vaihteluvälille sijoittuvan tuleman tueksi erikseen. Pikemminkin tilintarkastaja hankkii toden-näköisesti evidenssiä sen toteamiseksi, että vaihteluvälin molemmat päät ovat ky-seisissä olosuhteissa kohtuullisia, ja siten saa tukea sille, että myös näiden kahden pisteen välille sijoittuvat määrät ovat todennäköisesti kohtuullisia.
- A125. Tilintarkastajan muodostama vaihteluväli voi olla suuruudeltaan moninkertainen verrattuna tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyyn olennaisuuteen, erityi-sesti silloin kun olennaisuus perustuu liiketoiminnan tuloksiin (esim. voittoon en-nen veroja), ja tämä luku on todennäköisesti verrattain pieni suhteessa varoihin tai muihin taseen lukuihin. Tämä tilanne toteutuu todennäköisemmin olosuhteis-sa, joissa kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus itsessään on mo-ninkertainen olennaisuuteen verrattuna, mikä on tavallisempaa tietyin tyypisissä kirjanpidollisissa arvioissa tai tietyillä toimialoilla, kuten vakuutus- tai pankki-alalla, joilla suuri arviointiepävarmuuden aste on tyypillisempi, ja sovellettava ti-linpäätösnormisto saattaa sisältää tältä osin erityisiä vaatimuksia. Tilintarkasta-

ja voi tehdä tämän ISA-standardin mukaisesti suorittamiensa toimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että olenaisuuteen nähden moninkertainen vaihteluväli on hänen harkintansa mukaan asianmukainen kyseisissä olosuhteissa. Kun näin on, tilintarkastajan on entistäänkin tärkeämpää arvioida arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuutta, erityisesti sitä, tuodaanko näissä tiedoissa asianmukaisella tavalla esiin arviointiepävarmuuden korkea aste ja mahdollisten tulevien vaihteluväli. Kappaleissa A139–A144 on lisää huomioon otettavia seikkoja, jotka voivat olla relevantteja näissä olosuhteissa.

Muita tilintarkastusevidenssiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 30)

A126. Tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio, joka koskee kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskejä, voi olla yhteisön tuottamaa, johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödyntämällä tuotettua tai ulkoisesta informaatiolähteestä saatua.

Ulkoiset informaatiolähteet

A127. Kuten ISA 500:ssa⁵³ selitetään, ulkoisesta informaatiolähteestä saadun informaation luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu. Näin ollen tilintarkastustoimenpiteet, joita tilintarkastaja suorittaa tarkastellakseen kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyn informaation luotettavuutta, voivat vaihdella luonteeltaan ja laajuudeltaan näiden tekijöiden luonteesta riippuen. Esimerkiksi:

- Kun markkina- tai toimialatietoa, hintoja tai hinnoitteluun liittyvää tietoa hankitaan yhdestä ulkoisesta kyseiseen informaatioon erikoistuneesta informaatiolähteestä, tilintarkastaja voi etsiä vertailua varten hinnan vaihtoehtoisesta lähteestä.
- Kun markkina- tai toimialatietoa, hintoja tai hinnoitteluun liittyvää tietoa hankitaan useasta riippumattomasta ulkoisesta informaatiolähteestä ja näiden lähteiden välillä vaikuttaa vallitsevan yksimielisyys, tilintarkastaja saattaa tarvita vähemmän evidenssiä yhdestä lähteestä saatavan tiedon luotettavuudesta.
- Kun useasta informaatiolähteestä hankittu tieto viittaa markkinoita koskeviin erilaisiin näkemyksiin, tilintarkastaja voi pyrkiä ymmärtämään näkemysten erilaisuuteen johtaneita syitä. Erilaisuus voi johtua eri menetelmien, oletusten tai tiedon käyttämisestä. Yksi lähde voi esimerkiksi käyttää senhetkisiä hintoja ja toinen lähde tulevia hintoja. Kun erilaisuus liittyy arviointiepävarmuuteen, tilintarkastajan täytyy kappaleen 26(b) mukaan hankkia tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko tilinpäätöksessä esitettävät arviointiepävarmuutta kuvaavat tiedot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Tällaisissa tapauksissa myös ammatillinen harkinta on tärkeää tar-

⁵³ ISA 500, kappale A31

kasteltaessa käytettyjä menetelmiä tai oletuksia tai käytettyä tietoa koskevaa informaatiota.

- Kun ulkoinen informaatiolähde on tuottanut siltä saadun tiedon itse käyttämällä omaa malliaan (tai omia mallejaan). ISA 500:n kappaleessa A33f on asiaa koskevaa ohjeistusta.

A128. Kun on kyse käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista, huomioon otettaviin seikkoihin tarkasteltaessa ulkoisesta informaatiolähteestä hankitun informaation relevanssia ja luotettavuutta voivat kuulua:

- (a) se, perustuvatko käyvät arvot samaa instrumenttia koskeviin kauppoihin tai toimivilla markkinoilla tehtyihin noteerauksiin;
- (b) kun käyvät arvot perustuvat vertailukelpoisia omaisuuseriä tai velkoja koskeviin liiketoimiin, se, miten kyseiset liiketoimet tunnistetaan ja miten niiden katsotaan olevan vertailukelpoisia;
- (c) kun omaisuuseriä tai velkaa taikka vertailukelpoisia omaisuuseriä tai velkoja koskevia liiketoimia ei ole toteutunut, se, miten informaatio oli tuotettu, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa, edustavatko tuotetut ja käytetyt syöttötiedot oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun; ja
- (d) kun käypä arvo perustuu välittäjän antamaan noteeraukseen, se, onko välittäjän antama noteeraus:
 - (i) sellaiselta markkinatakaajalta, joka toteuttaa liiketoimia saman tyyppisellä rahoitusinstrumentilla;
 - (ii) sitova vai ei-sitova, jolloin sitoviin tarjouksiin perustuvia noteerauksia painotetaan enemmän; ja
 - (iii) tilinpäätöspäivän markkinaolosuhteita kuvastava, silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto edellyttää sitä.

A129. Kun ulkoisesta informaatiolähteestä saatua tietoa käytetään tilintarkastusevidenssinä, tilintarkastajan voi olla relevanttia harkita, onko informaatiota mahdollista saada tai onko tämä informaatio riittävän yksityiskohtaista ulkoisen informaatiolähteen käyttämien menetelmien, oletusten ja muun sen käyttämän tiedon ymmärtämiseksi. Tämä voi olla joiltakin osin rajoitettua ja voi näin ollen vaikuttaa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevaan harkintaan. Esimerkiksi hinnoittelupalvelut antavat usein informaatiota menetelmistään ja oletuksistaan ennemminkin omaisuuseräluokittain kuin yksittäisten arvopapereiden tasolla. Välittäjät antavat usein vain rajoitetusti informaatiota syöttötiedoistaan ja oletuksistaan tehdessään ohjeellisia noteerauksia yksittäisistä arvopapereista. ISA 500:n kappaleessa A33f on ohjeistusta ulkoisen informaatiolähteen asettamista rajoituksista tuki-informaation antamiselle.

Johdon käyttämä erityisasiantuntija

- A130. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä tai tunnistamista kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä oletuksista tulee johdon oletuksia, kun johto käyttää niitä kirjanpidollisen arvion tekemiseen. Näin ollen tilintarkastaja soveltaa kyseisiin oletuksiin tämän ISA-standardin relevantteja vaatimuksia.
- A131. Jos johdon käyttämän erityisasiantuntijan työhön kuuluu kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien menetelmien tai tietolähteiden käyttöä taikka tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion tai siitä esitettävien tietojen tuottamista tai niitä koskevien havaintojen tai johtopäätösten tekemistä, tämän ISA-standardin kappaleista 21–29 voi olla tilintarkastajalle apua ISA 500:n kappaletta 8(c) sovellettaessa.

Palveluorganisaatiot

- A132. ISA 402:ssa⁵⁴ käsitellään tilintarkastajan muodostamaa käsitystä palveluorganisaation tuottamista palveluista, sisäinen valvonta mukaan luettuna, sekä tilintarkastajan toimenpiteistä arvioituihin olennaiseen virheellisyysriskien vastaamiseksi. Näin ollen, kun yhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja kirjanpidollisia arvioita tehdessään, ISA 402:een sisältyvistä vaatimuksista ja ohjeistuksesta voi olla tilintarkastajalle apua tämän ISA-standardin vaatimuksia sovellettaessa.

Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (viittaus: kappale 32)

- A133. Johdon tarkoitushakuisuus voi olla vaikeasti havaittavissa tilitasolla, ja tilintarkastaja saattaa havaita sen vasta tarkastellessaan kirjanpidollisten arvioiden ryhmiä tai kaikkia kirjanpidollisia arvioita kokonaisuutena tai havainnoidessaan niitä usealta eri tilikaudelta. Esimerkiksi jos tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden katsotaan olevan yksittäin tarkasteltuina kohtuullisia mutta johdon lukuarviot pyrkivät jatkuvasti sijoittumaan tilintarkastajan arvioiman kohtuullisten tulemien vaihteluvälin siihen päähän, joka tuottaa tilinpäätöksen kannalta suosuisimman tuleman, tällaiset olosuhteet voivat viitata mahdolliseen johdon tarkoitushakuisuuteen.
- A134. Viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, joka koskee kirjanpidollisia arvioita, ovat esimerkiksi:
- muutokset kirjanpidollisissa arvioissa tai sen tekemiseen käytettävässä menetelmässä, kun johto on tehnyt subjektiivisen arvion siitä, että olosuhteissa on tapahtunut muutos.
 - sellaisten merkittävien oletusten tai sellaisen tiedon valitseminen tai tuottaminen, jotka tuottavat johdon tavoitteiden kannalta edullisen lukuarvion.
 - sellaisen lukuarvion valinta, joka saattaa viitata optimistiseen tai pessimistiseen toimintamalliin.

⁵⁴ ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

Kun havaitaan tällaisia viitteitä, kyseessä voi olla olennaisen virheellisuuden riski joko kannanotto- tai tilinpäätösten osalta. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevien viitteiden ei itsessään katsota olevan virheellisyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Joissakin tapauksissa tilintarkastusevidenssi voi kuitenkin viitata ennemminkin virheellisyteen kuin pelkästään viitteeseen johdon tarkoitushakuisuudesta.

- A135. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet voivat vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, ovatko hänen tekemänsä riskienarviointi ja siihen liittyvät riskien vastatimet edelleen asianmukaisia. Tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista arvioida vaikutukset tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, mukaan lukien johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen asianmukaisuuden kyseenalaistaminen. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet saattavat myös vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaista virheellisyyttä, kuten ISA 700:ssa (uudistettu)⁵⁵ todetaan.
- A136. Lisäksi tilintarkastajan täytyy ISA 240:tä soveltaessaan arvioida, viittaavatko johdon harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset tilinpäätökseen sisältyviin kirjanpidollisia arvioita tehtäessä mahdolliseen tarkoitushakuisuuteen, jossa voi olla kyse väärinkäytöksestä johtuvasta olennaisesta virheellisyydestä.⁵⁶ Vilpillinen taloudellinen raportointi tapahtuu usein tekemällä tahallisesti virheellisiä kirjanpidollisia arvioita, mihin voi kuulua kirjanpidollisten arvioiden tahallista esittämistä liian pieninä tai suurina. Sellaiset mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet, jotka saattavat myös olla väärinkäytöksen riskitekijä, voivat saada tilintarkastajan arvioimaan uudelleen, ovatko hänen tekemänsä riskiarviot, erityisesti väärinkäytösriskijä koskevat arviot ja niihin vastaamiseksi suoritettavat toimenpiteet edelleen asianmukaisia.

Suoritetuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi (viittaus: kappale 33)

- A137. Kun tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, hän saattaa hankkimansa tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.⁵⁷ Kun on kyse kirjanpidollisista arvioista, tilintarkastajan tietoon voi tulla tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettujen toimenpiteiden seurauksena informaatiota, joka poikkeaa riskienarvioinnin pohjana olleesta informaatiosta merkittävästi. Tilintarkastaja on saattanut esimerkiksi tunnistaa, että ainoa syy arvioituun olennaisen virheellisuuden riskiin on kirjanpidollisen arvion tekemiseen sisältyvä subjektiivisuus. Suorittaessaan toimenpiteitä arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskien vastatimiksi tilintarkastaja voi kuitenkin huomata, että kirjanpidollinen arvio on monimutkaisempi kuin alun perin ajateltiin, mikä voi saattaa olennaisen

⁵⁵ ISA 700 (uudistettu), kappale 11

⁵⁶ ISA 240, kappale 33(b)

⁵⁷ ISA 330, kappale A60

virheellisuuden riskiä koskevan arvion kyseenalaiseksi (esimerkiksi toimintarisiki pitää monimutkaisuudesta johtuen mahdollisesti arvioida uudelleen kuuluvaksi toimintarisikiasteikon korkeampaan päähän) ja näin ollen tilintarkastajan pitää ehkä suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.⁵⁸

A138. Tilinpäätökseen merkitsemättömien kirjanpidollisten arvioiden osalta tilintarkastajan arvioinnin erityinen painopiste voi olla siinä, olisivatko sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamisedellytykset tosiasiaassa täyttyneet. Silloinkin, kun kirjanpidollista arviota ei ole merkitty tilinpäätökseen ja tilintarkastaja toteaa tämän menettelyn asianmukaiseksi, jotkin tilinpäätösnormistot voivat edellyttää kyseisiä olosuhteita koskevien tietojen esittämistä liitetiedoissa.

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden tai virheellisuuden määrittäminen (viittaus: kappaleet 9, 35)

A139. Määritettäessä suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella, ovatko johdon lukuarvio ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä:

- Kun tilintarkastusevidenssi tukee vaihteluväliä, vaihteluväli saattaa olla laaja, ja joissakin tapauksissa se voi olla moninkertainen verrattuna tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyyn olennaisuuteen (ks. myös kappale A125). Vaikka laaja vaihteluväli voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, se saattaa viitata siihen, että tilintarkastajan on tärkeää harkita uudelleen, onko vaihteluvälille sijoittuvien rahamäärien kohtuullisuudesta saatu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- Tilintarkastusevidenssi voi tukea lukuarviota, joka poikkeaa johdon lukuarviosta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan lukuarvion ja johdon lukuarvion välinen ero muodostaa virheellisuuden.
- Tilintarkastusevidenssi voi tukea vaihteluväliä, joka ei sisällä johdon lukuarviota. Tällaisissa olosuhteissa virheellisyys on yhtä suuri kuin johdon arvioiman luvun ja tilintarkastajan arvioiman vaihteluvälin lähimmän pisteen välinen ero.

A140. Kappaleissa A110–A114 on ohjeistusta, joka auttaa tilintarkastajaa arvioimaan tilinpäätökseen sisältyvää johdon valitsemaa lukuarviota ja siitä esitettäviä tietoja.

A141. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluu sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, tai tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen, tilintarkastajan täytyy hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arviointiepävarmuutta kuvaavista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista kappaleiden 26(b) ja 29(b) mukaisesti ja muista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista kappaleen 31 mukaisesti. Sen jälkeen tilintarkastaja arvioi tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista hankittua tilin-

⁵⁸ Ks. myös ISA 315 (uudistettu), kappale 31

tarkastusevidenssiä osana kappaleen 35 mukaista kokonaisarviointia siitä, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä.

- A142. ISA 450 sisältää myös ohjeistusta tilinpäätöksessä esitettävistä laadullisista tiedoista⁵⁹ ja siitä, milloin tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa esiintyvät virheellisydet voisivat viitata väärinkäyttöön.⁶⁰
- A143. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan arviointiin siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan⁶¹, kuuluu tilinpäätöksen yleisen esittämistavan rakenteen ja sisällön arvioiminen sekä sen arvioiminen, esitetäänkö liiketoimet ja tapahtumat tilinpäätöksessä, liitetiedot mukaan lukien, siten, että annetaan oikea ja riittävä kuva. Esimerkiksi kun kirjanpidolliseen arvioon liittyy enemmän arviointiepävarmuutta, tilintarkastaja voi todeta, että oikean ja riittävän kuvan antamiseksi on esitettävä lisää tietoja. Jos johto ei sisällytä tilinpäätökseen tällaisia lisätietoja, tilintarkastajan johtopäätös voi olla, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- A144. ISA 705 (uudistettu)⁶² sisältää ohjeistusta vaikutuksista tilintarkastajan lausuntoon, kun tilintarkastaja uskoo, että johdon tilinpäätöksessä esittämät tiedot ovat riittämättömiä tai harhaanjohtavia, mikä voi koskea esimerkiksi arviointiepävarmuutta.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 37)

- A145. Yksittäisiä kirjanpidollisia arvioita koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat sisältää vahvistuksia:
- siitä, että kirjanpidollisia arvioita tehtäessä tehdyissä merkittävässä harkintaan perustuvissa ratkaisuissa on otettu huomioon kaikki johdon tiedossa oleva relevantti informaatio.
 - johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämien menetelmien, oletusten ja tiedon valinnan ja soveltamisen johdonmukaisuudesta ja asianmukaisuudesta.
 - siitä, että oletukset kuvastavat asianmukaisella tavalla johdon aikomusta ja kykyä toimia tietyillä tavoilla yhteisön puolesta, kun tämä on kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kannalta relevanttia;
 - siitä, että kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, arviointiepävarmuutta kuvaavat tiedot mukaan lukien, ovat täydellisiä ja sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia.

⁵⁹ ISA 450, kappale A17

⁶⁰ ISA 450, kappale A22

⁶¹ ISA 700 (uudistettu), kappale 14

⁶² ISA 705 (uudistettu), kappaleet 22–23

- siitä, että kirjanpidollisia arvioita tehtäessä on sovellettu asiaankuuluvia erityistaitoja tai -taitoja.
- siitä, ettei mikään tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma edellytä tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen muuttamista.
- silloin kun kirjanpidollisia arvioita ei merkitä tilinpäätökseen eikä niitä esitetä tietoja tilinpäätöksessä, siitä, onko johdon päätös, jonka mukaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamis- tai esittämiskriteerit eivät ole täyttyneet, asianmukainen.

Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa
(viittaus: kappale 38)

A146. ISA 260:ta (uudistettu) soveltaessaan tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa näkemyksistään koskien merkittäviä laadullisia näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin tilinpäätösmenettelyihin.⁶³ Liitteeseen 2 sisältyy kirjanpidollisia arvioita koskevia seikkoja, joista tilintarkastaja voi harkita kommunikoidensa hallintoelinten kanssa.

A147. ISA 265:n mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kirjallisesti sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista, jotka on havaittu tilintarkastuksen aikana.⁶⁴ Tällaisiin merkittäviin puutteellisiin voi kuulua seuraavia seikkoja koskeviin kontroleihin liittyviä puutteellisuuksia:

- (a) merkittävien tilinpäätöksen laatimispariaatteiden valinta ja soveltaminen sekä menetelmien, oletusten ja tiedon valinta ja soveltaminen;
- (b) riskienhallinta ja siihen liittyvät järjestelmät;
- (c) tiedon eheys, mukaan lukien tapaukset, joissa tieto saadaan ulkoisesta informaatiolähteestä; ja
- (d) mallien käyttö, kehittäminen ja validoiminen, mukaan lukien ulkopuoliselta toimittajalta hankitut mallit, ja mahdollisesti tarvittavat oikaisut.

A148. Sen lisäksi, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa, hänen voi olla sallittua tai vaadittua kommunikoida suoraan sääntely- ja valvontatahojen tai vakavaraisuusvalvojien kanssa. Tällainen kommunikointi voi olla hyödyllistä koko tilintarkastuksen ajan tai tietyissä vaiheissa kuten tilintarkastusta suunniteltaessa tai tilintarkastuskertomusta viimeisteltäessä. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla rahoituslaitoksia sääntelevät ja valvovat tahot pyrkivät tekemään yhteistyötä tilintarkastajien kanssa tiedon jakamiseksi rahoitusinstrumentteja koskeviin toimintoihin liittyvien kontrollien toiminnasta ja soveltamisesta, rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvistä ongelmista

⁶³ ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

⁶⁴ ISA 265, kappale 9

toimimattomilla markkinoilla, odotettavissa olevista luottotappioista sekä vakuutuksiin liittyvistä varauksista, kun taas toiset sääntely- ja valvontatahot pyrkivät ymmärtämään tilintarkastajan näkemyksiä yhteisön toimintaan liittyvistä merkittävistä näkökohdista, mukaan lukien yhteisön kustannusarviot. Tästä kommunikoinnista voi olla tilintarkastajalle apua olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa sekä niihin vastaamisessa.

Dokumentointi (viittaus: kappale 39)

- A149. ISA 315 (uudistettu)⁶⁵ ja ISA 330⁶⁶ sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastajan yhteisöstä muodostaman käsityksen, riskien arvioinnin ja arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden dokumentoimista. Tämä ohjeistus perustuu ISA 230:een⁶⁷ sisältyviin vaatimuksiin ja ohjeistukseen. Kun on kyse kirjanpidollisten arvioiden tarkastamisesta, tilintarkastajan täytyy laatia tilintarkastusdokumentaatio, joka koskee yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän käsityksen keskeisiä elementtejä. Dokumentoimalla johdon ja hallintoelinten kanssa tapahtunut kommunikaatio saadaan todennäköisesti myös lisää tukea tilintarkastajan harkintaan perustuvilla ratkaisuilla, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä arvioituja olennaisen virheellisyyden riskejä ja tilintarkastajan toimenpiteitä niihin vastaamiseksi.
- A150. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden ja kannanottotasolla arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien välinen yhteys dokumentoidaan ISA 330:n mukaisesti, tämän ISA-standardin mukaan vaaditaan, että tilintarkastaja ottaa huomioon olennaisen virheellisyyden riskeille kannanottotasolla annetut syyt. Nämä syyt voivat liittyä yhteen tai useampaan toimintariskitekijään tai tilintarkastajan arvioimaan kontrolliriskisiin. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse dokumentoida, kuinka jokainen toimintariskitekijä on otettu huomioon tunnistettaessa ja arvioitaessa kuhunkin kirjanpidolliseen arvioon liittyvää olennaisen virheellisyyden riskiä.
- A151. Tilintarkastaja voi myös harkita dokumentoivansa:
- Kun johdon menetelmän soveltamiseen kuuluu monimutkaista mallintamista, onko johdon harkintaan perustuvia ratkaisuja sovellettu johdonmukaisesti ja soveltuviissa tapauksissa, että mallin rakenne täyttää sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen arvostustavoitteen.
 - Kun monimutkaisuudella on enemmän vaikutusta menetelmien, merkittävien oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastajan harkintaan perustuvat ratkaisut määritettäessä, tarvitaanko riskienarviointitoimenpiteiden suorittamiseen, näihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen sekä hankitun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen erityistaitoja tai -tietoja. Näissä olosuhteissa dokumentaatio voi sisältää myös sen, kuinka tarvittavia taitoja tai tietoja on sovellettu.

⁶⁵ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 32 ja A152–A155

⁶⁶ ISA 330, kappaleet 28 ja A63

⁶⁷ ISA 230, kappale 8(c)

A152. ISA 230:n kappaleessa A7 todetaan, että vaikkei ehkä ole olemassa yhtä tapaa dokumentoida tilintarkastajan noudattamaa ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastusdokumentaatio voi siitä huolimatta sisältää evidenssiä ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta. Esimerkiksi kun on kyse kirjanpidollisista arvoista ja tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa evidenssiä, dokumentaatio voi sisältää tietoa siitä, kuinka tilintarkastaja on arvioinut tämän evidenssin, mukaan lukien ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut muodostettaessa johtopäätöstä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisesta määrästä ja tarkoitukseen soveltuvuudesta. Esimerkkejä muista tämän standardin vaatimuksista, joiden osalta dokumentaatio voi antaa evidenssiä tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta, ovat:

- kappale 13(d), joka koskee sitä, kuinka tilintarkastaja on soveltanut käsitystään muodostaessaan oman odotusarvonsa yhteisön tilinpäätöksen sisällytettävistä kirjanpidollisista arvioista ja niitä koskevista tiedoista, ja kuinka tämä odotusarvo on verrattavissa johdon laatimaan yhtiön tilinpäätökseen;
- kappale 18, jonka mukaan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä hankkimiseksi tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomiomatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä;
- kappaleet 23(b), 24(b), 25(b) ja 32, joissa käsitellään viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja
- kappale 34, jossa käsitellään kaiken relevantin tilintarkastusevidenssin huomioon ottamista riippumatta siitä, onko se vahvistavaa vai ristiriidassa olevaa.

Liite 1

(viittaus: kappaleet 2, 4, 12(c), A8, A66)

Toimintariskitekijät

Johdanto

1. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastatessaan niihin kannanottotasolla tilintarkastajan täytyy tämän ISA-standardin mukaan ottaa huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta ja missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut toimintariskitekijät vaikuttavat kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen sekä tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valintaan.
2. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvä toimintariski tarkoittaa kirjanpidollista arviota koskevan kannanoton alttiutta olennaiselle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Toimintariski syntyy toimintariskitekijöistä, jotka aiheuttavat haasteita tehtäessä kirjanpidollinen arvio asianmukaisella tavalla. Tässä liitteessä selostetaan lähemmin arviointiepävarmuutta, subjektiivisuutta ja monimutkaisuutta koskevien toimintariskitekijöiden luonnetta ja keskinäisiä suhteita, kun on kyse kirjanpidollisten arvioiden tekemisestä ja tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitsemisesta.

Arvostusperuste

3. Relevantit arvonmäärittäjäattribuutit johtuvat tilinpäätöserän arvostusperusteesta sekä erän luonteesta ja tilasta sekä siihen liittyvistä olosuhteista. Silloin kun erän hankintamenoa tai hintaa ei ole mahdollista havainnoida suoraan, kirjanpidollinen arvio täytyy tehdä soveltamalla asianmukaista menetelmää ja käyttämällä asianmukaista tietoa ja asianmukaisia oletuksia. Menetelmä saatetaan määrittää sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tai johto valitsee sen siten, että se kuvastaa saatavilla olevaa tietämystä siitä, kuinka relevanttien arvonmäärittäjäattribuuttien odotetaan vaikuttavan erän hankintamenoa tai hintaan arvostusperusteen mukaan.

Arviointiepävarmuus

4. Alttiutta arvostukseen liittyvälle epätarkkuudelle nimitetään tilinpäätösnormistoissa usein arvostukseen liittyväksi epävarmuudeksi. Arviointiepävarmuus määritellään tässä standardissa alttiudeksi arvostuksen luontaisesti liittyvälle epätarkkuudelle. Se syntyy, kun tilinpäätökseen merkittävää tai siinä esitettävää rahamäärää ei ole mahdollista määrittää tarkasti hankintamenon tai hinnan suoran havainnoinnin perusteella. Kun suora havainnointi ei ole mahdollista, seuraavaksi tarkin vaihtoehtoinen arvostusstrategia on sellaisen menetelmän soveltaminen, joka kuvastaa saatavissa olevaa tietämystä erän relevantin arvostusperusteen mukaisesta hankintamenosta tai hinnasta, käyttämällä havainnoitavissa olevaa tietoa relevanteista arvonmäärittäjäattribuuteista.

5. Tällaisen tietämyksen tai tiedon saatavuutta koskevat rajoitukset voivat kuitenkin rajoittaa arvostusprosessin tällaisten syöttötietojen todennettavuutta ja näin ollen rajoittaa arvostustulemien tarkkuutta. Lisäksi useimmissa tilinpäätösnormistoissa myönnetään, että on käytännön rajoituksia sille, mitä informaatiota pitäisi ottaa huomioon, esimerkiksi kun sen hankkimisesta aiheutuvat kustannukset ylittäisivät hyödyt. Näistä rajoituksista aiheutuva arvostuksen epätarkkuus on luontaista, koska sitä ei ole mahdollista poistaa arvonmäärittämisprosessista. Näin ollen tällaiset rajoitukset ovat arviointiepävarmuuden lähteitä. Muut arvostusprosessissa mahdollisesti esiintyvät arvostukseen liittyvän epävarmuuden lähteet pystytään ainakin periaatteessa eliminoimaan, jos menetelmää sovelletaan asianmukaisesti, ja sen vuoksi ne ovat ennemminkin mahdollisen virheellisyyden kuin arviointiepävarmuuden lähteitä.
6. Kun arviointiepävarmuus liittyy epävarmaan tulevaisuudessa koituvaan taloudelliseen hyötyyn tai taloudellisen hyödyn poistumiseen, joka lopulta aiheutuu sen perustana olevasta omaisuuserästä tai velasta, näiden taloudellisen hyödyn siirtymisten tulema on havainnoitavissa vasta tilinpäätöspäivän jälkeen. Sovelletavan arvostusperusteiden luonteesta ja tilinpäätöserän luonteesta, tilasta ja siihen liittyvistä olosuhteista riippuen tämä tulema voi olla suoraan havainnoitavissa ennen tilinpäätöksen valmistumista, tai se voi olla suoraan havainnoitavissa vasta myöhemmän ajankohtana. Joillekin kirjanpidollisille arvioille ei ehkä ole lainkaan suoraan havainnoitavissa olevaa tulemaa.
7. Jotkin epävarmat tulemat saattaa olla suhteellisen helppoa ennustaa yksittäisen erän osalta varsin tarkasti. Esimerkiksi tuotantokoneen taloudellinen vaikutusaika voidaan pystyä ennustamaan helposti, jos on saatavissa riittävästi teknistä informaatiota sen keskimääräisestä taloudellisesta vaikutusajasta. Silloin kun ei ole mahdollista ennustaa kohtuullisen tarkasti vastaista tulemaa, kuten vakuutusmatemaattisiin oletuksiin perustuvaa henkilön eliniänodotetta, kyseinen tulema voi kuitenkin olla mahdollista ennustaa tarkemmin henkilöryhmälle. Arvostusperusteissa voidaan joissakin tapauksissa mainita salkun taso relevanttina laskentayksikkönä arvon määrittämisen tarkoitusta varten, mikä voi vähentää luontaista arviointiepävarmuutta.

Monimutkaisuus

8. Monimutkaisuus (ts. kirjanpidollisen arvion tekemisessä käytettävään prosessiin luontaisesti sisältyvä monimutkaisuus ennen kontrollien huomioon ottamista) aiheuttaa toimintariskiä. Luontaista monimutkaisuutta voi syntyä, kun:
 - arvonmäärittäksen attribuutteja on useita ja niiden välillä on useita tai epälineaarisia suhteita.
 - yhden tai useamman arvonmäärittäksen attribuutin asianmukaisen arvon määrittämiseen tarvitaan useita tietoaineistoja.
 - kirjanpidollisen arvion tekemiseen tarvitaan useampia oletuksia tai kun vaadittavien oletusten välillä on korrelaatiota.
 - käytettävän tiedon tunnistaminen tai tavoittaminen, pääsy tietoon tai sen ymmärtäminen on luontaisesti vaikeaa.

9. Monimutkaisuus voi liittyä menetelmän ja sitä sovellettaessa käytettävän laskentaprosessin tai mallin monimutkaisuuteen. Esimerkiksi mallin monimutkaisuus voi kuvastaa tarvetta soveltaa todennäköisyyteen perustuvia arvonmäärityksen käsitteitä tai tekniikkoja, optionhinnoittelukaavoja tai simulointitekniikkoja epävarmojen vastaisten tulemien tai hypoteettisten käyttäytymistapojen ennustamiseen. Vastaavasti laskentaprosessissa voidaan tarvita tietoa useasta lähteestä tai useita tietoaaineistoja tukemaan oletuksen tekemistä tai kehittyneiden matemaattisten tai tilastollisten käsitteiden soveltamista.
10. Mitä enemmän monimutkaisuutta esiintyy, sitä todennäköisemmin johdon on tarpeellista käyttää kirjanpidollisen arvion tekemiseen erityistaitoja tai -tietoja tai antaa tehtävä johdon käyttämälle erityisasiantuntijalle esimerkiksi seuraaviin asioihin liittyen:
- arvonmäärityksen käsitteet ja tekniikat, joita voitaisiin käyttää arvostusperusteen yhteydessä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston tavoitteet tai muut vaatimukset sekä se, kuinka näitä käsitteitä tai tekniikkoja sovelletaan;
 - perustana olevat arvonmäärityksen attribuutit, jotka voivat olla relevantteja, kun otetaan huomioon arvostusperusteen luonne ja niiden tilinpäätöserien luonne, tila ja olosuhteet, joita koskevia kirjanpidollisia arvioita ollaan tekemässä; tai
 - asianmukaisten sisäisiin (mukaan lukien pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuoliset lähteet) tai ulkoisiin lähteisiin kuuluvien tietolähteiden tunnistaminen, sen määrittäminen, miten käsitellään mahdollisia vaikeuksia tiedon saamisessa tällaisista lähteistä tai sen eheyden säilyttämisessä menetelmää sovellettaessa, taikka kyseisen tiedon relevanssin ja luotettavuuden ymmärtäminen
11. Tietoon liittyvää monimutkaisuutta voi syntyä esimerkiksi seuraavissa olosuhteissa:
- (a) kun tieto on vaikeasti saatavaa tai kun se liittyy liiketapahtumiin, joihin ei ole yleistä pääsyä. Vaikka tällainen tieto olisi saatavissa esimerkiksi ulkoisen informaatiolähteen kautta, tiedon relevanssin ja luotettavuuden arvioiminen voi olla vaikeaa, paitsi jos ulkoinen informaatiolähde antaa riittävästi informaatiota käyttämistään taustalla olevista tietolähteistä ja mahdollisesti suorittamastaan tietojenkäsittelystä.
 - (b) kun tietoa, joka kuvastaa ulkoisen informaatiolähteen näkemyksiä oletuksen tukemisen kannalta mahdollisesti relevanteista vastaisista olosuhteista tai tapahtumista, on vaikea ymmärtää ilman, että perustelut ja näkemyksiä muodostettaessa huomioon otettu informaatio ovat läpinäkyviä.
 - (c) kun tietentyyppinen tieto on luontaisesti vaikeaa ymmärtää, koska se edellyttää teknisesti monimutkaisten liiketoimintaan tai juridiikkaan liittyvien käsitteiden ymmärtämistä, esimerkiksi jotta ymmärrettäisiin kunnolla sopimusehtoja sisältävää tietoa, kun on kyse monimutkaisia rahoitusinstrumentteja tai vakuutus tuotteita käsittävistä liiketoimista.

Subjektiiivisuus

12. Subjektiiivisuus (ts. kirjanpidollisen arvion tekemisessä käytettävään prosessiin luontaisesti liittyvä subjektiiivisuus ennen kontrollien huomioon ottamista) kuvastaa arvonmäärityksen attribuuteista kohtuudella saatavissa olevaan tietämykseen tai tietoon luonnostaan liittyviä rajoitteita. Kun tällaisia rajoitteita esiintyy, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan vähentää subjektiiivisuuden astetta antamalla vaadittava peruste tiettyjen harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä varten. Tällaisissa vaatimuksissa voidaan esimerkiksi asettaa eksplisiittiset tai implisiittiset tavoitteet, jotka liittyvät arvostukseen, tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, laskentayksikköön tai kustannusrajoitteen soveltamiseen. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan myös korostaa tällaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tärkeyttä vaatimalla tällaisia ratkaisuja koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.
13. Johdon on yleensä tarpeellista käyttää harkintaa määrittäessään joitakin tai kaikkia seuraavia seikkoja, joihin usein liittyy subjektiiivisuutta:
 - arviointimenetelmässä käytettävät asianmukaiset arvon määrityksen lähestymistavat, käsitteet, tekniikat ja tekijät käytettävissä oleva tietämys huomioon ottaen, siltä osin kuin niitä ei ole määritetty sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella;
 - asianmukaiset käytettävät tietolähteet siltä osin kuin arvonmäärityksen attributit ovat havainnoitavissa ja kun mahdollisia tietolähteitä on useita;
 - tehtävät asianmukaiset oletukset tai oletusten vaihteluväli ottaen huomioon paras saatavissa oleva tieto, esimerkiksi markkinoiden näkemykset, siltä osin kuin arvonmäärityksen attributit eivät ole havainnoitavissa;
 - jokseenkin mahdollisten tulemien vaihteluväli, jolta johdon lukuarvio valitaan, ja sen suhteellinen todennäköisyys, että tietyt vaihteluvälille sijoittuvat pisteet ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän arvostusperusteen tavoitteiden mukaisia; ja
 - johdon lukuarvion valitseminen ja siitä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottaminen.
14. Tulevia tapahtumia tai olosuhteita koskevien oletusten tekemiseen liittyy harkinnan käyttöä, jonka vaikeus vaihtelee sen mukaan, missä määrin kyseiset tapahtumat tai olosuhteet ovat epävarmoja. Tarkkuus, jolla epävarmoja tulevia tapahtumia tai olosuhteita on mahdollista ennustaa, riippuu siitä, missä määrin kyseiset tapahtumat tai olosuhteet ovat määritettävissä tietämyksen perusteella, mukaan lukien aiempia olosuhteita, tapahtumia ja niihin liittyviä tulemia koskeva tietämys. Epätarkkuus myös lisää arviointiepävarmuutta, kuten edellä kuvataan.
15. Kun on kyse vastaisista tulemistä, oletuksia tarvitaan vain tuleman niistä ominaisuuksista, jotka ovat epävarmoja. Esimerkiksi kun tarkastellaan tavaroiden myyntiin perustuvan saamisen mahdollista arvonalentumista tilinpäätöspäivänä, itse saamisen määrä pystytään toteamaan yksiselitteisesti ja havainnoimaan suoraan

- liiketapahtumaa koskevista dokumenteista. Epävarmaa saattaa olla mahdollisen arvonalentumisesta aiheutuvan tappion määrä. Tässä tapauksessa saatetaan tarvita oletuksia vain tappion todennäköisyydestä sekä sen määrästä ja ajoittumisesta.
16. Joissakin muissa tapauksissa omaisuuserään liittyviin oikeuksiin perustuvat rahavirrat voivat kuitenkin olla epävarmoja. Näissä tapauksissa voidaan joutua tekemään oletuksia sekä rahavirtoja koskevien taustalla olevien oikeuksien rahamäärästä että mahdollisista arvonalentumisesta aiheutuvista tappioista.
 17. Johdon voi olla tarpeellista tarkastella aiempia olosuhteita ja tapahtumia koskevaa informaatiota yhdessä senhetkisten trendien ja tulevaa kehitystä koskevien oletusten kanssa. Aiemmista olosuhteista ja tapahtumista saadaan historiatietoa, joka voi tuoda esiin toistuvia historiaan perustuvia malleja, jotka voidaan ekstrapoloida vastaisia tulemia arvioitaessa. Edellä tarkoitettu historiatieto voi myös osoittaa, että tällaisissa käyttäytymismalleissa tapahtuu muutoksia ajan kuluessa (syklit tai trendit). Nämä syklit tai trendit voivat viitata siihen, että taustalla olevat historiaan perustuvat käyttäytymismallit ovat muuttuneet jokseenkin ennustettavilla tavoilla, ja myös tämä muutos voidaan ekstrapoloida vastaisia tulemia arvioitaessa. Saatavilla voi olla myös muun tyyppistä informaatiota, joka osoittaa mahdollisia muutoksia tällaisen käyttäytymisen historiallisissa malleissa tai niihin liittyvissä sykleissä tai trendeissä. Tällaisen informaation ennustearvosta voidaan joutua tekemään vaikeita harkintaan perustuvia ratkaisuja.
 18. Kirjanpidollisia arvioita tehtäessä tehtyjen harkintaan perustuvien ratkaisujen laajuus ja luonne (mukaan lukien niihin liittyvän subjektiivisuuden aste) voivat antaa johdolle tilaisuuden tarkoitushakuisuuteen tehtäessä päätöksiä toimintatavasta, joka johdon mukaan on asianmukainen sen tehdessä kirjanpidollista arviota. Kun asiaan liittyy myös paljon monimutkaisuutta tai paljon arviointiepävarmuutta tai niitä molempia, myös johdon tarkoitushakuisuuden tai väärinkäytöksen riski saattaa kasvaa ja tilaisuudet tarkoitushakuisuuteen tai väärinkäytökseen saattavat lisääntyä.

Arviointiepävarmuuden suhde subjektiivisuuteen ja monimutkaisuuteen

19. Arviointiepävarmuus aiheuttaa luontaista vaihtelua mahdollisiin menetelmiin, tietolähteisiin ja oletuksiin, joita voitaisiin käyttää kirjanpidollista arviota tehtäessä. Tästä aiheutuu subjektiivisuutta ja näin ollen tarvetta käyttää harkintaa kirjanpidollista arviota tehtäessä. Tällaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja tarvitaan valittaessa asianmukaisia menetelmiä ja tietolähteitä, tehtäessä oletuksia sekä valittaessa tilinpäätökseen sisällytettävää johdon lukuarviota ja siitä esitettäviä tietoja. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään ottaen huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Koska näitä harkintaan perustuvia ratkaisuja tukevan tietämyksen tai informaation saatavuuteen tai niihin pääsyyn liittyy kuitenkin rajoitteita, ratkaisut ovat luonteeltaan subjektiivisia.
20. Tällaisiin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä subjektiivisuus luo tilaisuuden johdon tahattomalle tai tarkoitukselliselle tarkoitushakuisuudelle ratkaisuja tehtäessä. Monet tilinpäätösnormistot edellyttävät, että informaation, joka tuote-

taan tilinpäätökseen sisällyttämistä varten, pitää olla neutraalia (ts. että se ei saa olla vinoutunutta). Ottaen huomioon, että vinoutuma voidaan ainakin periaatteessa poistaa arviointiprosessista, subjektiivisuuteen vastaamiseksi tehtäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin sisältyvä mahdollinen vinoutuma perustuu pikemminkin mahdolliseen virheellisuuteen kuin arviointiepävarmuuteen.

21. Luontainen vaihtelu mahdollisissa menetelmissä, tietolähteissä ja oletuksissa, joita voitaisiin käyttää kirjanpidollisen arvion tekemiseen (ks. kappale 19), aiheuttaa vaihtelua myös mahdollisiin arvostustulemiin. Jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin suuruus on seurausta arviointiepävarmuuden asteesta, ja usein sitä nimitetään kirjanpidollisen arvion herkkyudeksi. Arviointiprosessiin kuuluu arvostustulemien määrittämisen lisäksi, että analysoidaan se vaikutus, joka mahdollisiin menetelmiin, tietolähteisiin ja oletuksiin luontaisesti liittyvillä vaihteluilla on jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluväliin (nimitetään herkkyysanalyysiksi).
22. Siihen, että kirjanpidollinen arvio esitetään tilinpäätöksessä tavalla, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston sitä vaatiessa antaa oikean ja riittävän kuvan (ts. on täydellinen, puolueeton ja virheetön), kuuluu asianmukaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä valittaessa johdon lukuarviota, joka valitaan asianmukaisella tavalla jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluväliltä, sekä valittaessa siitä esitettäviä tietoja, joissa arviointiepävarmuutta kuvataan asianmukaisesti. Näihin harkintaan perustuviin ratkaisuihin itseensä voi sisältyä subjektiivisuutta riippuen sovellettavan tilinpäätösnormiston näitä seikkoja käsittelevistä vaatimuksista. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi esimerkiksi edellyttää, että johdon lukuarvio valitaan tietyllä perusteella (esim. todennäköisyyksillä painotettu keskiarvo tai paras arvio). Vastaavasti siinä voidaan vaatia, että tilinpäätöksessä esitetään tietyt tiedot tai sellaiset tiedot, jotka täyttävät tietyt tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat tavoitteet, tai lisätietoja, jotka kyseisissä olosuhteissa tarvitaan oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.
23. Vaikka kirjanpidollinen arvio, johon liittyy enemmän arviointiepävarmuutta, voi olla vähemmän tarkasti määritettävissä kuin arvio, johon liittyy vähemmän arviointiepävarmuutta, kirjanpidollinen arvio voi kuitenkin olla tilinpäätöksen käyttäjien kannalta riittävän relevantti tilinpäätökseen merkittäväksi, jos erä on sovellettavan tilinpäätösnormiston sitä vaatiessa mahdollista esittää oikean ja riittävän kuvan antavalla tavalla. Joskus arviointiepävarmuus voi olla niin suuri, että sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamiskriteerit eivät täyty eikä kirjanpidollista arviota ole mahdollista merkitä tilinpäätökseen. Myös näissä olosuhteissa voi kuitenkin olla relevantteja vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedosta, esimerkiksi tiedot lukuarviosta tai jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälistä ja tiedot, joissa kuvataan arviointiepävarmuutta ja erän kirjaamista koskevia rajoitteita. Näitä olosuhteita koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat olla enemmän tai vähemmän spesifejä. Näin ollen näissä olosuhteissa saatetaan joutua tekemään lisää harkintaan perustuvia ratkaisuja, joihin liittyy subjektiivisuutta.

Liite 2

(viittaus: kappale A146)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

Seikkoihin, joista tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa hallintoelinten kanssa ja jotka koskevat hänen näkemyksiään merkittävistä yhteisön kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin tilinpäätösmenettelyihin liittyvistä laadullisista näkökohdista, kuuluvat:

- (a) se, miten johto tunnistaa liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet, joista voi aiheutua tarvetta tehdä kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä koskevia tietoja tilinpäätöksessä tai tehdä niihin muutoksia.
- (b) olennaisen virheellisuuden riskit.
- (c) kirjanpidollisten arvioiden olennaisuus suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena.
- (d) johdon käsitys kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien riskien luonteesta ja laajuudesta (tai käsityksen puuttuminen).
- (e) se, onko johto soveltanut asianmukaisia erityistaitoja tai -tietoja tai antanut tehtävän asianmukaisille erityisasiantuntijoille.
- (f) tilintarkastajan näkemykset tilintarkastajan muodostaman lukuarvion tai vaihteluvälin ja johdon lukuarvion välisistä eroista.
- (g) tilintarkastajan näkemykset kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja kirjanpidollisten arvioiden tilinpäätöksessä esittämissä asianmukaisuudesta.
- (h) viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.
- (i) se, onko kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytetyissä menetelmissä tapahtunut tai olisiko niissä pitänyt tapahtua muutoksia edelliseen tilikauteen verrattuna.
- (j) kun kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytetyissä menetelmissä on tapahtunut muutos edelliseen tilikauteen verrattuna, miksi muutos on tehty ja mikä oli aiempi-
na vuosina tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteuma.
- (k) se, ovatko johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämät menetelmät, mukaan lukien tilanteet, joissa johto on käyttänyt mallia, asianmukaisia, kun otetaan huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset arvostustavoitteet, normiston luonne, tila ja olosuhteet ja muut vaatimukset.
- (l) kirjanpidollisissa arvioissa käytettyjen merkittävien oletusten luonne ja seuraukset ja oletusten muodostamiseen liittyvän subjektiivisuuden aste.
- (m) se, ovatko merkittävät oletukset yhdenmukaisia keskenään ja muita kirjanpidollisia arvioita tehtäessä tai yhteisön liiketoimintojen muilla alueilla käytettyihin oletuksiin nähden.

- (n) silloin kun se on merkittävien oletusten asianmukaisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta relevanttia, aikooko johto toimia tietyllä tavalla ja pystyykö se tekemään niin.
- (o) se, miten johto on tarkastellut vaihtoehtoisia oletuksia tai tulemia ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto on muutoin käsitellyt arviointiepävarmuutta kirjanpidollista arviota tehdessään.
- (p) se, ovatko johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämä tieto ja käyttämät merkittävät oletukset asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.
- (q) ulkoisesta informaatiolähteestä saadun informaation relevanssi ja luotettavuus.
- (r) merkittävät vaikeudet, joita on kohdattu hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkoisesta lähteestä tai johdon tai sen käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä arvonmäärityksistä.
- (s) merkittävät erot tilintarkastajan ja johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan tekemissä harkintaan perustuvissa ratkaisuisa, jotka koskevat arvon määrittämistä.
- (t) olennaisten riskien ja altistumisten, joista on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä, mahdolliset vaikutukset yhteisön tilinpäätökseen, mukaan lukien kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä arviointiepävarmuus.
- (u) arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuus.
- (v) se, ovatko johdon päätökset, jotka koskevat tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden kirjaamista, arvostamista ja esittämistä sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia.

MUKAUTTAVAT MUUTOKSET JA ISA 540:N SEURAUKSENA TEHTÄVÄT MUUTOKSET MUIHIN STANDARDEIHIN

Huom: Seuraavat ovat ISA 540:n (uudistettu) hyväksymisen seurauksena tehtäviä muutoksia muihin standardeihin. Nämä muutokset tulevat voimaan samaan aikaan kuin ISA 540 (uudistettu), ja ne esitetään merkittyinä muutettavien standardien viimeksi hyväksytyyn versioon. Muutoksiin sisältyvien alaviitteiden numerointi ei täsmää asianomaisiin standardeihin ja pitää tarkistaa asianomaisista standardeista. Muutokset ovat saaneet hyväksynnän PIOB:ltä, joka on todennut, että niitä laadittaessa on noudatettu asiaankuuluvaa prosessia ja yleinen etu on otettu asianmukaisesti huomioon.

ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski (viittaukset: kappaleet 5 ja 17)

Tilintarkastusriski

Olennessa virheellisuuden riskit

- A42. Olennessa virheellisuuden riskejä koskeva arvio voidaan ilmaista määrällisenä, esimerkiksi prosentteina, tai muuten kuin määrällisenä. Joka tapauksessa se, että tilintarkastajan on tarpeellista tehdä asianmukaiset riskiarviot, on tärkeämpää kuin ne erilaiset tavat, joilla arviot voidaan tehdä. ISA-standardeissa ei yleensä viitata toimintariskiin ja kontrolliriskiin erikseen vaan sen sijaan ”olennessa virheellisuuden riskien” kokonaisarviointiin. ISA 540:n (uudistettu)¹:n mukaan toimintariski ja kontrolliriski täytyy kuitenkin arvioida erikseen perustaksi kirjanpidollisiin arvioihin liittyviin arvioituihin olennessa virheellisuuden riskeihin, merkittävät riskit mukaan lukien, kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle ISA 330:n² mukaisesti. Arvioidessaan olennessa virheellisuuden riskejä sellaisten merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, jotka eivät ole kirjanpidollisia arvioita. Tilintarkastaja voi kuitenkin arvioida toimintariskin ja kontrolliriskin erikseen tai yhdessä riippuen hänen valitsemistaan tilintarkastustekniikoista tai -metodologioista ja käytännön näkökohdista. Olennessa virheellisuuden riskejä koskeva arvio voidaan ilmaista määrällisenä, esimerkiksi prosentteina, tai muuten kuin määrällisenä. Joka tapauksessa se, että tilintarkastajan on tarpeellista tehdä asianmukaiset riskiarviot, on tärkeämpää kuin ne erilaiset tavat, joilla arviot voidaan tehdä.

...

¹ ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappale 16

² ISA 330, kappale 7(b)

ISA 230, *Tilintarkastusdokumentaatio*

Vaatimukset

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus

8. Tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen: (viittaus: kappaleet A2–A5, A16–A17)
 - (a) ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuviin vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; (viittaus: kappaleet A6–A7)
 - (b) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; sekä
 - (c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuksista. (Viittaus: kappaleet A8–A11).

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus (viittaus: kappale 8)

ISA-standardien noudattamista koskeva dokumentaatio (viittaus: kappale 8(a))

- A7. Tilintarkastusdokumentaatiosta saa evidenssiä siitä, että tilintarkastus on ISA-standardien mukainen. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamiaan seikkoja tai kaikkia tilintarkastuksessa tekemiään ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi tilintarkastuskansioon sisältyvien asiakirjojen avulla. Esimerkiksi:
 - Asianmukaisesti dokumentoitu tilintarkastussuunnitelma osoittaa, että tilintarkastaja on suunnitellut tilintarkastuksen.
 - Tilintarkastuskansiossa oleva allekirjoitettu toimeksiantokirje osoittaa, että tilintarkastaja on sopinut tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.

- Tilintarkastuskertomus, jossa on asianmukaisen varauman sisältävä lausunto, osoittaa tilintarkastajan noudattaneen vaatimusta, että ISA-standardeissa täsmennetyissä olosuhteissa on annettava varauman sisältävä lausunto.
- Koko tilintarkastusta yleisesti koskevien vaatimusten noudattaminen voidaan osoittaa tilintarkastuskansiossa usealla eri tavalla:
 - Ei esimerkiksi ehkä ole yhtä yksittäistä tapaa dokumentoida tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys. Tilintarkastusdokumentaatiosta voi silti saada evidenssiä siitä, että tilintarkastaja on noudattanut ISA-standardien mukaista ammatillista skeptisyyttä. Esimerkiksi, kun on kyse kirjanpidollisista arvioista ja tilintarkastusevidenssiin sisältyy sekä johdon kannanottoja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa evidenssiä, dokumentoidaan, kuinka tilintarkastaja on arvioinut kyseisen evidenssin, mukaan lukien ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty muodostettaessa johtopäätöstä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisesta määrästä ja tarkoitukseen soveltuvuudesta. Tällaiseen evidenssiin voi kuulua erityisiä toimenpiteitä vahvistuksen hankkimiseksi vastauksille, joita johto on antanut tilintarkastajan tekemiin tiedusteluihin.
 - Vastaavasti se, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö on ottanut vastuun tilintarkastuksen johtamisesta, valvonnasta ja suorittamisesta ISA-standardien mukaisesti, voidaan osoittaa tilintarkastusdokumentaatiossa usealla eri tavalla. Siihen voi kuulua dokumentaatiota toimeksiannosta vastuullisen henkilön oikea-aikaisesta osallistumisesta tilintarkastuksen osa-alueisiin, kuten osallistumisesta ISA 315:n (uudistettu)³ edellyttämiin tiimikeskusteluihin.

Merkittävien seikkojen ja niihin liittyvien merkittävien ammatillista harkintaa edellyttävien ratkaisujen dokumentoiminen (viittaus: kappale 8(c))

- A10. Esimerkkejä olosuhteista, joissa on kappaleen 8 mukaan asianmukaista laatia ammatillisen harkinnan käyttöä koskevaa tilintarkastusdokumentaatiota, kun kyseiset asiat ja harkintaan perustuvat ratkaisut ovat merkittäviä, ovat:
- tilintarkastajan johtopäätöksen perustelut, kun tilintarkastajan jonkin vaatimuksen mukaan ”on harkittava” tiettyjä tietoja tai tekijöitä ja tämä harkinta on kyseisen toimeksiannon yhteydessä merkittäviä.
 - peruste tilintarkastajan johtopäätökselle kohtuullisuudesta, kun on kyse johdon subjektiivisista harkintaan perustuvista ratkaisuista (esimerkiksi merkittävien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta).

³ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappale 10

- peruste tilintarkastajan arviolle siitä, ovatko kirjanpidollinen arvio ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vain ovatko ne virheellisiä.
- peruste tilintarkastajan johtopäätöksille asiakirjan aitoudesta, kun asiaa ryhdytään tutkimaan tarkemmin (esimerkiksi käyttämällä asianmukaisella tavalla asiantuntijaa tai suorittamalla vahvistustoimenpiteitä) sellaisten tilintarkastuksen aikana tunnistettujen olosuhteiden johdosta, jotka ovat saaneet tilintarkastajan uskomaan, ettei asiakirja välttämättä ole aito.
- ISA 701:tä sovellettaessa⁴ tilintarkastajan määrittämät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tai ratkaisu, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole.

Liite

(viittaus: kappale 1)

Muiden ISA-standardien sisältämät erityiset vaatimukset tilintarkastuksen dokumentoinnista

- ISA 540 (uudistettu), Kirjanpidollisten arvioiden, ~~käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot mukaan lukien,~~ ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen – kappale 3923.

ISA 240 *Väärinkäyttöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksistä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi

Kirjanpidolliset arviot (viittaus: kappale 33(b))

A48. Myös ISA 540:ssä (uudistettu) vaaditaan jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Tämä läpikäynti toteutetaan riskienarviointitoimenpiteenä, jonka tarkoituksena on hankkia johdon aiemmin tekemien kirjanpidollisten arvioiden käyttämän arviointiprosessin tehokkuudesta sellaista tietoa ja näiden arvioiden aiemmillä tilikaudilla tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumasta tai soveltuviissa tapauksissa niiden myöhemmin tapahtuneesta uudelleenarvioinnista sellaista tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia olennaisen virheellisuuden riskien arvioimisen kannalta tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella kirjanpidollisten arvioiden tekemisen kannalta, sekä tilintarkastusevidenssiä seikoista, kuten arviointiepävarmuudesta, joista mahdollisesti on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä. Käytännössä tilintarkastaja voi käydä läpi johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia sellaisten vinoutumien varalta, jotka voisivat edustaa tämän standar-

⁴ ISA 701 Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa

din mukaista väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä, ISA 540:n (uudistettu) edellyttämän läpikäynnin yhteydessä.

...

ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kommunikoitavat seikat

Tilintarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot (viittaus: kappale 16)

Tilinpäätösmenettelyihin liittyvät merkittävät laadulliset näkökohdat (viittaus: kappale 16(a))

- A19. Yleensä tilinpäätösnormistot sallivat yhteisön tehdä kirjanpidollisia arvioita sekä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja liittyvät esimerkiksi keskeisiin oletuksiin, joita käytetään tehtäessä merkittävää mittauserävarmuutta sisältäviä kirjanpidollisia arvioita. Lisäksi säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto voi edellyttää, että esitetään yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista tai mainitaan ”keskeiset kirjanpidolliset arvot” tai ”keskeiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja -käytännöt” ja näin käyttäjille yksilöidään vaikeimmat, subjektiivisimmat ja monimutkaisimmat harkintaan perustuvat ratkaisut, joita johto on tehnyt tilinpäätöstä laatiessaan, ja annetaan niistä lisätietoa.
- A20. Tästä seuraa, että tilintarkastajan näkemykset tilinpäätökseen liittyvistä subjektiivisista näkökohdista voivat olla erityisen relevantteja hallintoelimille näiden täyttyessä taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevia veloitteitaan. Hallintoelimet voivat olla esimerkiksi kappaleessa A19 kuvattuihin asioihin liittyen kiinnostuneita tilintarkastajan arviosta, joka koskee merkittäviä riskejä aiheuttaviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä arviointipävarmuudesta esitettävien tietojen riittävyyttä: näkemyksistä, jotka koskevat sitä, missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut toimintariskitekijät vaikuttavat merkittävää kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valintaan, samoin kuin tilintarkastajan arviosta, joka koskee sitä, ovatko johdon lukuarvio ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot kohtuullisia sovelletta-va tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Avoimeen ja rakentavaan kommunikointiin, joka koskee yhteisön tilinpäätösmenttelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, voi sisältyä kommentointia merkittävien tilinpäätösmenttelyjen hyväksyttävyydestä ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laadusta. Soveltuvissa tapauksissa tähän voi kuulua, katsooko tilintarkastaja, ettei yhteisön merkittävä kirjanpidollisia arvioita koskeva tilinpäätösmenttely ole yhteisön erityisissä olo-
suhteissa kaikkein asianmukaisin, esimerkiksi kun vaihtoehtoinen hyväksyttävä menetelmä olisi tilintarkastajan harkinnan mukaan asianmukaisempi kirjanpidol-
lista arviota tehtäessä. Liitteessä 2 mainitaan seikkoja, joita tämä kommunikointi voi sisältää.

...

Liite 1

(viittaus: kappale 3)

ISQC 1:een ja muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset vaatimukset, jotka koskevat kommunikointia hallintoelinten kanssa

Tässä liitteessä mainitaan ISQC 1:n⁵ ja muiden ISA-standardien kappaleita, jotka edellyttävät kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä seikoista. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja* – kappale 30(a)
- ISA 240 *Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappaleet 22, 39(c)(i) ja 41–43
- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappaleet 15, 20 ja 23–25
- ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle* – kappale 9
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappaleet 12–13
- ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset* – kappale 9
- ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot* – alkusaldot – kappale 7
- ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale 38
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 27
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) ja 17
- ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* – kappale 25
- ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)* – kappale 49
- ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* – kappaleet 20 ja 31

⁵ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

- ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* – kappale 46
- ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa* – kappale 17
- ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen* – kappaleet 12, 14, 23 ja 30
- ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tietyt seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet* – kappale 12
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappale 18
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappaleet 17–19

Liite 2

(Viittaus: kappaleet 16(a), A19-A20)

Tilinpäätösmentelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia

Kommunikointiin, jota koskevat vaatimukset esitetään kappaleessa 16(a) ja jota käsitellään kappaleissa A19-A20, voi kuulua esimerkiksi seuraavia asioita:

Kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- Eristä, joihin liittyy merkittäviä arvioita, ISA 540:ssä⁶ käsiteltävät seikat, esimerkiksi: ISA 540:n (uudistettu) liitteessä 2 mainitaan yhteisön kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin tilinpäätösmentelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, joista tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa.
 - miten johto tunnistaa liiketoimet, tapahtumat ja olosuhteet, joista voi syntyä tarve kirjanpidolliseen arvioon perustuvan kirjauksen tekemiseen tai sitä koskevien tietojen esittämiseen tilinpäätöksessä;
 - olosuhteiden muutokset, joista voi syntyä tarve tehdä uusia kirjanpidollisia arvioita tai tarkistaa nykyisiä;
 - onko johdon päätös kirjanpidolliseen arvioon perustuvan kirjauksen tekemisestä tai tekemättä jättämisestä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen;
 - onko edelliseen tilikauteen verrattuna tehty tai olisiko pitänyt tehdä muutoksia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävissä menetelmissä ja jos on niin miksi sekä aiemmilla tilikausilla tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden lopputulema;

⁶ ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

- millaista prosessia johto käyttää kirjanpidollisia arvioita tehdessään (esim. kun se on käyttänyt mallia), onko esimerkiksi kirjanpidolliselle arviolle valittu arvostusperusta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen;
- ovatko johdon kirjanpidollista arviota tehdessään käyttämät merkittävät oletukset kohtuullisia;
- silloin kun tämä on relevanttia, johdon käyttämien merkittävien oletusten kohtuullisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta, johdon aikomus toimia tietyllä tavalla ja kyky tehdä niin;
- olennaisen virheellisyyden riskit;
- viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta;
- kuinka johto on harkinnut vaihtoehtoisia oletuksia tai lopputulemia ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto muutoin on käsitellyt arviointiepävarmutta kirjanpidollista arviota tehdessään;
- arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys.

ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) selitetään, mikä tilintarkastuksessa on tilintarkastusevidenssiä, ja käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.
2. Tätä standardia sovelletaan kaikkeen tilintarkastuksen aikana hankittavaan tilintarkastusevidenssiin. Muissa ISA-standardeissa käsitellään tilintarkastuksen erityisiä osa-alueita (esimerkiksi ISA 315 (uudistettu)⁷), tietystä asiasta hankittavaa tilintarkastusevidenssiä (esimerkiksi ISA 570 (uudistettu)⁸), erityisiä tilintarkastusevidenssin hankkimistoimenpiteitä (esimerkiksi ISA 520⁹) sekä sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (ISA 200¹⁰ ja ISA 330¹¹).

⁷ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

⁸ ISA 570 *Toiminnan jatkuvuus*

⁹ ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet*

¹⁰ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

¹¹ ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Kirjanpitoaineisto – Kirjanpitoviennit ja niitä tukeva aineisto, kuten sekrit ja sähköisten tilisiirtojen todenteet; laskut; sopimukset; pääkirjanpito ja osakirjanpidot, pääkirjanpitoviennit ja sellaiset tilinpäätöksen vaikuttavat muut oikaisut, joita ei ole tehty pääkirjanpitovienneillä; sekä muut aineistot, kuten kulujen kohdistamista, laskelmia, täsmäytyksiä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tukevat taulukkolaskelmat.
 - (b) (Tilintarkastusevidenssin) tarkoitukseen soveltuvuus – Tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.
 - (c) Tilintarkastusevidenssi – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muista lähteistä saatavaa tietoa.
 - (cA) Ulkoinen informaatiolähde – Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio, jonka tuottamaa informaatiota yhteisö on käyttänyt tilinpäätöstä laadittaessa tai tilintarkastaja on hankkinut tilintarkastusevidenssiksi, kun tällainen informaatio soveltuu monenlaisten käyttäjien käytettäväksi. Silloin kun informaation tuottanut henkilö tai organisaatio toimii johdon käyttämän erityisasiantuntijan, palveluorganisaation¹² tai tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan¹³ ominaisuudessa, henkilön tai organisaation ei katsota olevan ulkoinen informaatiolähde kyseisen informaation suhteen. (Viitatus: kappaleet A1a–A1c)
 - (d) Johdon käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.

¹² ISA 402 Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja, kappale 8.

¹³ ISA 620 Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen, kappale 6

- (e) (Tilintarkastusevidenssin) tarpeellinen määrä – Tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu.

Vaatimukset

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

- 6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A1–A25)

Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto

- 7. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on arvioitava, kuinka relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on, ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto mukaan luettuna. (Viittaus: kappaleet A26–A33A33f)
- 8. Jos tilintarkastusevidenssinä käytettävää tietoa tuottaessa on hyödynnetty johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on tarvittavassa laajuudessa ja ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastajan tarkoitusten kannalta (viittaus: kappaleet A34–A36)
 - (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus; (viittaus: kappaleet A37–A43)
 - (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä; ja (viittaus: kappaleet A44–A47)
 - (c) arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi. (Viittaus: kappale A48)
- 9. Käyttäessään yhteisön tuottamaa tietoa tilintarkastusevidenssinä tilintarkastajan on arvioitava, onko tieto hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa, mihin sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista, kuuluu
 - (a) tiedon oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen; ja (viittaus: kappaleet A50–A51)
 - (b) sen arvioiminen, onko tieto riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin. (Viittaus: kappale A52)

Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten

- 10. Kontrollien testausta ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan on päätettävä tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tilintarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti. (Viittaus: kappale A53–A57)

Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta

11. Jos

- (a) yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa tai
- (b) tilintarkastajalla on epäilyjä tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuudesta,

hänen on ratkaistava, miten tilintarkastustoimenpiteitä on tarpeellista muuttaa tai lisätä asian ratkaisemiseksi, ja hänen on otettava huomioon tämän seikan mahdollinen vaikutus tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin. (Viittaus: kappale A58)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Ulkoinen informaatiolähde (viittaus: kappale 5(cA))

A1a. Ulkoisiin informaatiolähteisiin voi kuulua hinnoittelupalveluita, julkisen vallan organisaatioita, keskuspankkeja tai yleisesti hyväksytyjä pörsssejä. Ulkoisista informaatiolähteistä saatavaa tietoa voivat olla esimerkiksi:

- hinnat ja hinnoitteluun liittyvät tieto;
- makrotaloudellinen tieto, kuten toteutunutta ja ennakoitua työttömyysastetta ja talouskasvun astetta taikka väestönlaskentaa koskeva tieto;
- luottohistoriaa koskeva tieto;
- toimialakohtainen tieto, kuten reklamaatiokulujen indeksi tietyillä kaivannaisteollisuuden aloilla tai viihdeteollisuuden mainostuottojen määrittämisperusteena olevat katsojatiedot tai arvioinnit; ja
- vastuuelkojen määrittämisperusteena käytettävät kuolevuustaulukot henkivakuutus- ja eläkesektoreilla.

A1b. On todennäköisempää, että tietty informaatiokokonaisuus soveltuu laajan käyttäjäkunnan käyttöön, ja vähemmän todennäköistä, että mikään yksittäinen käyttäjä pystyy vaikuttamaan siihen, jos ulkopuolinen henkilö tai organisaatio tuottaa tiedon julkiseen käyttöön korvauksetta tai antaa sen laajan käyttäjäkunnan käyttöön maksettavaa palkkiota vastaan. Määritettäessä, soveltuuko informaatio laajan käyttäjäkunnan käytettäväksi, saatetaan tarvita harkintaa, ja siinä otetaan huomioon yhteisön kyky vaikuttaa ulkoiseen informaatiolähteeseen.

A1c. Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio ei voi olla minkään tietyn informaatiokokonaisuuden suhteen sekä ulkoinen informaatiolähde että johdon käyttämä erityisasiantuntija tai palveluorganisaatio tai tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija.

A1d. Ulkopuolinen erityisasiantuntija voi kuitenkin esimerkiksi toimia johdon käyttämänä erityisasiantuntijana tuottaessaan tiettyä informaatiokokonaisuutta mutta voi toimia ulkoisena informaatiolähteenä jotakin muuta informaatiokokonaisuutta

tuottaessaan. Joissakin olosuhteissa saatetaan tarvita ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi, toimiiko ulkopuolinen henkilö tai organisaatio ulkoisena informaatiolähteenä vai johdon käyttämänä erityisasiantuntijana tietyn informaatiokokonaisuuden suhteen. Joissakin toisissa olosuhteissa ero saattaa olla selkeä. Esimerkiksi:

- Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio saattaa tuottaa kiinteistöjen hintoja koskevaa informaatiota, joka soveltuu laajan käyttäjäkunnan käytettäväksi, esimerkiksi tiettyä maantieteellistä aluetta koskevaa yleisesti saatavissa olevaa informaatiota, ja sen voidaan katsoa olevan ulkoinen informaatiolähde tämän tiedon suhteen. Sama ulkopuolinen organisaatio voi myös toimia johdon tai tilintarkastajan käyttämänä erityisasiantuntijana tehdessään tilaustyönä yhteisön kiinteistösalkkua koskevia arvonmäärittäyksiä, jotka on nimenomaan räätälöity yhteisöön liittyviä tosiseikkoja ja olosuhteita varten.
- Jotkin vakuutusmatemaatikkojen organisaatiot julkaisevat yleiseen käyttöön kuolevuustaulukoita, joiden voidaan katsoa olevan ulkoisesta informaatiolähteestä saatua informaatiota, kun yhteisö käyttää sitä. Sama vakuutusmatemaatikkojen organisaatio voi toimia myös johdon käyttämänä erityisasiantuntijana, kun on kyse erilaisesta, yhteisön erityisiin olosuhteisiin räätälöidystä informaatiosta, jonka tarkoituksena on auttaa johtoa määrittämään yhteisön eri eläkejärjestelyihin liittyvä eläkevastuuvetka.
- Ulkopuolisella henkilöllä tai organisaatiolla voi olla erityisasiantuntemusta mallien käytössä arvioitaessa käypää arvoa arvopapereille, joille ei ole havainnoitavissa olevia markkinoita. Jos ulkopuolinen henkilö tai organisaatio käyttää tätä erityisasiantuntemusta arvion tekemiseen erityisesti kyseistä yhteisöä varten ja johto hyödyntää tätä työtä tilinpäätöstä laatiessaan, ulkopuolinen henkilö tai organisaatio on todennäköisesti johdon käyttämä erityisasiantuntija kyseisen informaation suhteen. Toisaalta jos kyseinen ulkopuolinen henkilö tai organisaatio pelkästään tuottaa yleisölle yksityisiä liiketoimia koskevia hintatietoja tai hinnoittelun liittyvää tietoa ja yhteisö hyödyntää tätä tietoa omissa arviointimenetelmissään, ulkopuolinen henkilö on todennäköisesti ulkoinen informaatiolähde tällaisen informaation suhteen.
- Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio voi julkistaa laajan käyttäjäjoukon käyttöön soveltuvaa informaatiota jotakin toimialaa koskevista riskeistä tai olosuhteista. Jos yhteisö käyttää tällaista tietoa laatiessaan riskiä koskevia tilinpäätöstietoja (esim. IFRS 7:n¹⁴ mukaisesti), tällaisen informaation katsottaisiin yleensä olevan ulkoisesta informaatiolähteestä saatua. Jos kuitenkin on annettu tehtäväksi samantyyppisen, kyseisiä riskejä koskevan informaation tuottaminen erityisasiantuntemusta käyttäen ja yhteisön olosuhteisiin räätälöitynä, ulkopuolinen henkilö tai organisaatio toimii todennäköisesti johdon käyttämänä erityisasiantuntijana.

¹⁴ Kansainvälinen tilinpäätösstandardi (IFRS) 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

- Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio voi käyttää erityisasiantuntemustaan tuottaessaan markkinoiden senhetkisiä ja tulevia trendejä koskevaa informaatiota, jonka se antaa ja joka soveltuu laajan käyttäjäjoukon käytettäväksi. Jos yhteisö käyttää tällaista informaatiota apuna kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviä oletuksia koskevassa päätöksenteossa, tällaisen informaation katsotaan todennäköisesti olevan ulkoisesta informaatiolähteestä saatua. Jos yhteisö on antanut tehtäväksi sellaisen samantyyppisen senhetkisiä ja tulevia trendejä koskevan informaation tuottamisen, joka on relevanttia yhteisöön liittyvien erityisten tosiseikkojen ja olosuhteiden kannalta, ulkopuolinen henkilö tai organisaatio toimii todennäköisesti johdon käyttämänä erityisasiantuntijana.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

(viittaus: kappale 6)

- A1. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskerptomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on selvittänyt, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa tilintarkastuksessa¹⁵) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenettelyistä. Lisäksi Yhteisön kirjanpitoaineisto ja muut yhteisön sisäiset informaatiolähteet ovat on muiden yhteisön sisäisten ja ulkoisten lähteiden lisäksi tärkeitä tilintarkastusevidenssin lähteitä. Tieto, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, on myös saatettu tuottaa hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tai se on saatettu hankkia ulkoisesta informaatiolähteestä. Tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa tietoa että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä.
- A2. Suurin osa tilintarkastajan lausuntonsa laatimiseksi tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta. Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettaviin toimenpiteisiin voivat tiedustelujen lisäksi kuulua yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, vahvistusten hankkiminen, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen ja analyttiset toimenpiteet, usein jonkinlaisina yhdistelminä. Vaikka tiedustelut saattavat tuottaa tärkeää tilintarkastusevidenssiä ja voivat jopa antaa evidenssiä virheellisyydestä, tiedustelut eivät yksinään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei kannanottotasolla ole olennaista virheellisyyttä tai että kontrollit toimivat tehokkaasti.

¹⁵ ISA 315 (uudistettu), kappale 9

- A3. Kuten ISA 200:ssa¹⁶ selitetään, kohtuullinen varmuus saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin (ts. riskin, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.
- A4. Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvitavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan) sekä myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata evidenssin heikkoa laatua.
- A5. Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu hankkimishetkellä vallinneista yksittäisistä olosuhteista.
- A6. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.¹⁷ Ammatillisen harkinnan perusteella ratkaistaan, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 200:ssa käsitellään esimerkiksi tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, taloudellisen raportoinnin oikea-aikaisuutta sekä hyötyjen ja kustannusten välistä tasapainoa, jotka ovat relevantteja tekijöitä tilintarkastajan käyttäessä ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastusevidenssin lähteet

- A7. Osa tilintarkastusevidenssistä hankitaan suorittamalla toimenpiteitä kirjanpitoaineiston tarkastamiseksi esimerkiksi analysoimalla ja läpikäymällä sitä, suorittamalla uudelleen taloudellisen raportoinnin prosessissa noudatettuja menettelyjä ja täsmäyttämällä keskenään samaa informaatiota eri muodoissaan ja eri tarkoituksiin käytettynä. Tällaisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla tilintarkastaja voi todeta, että kirjanpitoaineisto on sisäisesti johdonmukaista ja että se täsmää tilinpäätökseen.
- A8. Yhdenmukaisesta tilintarkastusevidenssistä, joka on hankittu eri lähteistä tai on luonteeltaan erilaista, saadaan yleensä enemmän varmuutta kuin yksittäin tarkastelluista tilintarkastusevidenssin osista. Esimerkiksi yhteisöstä riippumattomasta

¹⁶ ISA 200, kappale 5

¹⁷ ISA 330, kappale 26

lähteestä saatava vahvistava tieto voi lisätä varmuutta, jonka tilintarkastaja saa sisäisesti tuotetusta tilintarkastusevidenssistä, kuten kirjanpitoaineistoon, kokouspöytäkirjoihin tai johdon vahvistusilmoituksiin sisältyvästä evidenssistä.

- A9. Yhteisöstä riippumattomista lähteistä saatavaa tietoa, jota tilintarkastaja saattaa käyttää tilintarkastusevidenssinä, voivat olla kolmansilta osapuolilta saatavat vahvistukset; ja ulkoisesta informaatiolähteestä saatava tieto, kuten analyytikkojen raportit ja kilpailijoita koskeva vertailukelpoinen tieto (benchmarking-tieto).

Tilintarkastustoimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

- A10. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu) ja ISA 330:ssa edellytetään ja niissä lähemmin selitetään, tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi suorittamalla
- (a) riskienarviointitoimenpiteitä; ja
 - (b) muita tilintarkastustoimenpiteitä, joihin kuuluvat:
 - (i) kontrollien testaus silloin, kun ISA-standardit sitä edellyttävät tai kun tilintarkastaja on päättänyt toimia niin; ja
 - (ii) aineistotarkastustoimenpiteet, joihin kuuluu yksittäisten tapahtumien tarkastusta ja analyytisiä aineistotarkastustoimenpiteitä.
- A11. Jäljempänä kappaleissa A14–A25 kuvattuja tilintarkastustoimenpiteitä voidaan käyttää riskienarviointitoimenpiteinä, kontrollien testauksena tai aineistotarkastustoimenpiteinä riippuen siitä, millaisessa yhteydessä tilintarkastaja niitä soveltaa. Kuten ISA 330:ssä selitetään, aiemmista tilintarkastuksista saatua tilintarkastusevidenssiä saatetaan tietyissä olosuhteissa käyttää tarkoitukseen soveltuvana tilintarkastusevidenssinä silloin, kun tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä varmistuakseen siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia.¹⁸
- A12. Käytettävien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ja ajoitukseen saattaa vaikuttaa se, että osa kirjanpitoaineistoon sisältyvistä tiedoista ja muusta tiedosta saattaa olla saatavilla vain sähköisessä muodossa taikka vain tiettyinä ajankohtina tai ajanjaksoina. Esimerkiksi lähdedokumentit, kuten ostotilaukset ja -laskut, ovat ehkä olemassa vain sähköisessä muodossa, kun yhteisö harjoittaa sähköistä kaupankäyntiä, tai ne on saatettu hävittää skannauksen jälkeen, kun yhteisö käyttää kuvankäsittelyjärjestelmiä aineiston säilyttämisen ja hakemisen helpottamiseksi.
- A13. Tietty sähköinen tieto ei välttämättä ole käytettävissä määrätyn ajanjakson jälkeen esimerkiksi, jos tiedostoja on muutettu ja jos varmuuskopioita ei ole olemassa. Näin ollen tilintarkastaja voi yhteisön tietojensäilyttämisperiaatteista johtuvista syistä katsoa tarpeelliseksi pyytää, että osa tiedoista säilytetään, jotta tilintarkastaja voisi tarkastella niitä, tai suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä silloin, kun tiedot ovat käytettävissä.

¹⁸ ISA 330, kappale A35

Yksityiskohtainen tarkastus

- A14. Yksityiskohtainen tarkastus käsittää aineiston tai dokumenttien tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, taikka omaisuuserän fyysistä tutkimista. Asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtaisen tarkastuksen tuloksena saatavan tilintarkastusevidenssin luotettavuus vaihtelee riippuen asiakirjojen ja muun aineiston luonteesta ja lähteestä sekä, kun kysymys on sisäisistä asiakirjoista ja muusta sisäisestä aineistosta, niiden tuottamista koskevien kontrollien tehokkuudesta. Esimerkki kontrollien testauksessa käytettävästä yksityiskohtaisesta tarkastuksesta on aineiston yksityiskohtainen tarkastus valtuutuksia koskevan evidenssin saamiseksi.
- A15. Jotkin asiakirjat ovat sellaisenaan tilintarkastusevidenssiä omaisuuserän olemassaolosta, mistä on esimerkkinä asiakirja, joka muodostaa rahoitusinstrumentin, kuten osakkeen tai joukkovelkakirjalainan. Tällaisten asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus ei välttämättä tuota tilintarkastusevidenssiä omistuksesta tai arvosta. Toteutuneen sopimuksen yksityiskohtainen tarkastus saattaa lisäksi tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden, kuten tulouttamisperiaatteiden, soveltamisesta.
- A16. Aineellisten hyödykkeiden yksityiskohtainen tarkastus saattaa tuottaa luotettavaa tilintarkastusevidenssiä niiden olemassaolosta mutta ei välttämättä yhteisön oikeuksista ja velvoitteista tai hyödykkeiden arvostuksesta. Yksittäisten vaihto-omaisuuteen sisältyvien hyödykkeiden yksityiskohtaista tarkastusta saatetaan suorittaa samalla, kun havainnoidaan fyysistä inventointia.

Havainnointi

- A17. Havainnointi sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysistä inventointia tai kontrollitoimintojen suorittamista. Havainnointi tuottaa tilintarkastusevidenssiä prosessin tai toimenpiteen suorittamisesta, mutta se rajoittuu havainnointihetkeen, ja lisäksi havainnointia rajoittaa se, että havainnoinnin kohteena oleminen saattaa vaikuttaa siihen, miten prosessi tai toimenpide suoritetaan. Katso ISA 501:stä lisäohjeistusta fyysisen inventoinnin havainnoimisesta.¹⁹

Ulkopuoliset vahvistukset

- A18. Ulkopuolinen vahvistus on tilintarkastusevidenssiä, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä. Ulkopuolisten vahvistusten hankkiminen on usein relevanttia, kun on kysymys tiettyihin tilien saldoihin ja niiden osiin liittyvistä kannanotoista. Ulkopuolisten vahvistusten ei kuitenkaan tarvitse rajoittua yksinomaan tilien saldoihin. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi pyytää vahvistusta yhteisön ja kolmannen osapuolen välisistä sopimusehdoista tai liiketapahtumista; vahvistuspyyntö voi olla suunniteltu siten, että siinä kysytään, onko sopimukseen tehty muutoksia, ja jos on, mistä kohdista on kysymys. Ulkopuolisia vahvistuksia

¹⁹ ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – Erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*

käytetään myös tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, että tiettyjä ehtoja ei ole, esimerkiksi ettei ole sellaista ”sivuvälipuhetta”, joka saattaa vaikuttaa tulouttamiseen. Katso tarkempaa ohjeistusta ISA 505:stä.²⁰

Uudelleenlaskenta

- A19. Uudelleenlaskenta sisältää asiakirjojen tai muun aineiston matemaattisen oikeellisuuden tarkistamista. Uudelleenlaskenta voidaan suorittaa manuaalisesti tai sähköisesti.

Uudelleen suorittaminen

- A20. Uudelleen suorittamiseen kuuluu, että tilintarkastaja suorittaa itsenäisesti toimenpiteitä tai kontroleja, jotka on alun perin suoritettu osana yhteisön sisäistä valvontaa.

Analyttiset toimenpiteet

- A21 Analyttiset toimenpiteet koostuvat taloudellisen tiedon arvioinneista, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös, että siinä määrin kuin on tarpeellista, tutkitaan tunnistettuja vaihteluja tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista. Katso lisäohjeistusta ISA 520:sta.

Tiedustelut

- A22. Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä. Tiedusteluja käytetään laajalti koko tilintarkastuksen ajan muiden tilintarkastustoimenpiteiden ohella. Tiedustelut voivat vaihdella virallisista kirjallisista tiedusteluista epävirallisiin suullisiin tiedusteluihin. Tiedusteluihin saatujen vastausten arviointi on olennainen osa tiedustelujen tekemisprosessia.
- A23. Tiedusteluihin saadut vastaukset saattavat antaa tilintarkastajalle uutta tietoa tai vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä. Vaihtoehtoisesti vastaukset voivat myös tuottaa tietoa, joka eroaa merkittävästi muusta tilintarkastajan hankkimasta tiedosta, mistä esimerkkinä on tieto mahdollisuudesta, että johto sivuuttaa kontroleja. Joissakin tapauksissa tiedusteluihin saadut vastaukset antavat tilintarkastajalle perusteen muuttaa tilintarkastustoimenpiteitä tai suorittaa niitä lisää.
- A24. Vaikka tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistaminen on usein erityisen tärkeää, niin silloin, kun on kysymys johdon aikomuksista, saattaa sellaista tietoa, joka tukee johdon aikomuksia, olla saatavilla rajoitetusti. Tällöin voidaan tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistamiseksi saada relevanttia tietoa muodostamalla käsitys siitä, miten johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamiaan aikomuksia, mitkä ovat johdon esittämät perustelut tietyn toimintatavan valitsemiselle, ja miten hyvin johto pystyy toimimaan tietyllä tavalla.

²⁰ ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*

- A25. Tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi hankkia johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä joistakin seikoista kirjallisia vahvistusilmoituksia suullisiin tiedusteluihin saatujen vastausten vahvistamiseksi. Katso lisäohjeistusta ISA 580:stä.²¹

Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto

Relevanssi ja luotettavuus (viittaus: kappale 7)

- A26. Kuten kappaleessa A1 todetaan, vaikkakin tilintarkastusevidenssiä hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla, evidenssi voi sisältää myös tietoa, jota on hankittu muista lähteistä, kuten esimerkiksi aiemmista tilintarkastuksista, tietyissä olosuhteissa tilintarkastusyhteisössä noudatettavien asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenettelyistä sekä noudatettaessa tiettyjä säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia (esim. velvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamista jättämistä yhteisössä). Kaiken tilintarkastusevidenssin laatuun vaikuttaa se, kuinka relevanttia ja luotettavaa sen perustana oleva tieto on.

Relevanssi

- A27. Relevanssissa on kysymys siitä, että evidenssillä on looginen yhteys tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen tai soveltuviissa tapauksissa asianomaiseen kannanottoon tai että evidenssillä on merkitystä toimenpiteen tarkoituksen tai kannanoton kannalta. Tarkastuksen suunta voi vaikuttaa siihen, kuinka relevanttia tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on. Esimerkiksi jos tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksena on tarkastaa ostovelkojen olemassaoloa tai arvostusta sen toteamiseksi, onko ne esitetty todellista suurempina, kirjattujen ostovelkojen tarkastaminen voi olla relevantti tilintarkastustoimenpide. Toisaalta silloin, kun ostovelkojen olemassaoloa tai arvostusta tarkastetaan sen toteamiseksi, onko ne esitetty todellista pienempinä, kirjattujen ostovelkojen tarkastaminen ei olisi relevanttia, vaan sen sijaan olisi relevanttia tarkastaa esimerkiksi myöhemmin suoritettuja maksuja, maksamatta olevia laskuja, tavarantoimittajilta saatuja ilmoituksia sekä vastaanottoilmoituksia, jotka eivät täsmää laskuihin.
- A28. Jotkin tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuottaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia vain tiettyjen kannanottojen kannalta. Esimerkiksi tilikauden päättymisen jälkeen saatuja suorituksia koskevien asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus voi tuottaa tilintarkastusevidenssiä saamisten olemassaolosta ja arvostuksesta mutta ei välttämättä katkosta. Samoin tiettyä kannanottoa, esimerkiksi vaihtomaisuuden fyysistä olemassaoloa, koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen ei korvaa tilintarkastusevidenssin hankkimista muusta kannanotosta, esimerkiksi kyseisen vaihtomaisuuden arvostuksesta. Toisaalta eri lähteistä hankittu tai eriluonteinen tilintarkastusevidenssi voi usein olla relevanttia saman kannanoton kannalta.

²¹ ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

- A29. Kontrollien testauksen tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla. Relevantin tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettavan kontrollien testauksen suunnitteluun kuuluu, että yksilöidään ne ehdot (piirteet tai ominaisuudet), jotka toteutuessaan osoittavat kontrollin toimivan, sekä ne ehdot, jotka toteutuessaan osoittavat poikkeamista asianmukaisesta toiminnasta. Tilintarkastaja voi sitten testata, täyttyvätkö nämä ehdot vai ei.
- A30. Aineistotarkastustoimenpiteiden tarkoituksena on kannanottotasolla olevien virheellisyyksien havaitseminen. Näihin toimenpiteisiin kuuluu yksittäisten tapahtumien tarkastamista ja analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä. Aineistotarkastustoimenpiteiden suunnitteluun kuuluu, että yksilöidään tarkastuksen tarkoituksen kannalta relevantit ehdot, joiden toteutuminen tarkoittaa virheellisyttä relevantissa kannanotossa.

Luotettavuus

- A31. Tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon ja näin ollen tilintarkastusevidenssin itsensä luotettavuuteen vaikuttavat tiedon lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu, mukaan lukien relevanteissa tapauksissa sen tuottamista ja säilyttämistä koskevat kontrollit. Siksi erityyppisen tilintarkastusevidenssin luotettavuutta koskevista yleistyksistä on tärkeitä poikkeuksia. Silloinkin, kun tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto hankitaan yhteisön ulkopuolisista lähteistä, saattaa esiintyä olosuhteita, jotka voisivat vaikuttaa sen luotettavuuteen. Esimerkiksi yhteisöstä riippumattomasta ulkopuolisesta lähteestä hankittu tieto ei välttämättä ole luotettavaa, jos kyse ei ole asiaan perehtyneestä lähteestä, tai johdon käyttämä erityisasiantuntija ei ehkä ole objektiivinen. Vaikka poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistykset tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta saattavat olla hyödyllisiä:
- Tilintarkastusevidenssin luotettavuus lisääntyy, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.
 - Sisäisesti tuotetun tilintarkastusevidenssin luotettavuus lisääntyy, kun sitä koskevat yhteisön käyttämät kontrollit, mukaan lukien sen tuottamista ja säilyttämistä koskevat kontrollit, ovat tehokkaita.
 - Tilintarkastajan itsensä hankkima tilintarkastusevidenssi (esimerkiksi kontrollin soveltamista koskeva havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu tilintarkastusevidenssi (esimerkiksi kontrollin soveltamista koskevat tiedustelut).
 - Tilintarkastusevidenssi, joka on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, on luotettavampaa kuin suullisesti saatu tieto (esimerkiksi kokouksen aikana kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkepäin annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).
 - Alkuperäisistä asiakirjoista saatava tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa kuin tilintarkastusevidenssi, joka saadaan valo- tai telekopiosta tai

kuvatuista, digitoiduista tai muulla tavoin sähköiseen muotoon muutetuista asiakirjoista, joiden luotettavuus voi riippua niiden laatimista ja säilyttämistä koskevista kontroleista.

- A32. ISA 520 sisältää lisäohjeistusta sen tiedon luotettavuudesta, jota käytetään suunniteltaessa aineistotarkastustoimenpiteinä käytettäviä analyysisiä toimenpiteitä.²²
- A33. ISA 240:ssä käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastajalla on syytä uskoa, ettei asiakirja ehkä ole aito tai että sitä on muutettu ilman että muutoksesta on kerrottu tilintarkastajalle.²³
- A34. ISA 250 (uudistettu)²⁴ sisältää lisäohjeistusta tilanteisiin, joissa tilintarkastaja noudattaa säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä yhteisössä, ja näin mahdollisesti saa ISA-standardien mukaisen työn kannalta relevanttia lisäinformaatiota, ja arvioi tällaisen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutuksia tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin.

Ulkoiset informaatiolähteet

- A34a. Tilintarkastajan täytyy kappaleen 7 mukaan arvioida, kuinka luotettavaa ja relevanttia on ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto, jota aiotaan käyttää tilintarkastusevidenssinä, riippumatta siitä onko yhteisö käyttänyt kyseistä informaatiota tilinpäätöksen laatimiseen vai onko tilintarkastaja hankkinut sen. Kun on kyse ulkoisesta informaatiolähteestä saadusta tiedosta, tähän arviointiin voi tietyissä tapauksissa kuulua tilintarkastusevidenssiä, joka koskee ulkoista informaatiolähdettä tai sitä, kuinka se tuottaa informaatiota, ja joka hankintaan suunnitteleamalla ja suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä ISA 330:n tai soveltuviissa tapauksissa ISA 540:n (uudistettu)²⁵ mukaisesti.
- A34b. Tilintarkastajan muodostama käsitys siitä, miksi johto tai soveltuviissa tapauksissa johdon käyttämä erityisasiantuntija käyttää ulkoista informaatiolähdettä ja kuinka informaation relevanssi ja luotettavuus on arvioitu (mukaan lukien sen oikeellisuus ja täydellisyys), voi auttaa tilintarkastajaa kyseisen tiedon relevanssin ja luotettavuuden arvioimisessa.
- A34c. Seuraavat seikat voivat olla tärkeitä arvioitaessa, kuinka relevanttia ja luotettavaa ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto on, sen oikeellisuus ja täydellisyys mukaan luettuna, kun otetaan huomioon, että jotkin näistä tekijöistä saattavat olla relevantteja vain, kun johto on käyttänyt kyseistä tietoa tilinpäätöksen laatimiseen tai kun tilintarkastaja on hankkinut sen:

²² ISA 520, kappale 5(a)

²³ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 14

²⁴ ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappale 9

²⁵ *ISA 540 (uudistettu) Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

- ulkoisen informaatiolähteen luonne ja auktoriteettiasema. Esimerkiksi keskuspankki tai valtion tilastotoimisto, jolla on lakiin perustuva mandaatti tuottaa toimialakohtaista tietoa yleisölle, on todennäköisesti auktoriteetti tietäntyyppisen tiedon suhteen;
- mahdollisuus vaikuttaa hankittuun tietoon yhteisön ja informaatiolähteen välisten suhteiden avulla;
- ulkoisen informaatiolähteen pätevyys ja maine informaation suhteen, mukaan lukien se, tuottaako lähde tilintarkastajan harkinnan mukaan säännöllisesti luotettavaksi osoittautunutta informaatiota;
- tilintarkastajan aikaisempi kokemus ulkoisen informaatiolähteen tuottaman tiedon luotettavuudesta;
- evidenssi siitä, että käyttäjät markkinoilla yleisesti hyväksyvät ulkoisesta informaatiolähteestä saatavan tiedon relevanssin ja luotettavuuden samankaltaisessa tarkoituksessa kuin mihin johto tai tilintarkastaja on käyttänyt sitä;
- se, onko yhteisöllä käytössä hankitun tiedon relevanssiin ja luotettavuuteen kohdistuvia kontrolleja;
- se, kokoako ulkoinen informaatiolähde yleistä markkinainformaatiota vai toimiiko se suoraan ”tuottamalla” markkinatransaktioita;
- se, soveltuuko informaatio käytettäväksi tavalla, jolla sitä käytetään, ja soveltuvissa tapauksissa, onko sovellettava tilinpäätösnormisto otettu huomioon sitä tuottaessa;
- vaihtoehtoinen informaatio, joka saattaa olla käytettyyn informaation nähdessä ristiriitaista;
- saatuun informaatioon liittyvien vastuunrajoitusten tai muiden rajoittavien ilmausten luonne ja laajuus;
- tieto menetelmistä, joita käytetään informaatiota tuottaessa, ja siitä, miten menetelmiä sovelletaan sekä soveltuvissa tapauksissa siitä, miten tällaisessa soveltamisessa on käytetty malleja, samoin kuin menetelmiä koskevista kontrolleista; ja
- silloin kun sitä on saatavissa, informaatio, joka on relevanttia tarkastelussa niiden oletusten ja muun tiedon asianmukaisuutta, joita ulkoiset informaatiolähteet ovat käyttäneet hankittua tietoa tuottaessaan.

A34d. Tilintarkastajan suorittaman tarkastelun luonteessa ja laajuudessa otetaan huomioon kannanottotasolla arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit, joiden kannalta ulkoisen informaation käyttäminen on relevanttia, se missä määrin ulkoisen informaation käyttäminen on relevanttia arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin johtaneiden syiden kannalta, ja se mahdollisuus, ettei ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto ehkä ole luotettavaa (esimerkiksi onko se peräisin uskottavasta lähteestä). Kappaleessa A34a kuvattuja seikkoja koskevan tar-

kastelunsa perusteella tilintarkastaja saattaa todeta, että tarvitaan parempi käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta ISA 315:n mukaisesti tai että ISA 330:n²⁶ ja soveltuviissa tapauksissa ISA 540:n (uudistettu)²⁷ mukaiset tilintarkastustoimenpiteet ovat kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia ulkoisesta informaatiolähteestä saadun informaation käyttöön liittyviin arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Tällaisiin toimenpiteisiin voi kuulua:

- ulkoisesta informaatiolähteestä saadun tiedon vertaaminen vaihtoehtoisesta riippumattomasta informaatiolähteestä saatuun tietoon.
- silloin kun se on relevanttia arvioitaessa johdon ulkoisen informaatiolähteen käyttöä, käsityksen muodostaminen kontrolleista, joita johdolla käytössään ulkoisista informaatiolähteistä saatavan tiedon luotettavuuden arvioimiseksi, ja mahdollisesti tällaisten kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen.
- toimenpiteet, joiden avulla hankitaan tietoa ulkoisesta informaatiolähteestä käsityksen saamiseksi sen prosesseista, tekniikoista ja oletuksista sen kontrollien tunnistamiseksi ja ymmärtämiseksi ja relevanteissa tapauksissa kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseksi.

A34e. Joissakin tilanteissa mahdollisesti vain yksi tuottaja tuottaa tiettyä informaatiota, esimerkiksi kun kyseessä on keskuspankin tai julkisen vallan tuottama informaatio kuten inflaatioaste, tai on vain yksi yleisesti hyväksytty toimialajärjestö. Tällöin tilintarkastajan ratkaisuun siitä, mikä mahdollisesti olisi asianmukaisten tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus kyseisissä olosuhteissa, vaikuttavat informaatiolähteen luonne ja luotettavuus, arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, joiden kannalta ulkoinen informaatio on relevanttia, ja se missä määrin kyseisen informaation käyttäminen on relevanttia arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneiden syiden kannalta. Esimerkiksi kun informaatio tulee uskottavasta auktoriteettiasemassa olevasta lähteestä, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet voivat olla vähemmän laajoja, kuten informaation vertaaminen lähteen verkkosivuilla olevaan tietoon tai julkistettuun tietoon. Joissakin toisissa tapauksissa, jos lähteen ei arvioida olevan uskottava, tilintarkastaja saattaa todeta laajemmat toimenpiteet asianmukaisiksi, ja jos ei ole olemassa vaihtoehtoista riippumatonta lähdettä, jota vastaan voisi tehdä vertailuja, hän voi harkita, olisiko asianmukaista suorittaa – jos käytännössä on mahdollista – toimenpiteitä tiedon hankkimiseksi ulkoisesta informaatiolähteestä, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A34f. Silloin kun tilintarkastajalla ei ole riittävää perustaa ulkoisesta informaatiolähteestä saadun tiedon relevanssin ja luotettavuuden arvioimiseksi, kyseessä voi olla tarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, jos tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ei ole mahdollista hankkia vaihtoehtoisten toi-

²⁶ ISA 330, kappale 6

²⁷ ISA 540 (uudistettu), kappale 30

menpiteiden avulla. Mahdollinen laajuutta koskeva rajoitus arvioidaan ISA 705:n (uudistettu)²⁸ vaatimusten mukaisesti.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottaman tiedon luotettavuus
(viittaus: kappale 8)

- A35. Yhteisön tilinpäätöksen laatiminen saattaa edellyttää erityisasiantuntemusta joltakin muulta alueelta kuin kirjanpidosta tai tilintarkastuksesta, kuten vakuutusmatemaattisista laskelmista, arvonmäärityksistä tai teknisistä tiedoista. Yhteisö voi ottaa näiden alueiden erityisasiantuntijoita työ- tai toimeksiantosuhteeseen saadakseen tilinpäätöksen laatimiseen tarvittavan erityisasiantuntemuksen. Jos näin ei tehdä, kun tällainen erityisasiantuntemus on tarpeellista, olennaisen virheellisyiden riskit kasvavat.
- A36. Silloin kun tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on tuotettu hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, sovelletaan tämän standardin kappaleen 8 vaatimusta. Jollakin henkilöllä tai organisaatiolla voi esimerkiksi olla erityisasiantuntemusta mallien soveltamisesta käypien arvojen arvioimiseen arvopapereille, joille ei ole olemassa seurattavissa olevia markkinoita. Jos henkilö tai organisaatio soveltaa tätä erityisasiantuntemusta arvion tekemiseen ja yhteisö käyttää arviota tilinpäätöksen laatimiseen, kyseinen henkilö tai organisaatio on johdon käyttämä erityisasiantuntija, ja tällöin sovelletaan kappaletta 8. Toisaalta jos kyseinen henkilö tai organisaatio vain antaa yksittäisiä liiketoimia koskevia hintatietoja, jotka eivät muutoin ole yhteisön saatavissa, ja yhteisö hyödyntää niitä omissa arviointimenetelmissään, tällaisiin tietoihin sovelletaan tämän standardin kappaletta 7, jos niitä käytetään tilintarkastusevidenssinä, ~~mutta ja~~ tällöin on kysymys ulkoisesta informaatiolähteestä saadusta tiedosta, ei ole kysymys ei johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntämisestä yhteisössä.
- A37. Tämän standardin kappaleen 8 vaatimukseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin
- minkä luonteisen ja kuinka monimutkaisen seikan kanssa johdon käyttämä erityisasiantuntija on tekemisissä;
 - kyseiseen seikkaan sisältyvät olennaisen virheellisyiden riskit;
 - tilintarkastusevidenssin saatavuus vaihtoehtoisista lähteistä;
 - johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet;
 - onko johdon käyttämä erityisasiantuntija yhteisön palveluksessa vai onko kyseessä osapuoli, joka on yhteisöön toimeksiantosuhteessa relevanttien palvelujen suorittamiseksi;

²⁸ ISA 705 (uudistettu) Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen, kappale 13

- missä määrin johto voi käyttää määräys- tai vaikutusvaltaa käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön;
- sovelletaanko johdon käyttämään erityisasiantuntijaan teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia standardeja;
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan työtä koskevien kontrollien luonne ja laajuus yhteisössä;
- tilintarkastajan tietämys ja kokemus johdon käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta;
- tilintarkastajan aikaisempi kokemus kyseisen erityisasiantuntijan tekevästä työstä.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus
(viittaus: kappale 8(a))

- A38. Pätevyys koskee johdon käyttämän erityisasiantuntijan asiantuntemuksen luonnetta ja tasoa. Kyvykkyys koskee sitä, kuinka johdon käyttämä erityisasiantuntija pystyy hyödyntämään pätevyyttään kyseisissä olosuhteissa. Kyvykkyyteen vaikuttavia tekijöitä voivat olla esimerkiksi maantieteellinen sijainti sekä käytettävissä oleva aika ja resurssit. Objektiivisuus koskee mahdollisia vaikutuksia, joita tarkoitushakuisuudella, eturistiriidoilla tai muiden henkilöiden vaikutuksella voi olla johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammatilliseen tai liiketoimintaa koskevaan harkintaan. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus sekä kyseisen erityisasiantuntijan työtä yhteisössä koskevat kontrollit ovat tärkeitä tekijöitä, jotka liittyvät johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottaman tiedon luotettavuuteen.
- A39. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi
- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
 - keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.
 - keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä tuntevien henkilöiden kanssa.
 - tieto erityisasiantuntijan päteväytymisestä, ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäsenyydestä, toimiluvasta tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
 - erityisasiantuntijan tieteelliset julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
 - mahdollinen tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija, joka auttaa tilintarkastajaa hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottamasta tiedosta.
- A40. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa relevantteihin seikkoihin kuuluu se, sovelletaanko erityisasiantun-

tijan työhön teknisiä suoriutumistandardeja tai muita ammatillisia tai toimialaa koskevia vaatimuksia, esimerkiksi eettisiä standardeja ja muita ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäseniä koskevia vaatimuksia, toimiluvan antavan tahon käyttämiä hyväksymiskriteerejä taikka säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia.

A41. Muita mahdollisesti relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi

- kuinka relevanttia johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys on asiassa, johon erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään, mukaan lukien mahdolliset erikoistumisalueet erityisasiantuntijan osaamisalueella. Esimerkiksi tietty vakuutusmatemaatikko voi olla erikoistunut vahinkovakuutukseen, mutta hänellä voi olla rajallinen asiantuntemus eläkelaskennasta.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys relevantteja kirjanpitovaatimuksia koskevissa asioissa, esimerkiksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten oletusten ja menetelmien, soveltuviissa tapauksissa mallit mukaan lukien, tuntemus.
- viittaavatko odottamattomat tapahtumat, olosuhteiden muutokset tai tilintarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi siihen, että johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyuden ja objektiivisuuden alkuperäinen arviointi voi olla tarpeellista ottaa uudelleen tarkasteltavaksi tilintarkastuksen edetessä.

A42. Useat erilaiset seikat, esimerkiksi oman intressin uhat, asian ajamisen uhat, läheisyyden uhat, oman työn tarkastamisen uhat ja painostuksen uhat, voivat vaarantaa objektiivisuuden. Tällaisia uhkia voidaan pienentää varotoimilla, joita voidaan luoda joko ulkoisten rakenteiden (esimerkiksi johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammattikunta taikka säädös tai määräys) avulla tai johdon käyttämän erityisasiantuntijan työympäristön (esimerkiksi laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat) avulla.

A43. Vaikkei kaikkia johdon käyttämän erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantavia uhkia pystytä poistamaan varotoimilla, esimerkiksi painostuksen uhilla voi olla vähemmän merkitystä yhteisöön toimeksiantosuhteessa kuin työsuhteessa olevalle erityisasiantuntijalle, ja varotoimet, kuten laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat, voivat olla tehokkaampia. Koska objektiivisuutta vaarantava uhka, joka syntyy työsuhteesta yhteisöön, on aina olemassa, yhteisön palveluksessa olevan erityisasiantuntijan ei yleensä voida katsoa olevan objektiivinen sen todennäköisemmin kuin yhteisön muiden työntekijöiden.

A44. Yhteisöön toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioitaessa voi olla relevanttia keskustella johdon ja kyseisen erityisasiantuntijan kanssa intresseistä ja suhteista, jotka voivat vaarantaa erityisasiantuntijan objektiivisuuden, sekä varotoimista, mukaan lukien erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, ja arvioida, ovatko varotoimet riittäviä. Uhkia aiheuttavia intressejä ja suhteita voivat olla esimerkiksi

- taloudelliset intressit.

- liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
- muiden palvelujen suorittaminen.

Käsityksen muodostaminen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä
(viittaus: kappale 8(b))

- A45. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä koskeva käsitys sisältää käsityksen asianomaisesta erityisosaamisalueesta. Asianomaista erityisosaamisaluetta koskeva käsitys voidaan muodostaa samalla, kun tilintarkastaja ratkaisee, onko hänellä asiantuntemusta johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn arvioimiseen vai tarvitseeko hän tätä tarkoitusta varten oman erityisasiantuntijan.²⁹
- A46. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan osaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla:
- kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen tilintarkastuksen kannalta relevantteja erikoistumisalueita.
 - sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säädöksiin perustuvia vaatimuksia.
 - mitä oletuksia ja menetelmiä johdon käyttämä erityisasiantuntija käyttää ja ovatko ne erityisasiantuntijan edustamalla alalla yleisesti hyväksytyjä ja taloudellisen raportoinnin tarkoituksiin soveltuvia.
 - johdon käyttämän erityisasiantuntijan käyttämän sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne.
- A47. Silloin kun johdon käyttämä erityisasiantuntija on yhteisöön toimeksiantosuhteessa, on yleensä laadittu toimeksiantokirje tai tehty yhteisön ja erityisasiantuntijan välillä muun muotoinen kirjallinen sopimus. Tilintarkastajan muodostaessa käsitystä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä hänelle voi olla tämän sopimuksen arvioimisesta apua sen ratkaisemisessa, ovatko seuraavat seikat tilintarkastajan tarkoituksiin nähden asianmukaisia:
- erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet;
 - johdon ja erityisasiantuntijan roolit ja vastuut; ja
 - johdon ja erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti toimittaman raportin luonne.
- A48. Jos johdon käyttämä erityisasiantuntija on yhteisön palveluksessa, tällaisen kirjallisen sopimuksen olemassaolo ei ole kovin todennäköistä. Erityisasiantuntijalle ja muille johtoon kuuluville osoitettavat tiedustelut voivat tällöin olla tilintarkastajalle asianmukaisin tapa hankkia tarvittava käsitys.

²⁹ ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*, kappale 7

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuuden arvioiminen
(viittaus: kappale 8(c))

A49. Huomioon otettavia seikkoja arvioitaessa johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuutta jotakin kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi ovat esimerkiksi

- kuinka relevantteja ja kohtuullisia kyseisen erityisasiantuntijan havainnot tai johtopäätökset ovat, kuinka yhdenmukaisia ne ovat muun tilintarkastusevidenssin kanssa, ja kuvastuvatko ne asianmukaisesti tilinpäätöksessä;
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat; ja
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävästi lähdetiedon käyttöä, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on; ja
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu ulkoisesta informaatiolähteestä saatavan tiedon käyttöä, kuinka relevanttia ja luotettavaa kyseinen tieto on.

Yhteisön tuottama tilintarkastajan tarkoituksiin käytettävä tieto
(viittaus: kappaleet 9(a)–(b))

A50. Jotta tilintarkastaja pystyisi hankkimaan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä, yhteisön tuottaman tiedon, jota käytetään tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, pitää olla riittävän täydellistä ja oikeaa. Esimerkiksi hintatietojen oikeellisuus ja myyntivolyymitietojen täydellisyys ja oikeellisuus vaikuttavat siihen, kuinka tehokasta on liikevaihdon tarkastaminen siten, että myyntivolyymia koskevaan tietoon sovelletaan standardihintoja. Vastaavasti jos tilintarkastaja haluaa tarkastaa jonkin perusjoukon (esimerkiksi maksusuoritukset) tiettyjen ominaispiirteiden (esimerkiksi hyväksynnän) osalta, tarkastuksen tulos on vähemmän luotettava, jos perusjoukko, josta tarkastettavat erät valitaan, ei ole täydellinen.

A51. Tilintarkastusevidenssiä edellä tarkoitetun tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä voidaan hankkia samalla, kun suoritetaan tietoon kohdistuva varsinainen tilintarkastustoimenpide, silloin kun tällaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen on olennainen osa itse tilintarkastustoimenpidettä. Muissa tilanteissa tilintarkastaja on voinut hankkia tilintarkastusevidenssiä tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä testaamalla tiedon tuottamista ja ylläpitoa koskevia kontrolleja. Joissakin tilanteissa tilintarkastaja voi kuitenkin todeta, että tarvitaan lisää tilintarkastustoimenpiteitä.

A52. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja saattaa aikoa käyttää yhteisön tuottamaa tietoa tilintarkastuksessa muihin tarkoituksiin. Tilintarkastajan aikomuksena voi esimerkiksi olla yhteisön tuloslukujen käyttäminen analyttisten toimenpiteiden suorittamiseen tai yhteisössä seurantatoimenpiteitä varten tuotettujen tietojen, kuten sisäisen tarkastuksen raporttien, hyödyntäminen. Hankitut tilintarkastusevidenssin asianmukaisuuteen vaikuttaa tällöin se, onko tieto tilintarkastajan tarkoituksiin riittävän tarkkaa tai yksityiskohtaista. Esimerkiksi johdon käyttä-

mät tulosluvut eivät välttämättä ole riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyysk-sien havaitsemiseksi.

Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten

(viittaus: kappale 10)

A53. Tehokas testi tuottaa tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä niin paljon, että sitä yhdessä muun hankitun tai hankittavan tilintarkastusevidenssin kanssa tarkasteltuna on tarpeellinen määrä tilintarkastajan tarkoituksiin. Kappaleen 7 mukaisesti tilintarkastajan täytyy tarkastettavia yksikköjä valitessaan määrittää tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon relevanssi ja luotettavuus; toinen tehokkuuteen liittyvä näkökohta (tarpeellinen määrä) on tärkeä huomioon otettava seikka tarkastettavia yksikköjä valittaessa. Tilintarkastajan käytettävissä olevia keinoja tarkastettavien yksikköjen valinnassa ovat

- (a) kaikkien erien valitseminen (100 %:n tutkiminen)
- (b) tiettyjen yksikköjen valitseminen; ja
- (c) otanta.

Näiden keinojen käyttäminen yksin tai yhdistelmänä voi olla asianmukaista riippuen yksittäisistä olosuhteista, kuten testattavaan kannanottoon liittyvistä olennaisen virheellisuuden riskeistä, sekä muiden keinojen käytettävyydestä ja tehokkuudesta.

Kaikkien yksikköjen valitseminen

A54. Tilintarkastaja voi päättää, että hänen on asianmukaisinta tutkia kaikki perusjoukkoon kuuluvat yksiköt, joista liiketapahtumien laji tai tilin saldo muodostuu (tai tietty osa tästä perusjoukosta). Kontrolleja testattaessa 100 %:n tutkiminen on epätodennäköistä, mutta yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa se on tavallisempaa. 100 %:n tutkiminen voi olla asianmukaista myös esimerkiksi silloin, kun

- perusjoukko koostuu muutamista arvoltaan suurista yksiköistä;
- esiintyy merkittävä riski, ja muilla tavoin ei saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä; tai
- laskelman tai muun tietojärjestelmässä automaattisesti suoritettavan prosessin toistuvasta luonteesta johtuen on kustannustehokasta tutkia 100 % yksiköistä.

Tiettyjen yksikköjen valitseminen

A55. Tilintarkastaja saattaa päättää valita perusjoukosta tietyt yksiköt. Tätä päätöstä tehtäessä relevantteja tekijöitä voivat olla tilintarkastajan käsitys yhteisöstä, arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit sekä tarkastettavan perusjoukon ominaispiirteet. Tiettyjen yksikköjen harkinnanvaraiseen valintaan liittyvä otannasta johtumaton riski. Valittavia yksikköjä voivat olla:

- *Arvoltaan suuret tai keskeiset yksiköt.* Tilintarkastaja voi päättää valita tietty perusjoukon yksiköt, koska niiden arvo on suuri tai koska niillä on muita ominaispiirteitä, esimerkiksi yksiköt, jotka ovat epäilyttäviä, epätavallisia tai erityisen riskialttiita tai joissa on aiemmin esiintynyt virheitä.
- *Kaikki tietyn rahamäärän ylittävät yksiköt.* Tilintarkastaja voi päättää tutkia yksiköt, joiden kirjanpitoon merkityt arvot ylittävät tietyn rahamäärän, jotta hän saisi todennetuksi suuren osan liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kokonaismäärästä.
- *Tiedon hankkimista varten valittavat yksiköt.* Tilintarkastaja voi tutkia joihtakin yksiköjä saadakseen tietoa esimerkiksi sellaisista seikoista kuin yhteisön luonteesta tai liiketapahtumien luonteesta.

A56. Vaikka liiketapahtuman lajin tai tilin saldon tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen on usein tehokas tapa hankkia tilintarkastusevidenssiä, se ei ole otantaa. Tällä tavoin valittuihin eriin kohdistettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksia ei voida projisoida koko perusjoukkoon, ja näin ollen tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen ei tuota tilintarkastusevidenssiä muusta perusjoukosta.

Otanta

A57. Otannan tarkoituksena on pystyä tekemään johtopäätöksiä koko perusjoukosta siitä valitun otoksen tarkastamisen perusteella. Otantaa käsitellään ISA 530:ssa.³⁰

Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta

(viittaus: kappale 11)

A58. Eri lähteistä saatavan tai luonteeltaan erilaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen voi osoittaa, ettei yksittäinen tilintarkastusevidenssin osa ole luotettava, esimerkiksi kun yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun kanssa. Näin voi olla esimerkiksi, kun johdolle, sisäisille tarkastajille ja muille osapuolille osoitettuihin tiedusteluihin saadut vastaukset ovat ristiriitaisia tai kun hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saadut vastaukset eivät tue johdolle osoitettuihin tiedusteluihin saatuja vastauksia tai ovat ristiriidassa johdon antamien vastausten kanssa. ISA 230 sisältää erityisen dokumentointivaatimuksen, jos tilintarkastaja on havainnut jonkin tiedon olevan ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa.³¹

³⁰ ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

³¹ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 11

ISA 580 Kirjalliset vahvistusilmoitukset

Liite 1

(viittaus: kappale 2)

Luettelo ISA-standardeista, jotka sisältävät vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista

Tässä liitteessä luetellaan ne muihin ISA-standardeihin sisältyvät kappaleet, joissa edellytetään tiettyjä asioita koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappale 40
- ISA 250 *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappale 17
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyskysien arvioiminen* – kappale 14
- ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa* – kappale 12
- ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden = mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot= ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale ~~22~~37
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 26
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappale 9
- ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* – kappale 16(e)
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappale 9
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappale 13(c).

Liite 2

(viittaus: kappale A21)

Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraava esimerkinomainen kirje sisältää kirjalliset vahvistusilmoitukset, joita edellytetään tämän ja muiden ISA-standardien perusteella. Tässä esimerkissä oletetaan, että sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS, että ISA 570:n (uudistettu)³² mukainen vaatimus kirjallisesta vahvistusilmoituksesta ei ole relevantti ja ettei pyydettävistä vahvistusilmoi-

³² ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

tuksista ole poikkeuksia. Jos tällaisia poikkeuksia olisi, kirjallisia vahvistusilmoituksia pitäisi muuttaa poikkeuksien huomioon ottamiseksi.

(Yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle)

(Päiväys)

Tämä vahvistusilmoituskirje on annettu liittyen suorittamaanne tilintarkastukseen, jonka kohteena on ABC-yhtiön tilinpäätös 31.12.20XX päättyneeltä tilikaudelta³³ ja jonka tarkoituksena on antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan (tai *onko se esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Vahvistamme (*parhaan tietomme ja käsityksemme mukaisesti ja tehtyämme tarpeelliseksi katsomiamme selvityksiä asianmukaisten tietojen hankkimiseksi*) seuraavaa:

Tilinpäätös

- Olemme täyttäneet tilintarkastustoimeksiannon ehtoissa [päivämäärä] tarkoitetut velvollisuutemme, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista IFRS-standardien mukaisesti, erityisesti siten, että tilinpäätös antaa oikean kuvan (tai *on oikein esitetty*) kyseisten standardien mukaisesti.
- **Merkittävät Menetelmät, tieto ja merkittävät oletukset**, joita olemme käyttäneet kirjanpidollisia arvioita tehdessämme, ja niitä koskevia tietoja esittäessämme, käypiin arvoihin arvostettavia eritä koskevat arviot mukaan luettuina, ovat asianmukaisia, niin että kirjaaminen, arvostaminen ja esitettävät tiedot ovat kohtuullisia sovelletta-va tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. (ISA 540 (uudistettu))

ISA 700 (uudistettu) Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen

Vaatimukset

Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen

13. Tilintarkastajan on erityisesti arvioitava, onko sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen niin, että
 - (a) valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla. Tätä arviointia tehdessään tilintarkastajan on harkittava, ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet relevantteja yhteisön kannalta ja onko ne esitetty ymmärrettävästi (viittaus: kappale A4);
 - (b) valitut ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;
 - (c) johdon tekemät kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat kohtuullisia;

³³ Jos tilintarkastaja antaa kertomuksen useammasta kuin yhdestä tilikaudesta, hän muuttaa kyseistä päivää siten, että kirje koskee kaikkia tilintarkastuskertomuksen kattamia tilikausia.

- (d) tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää. Tätä arviointia tehdessään, tilintarkastajan on harkittava:
- esitetäänkö tilinpäätöksessä informaatio, joka siinä olisi pitänyt esittää, ja onko kyseinen informaatio luokiteltu, yhdistetty tai jaoteltu ja luonnehdittu asianmukaisesti;
 - onko tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa heikennetty sisällyttämällä siihen informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitetyistä seikoista (viittaus: kappale A5)
- (e) tilinpäätös sisältää riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon; ja (viittaus: kappale A6)
- (f) tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, on asianmukainen.

ISA 701 Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa

Vaatimukset

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen

9. Tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota tilintarkastusta suoritettaessa. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavaa: (viittaus: kappaleet A9–A18)
- (a) alueet, joilla olennaisen virheellisyyden riski on arvioitu suuremmaksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti (viittaus: kappaleet A19–A22)
- (b) tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät johdolta merkittävää harkintaa edellyttäneisiin tilinpäätöksen alueisiin, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin on tunnistettu liittyvän joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta (viittaus: kappaleet A23–A24)
- (c) tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen. (Viittaus: kappaleet A25–A26)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen

Huomioon otettavia seikkoja ratkaistaessa, mitkä ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineita seikkoja (viittaus: kappale 9)

Tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät johdon merkittävää harkintaa vaatineisiin tilinpäätöksen alueisiin, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin on tunnistettu liittyvän liittyy paljon arviointiepävarmuutta (viittaus: kappale 9(b))

- A23. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa näkemyksistään, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidolliset arviot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.³⁴ Usein tämä liittyy keskeisiin kirjanpidollisiin arvioihin ja niitä koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, jotka todennäköisesti ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativia alueita, ja ne saatetaan myös tunnistaa merkittäviksi riskeiksi.
- A24. Tilinpäätöksen käyttäjät ovat kuitenkin korostaneet olevansa kiinnostuneita kirjanpidollisista arvioista, joihin liittyy paljon on tunnistettu liittyvän merkittävää arviointiepävarmuutta ISA 540:n (uudistettu)³⁵ mukaan ja joita ei mahdollisesti ole määritetty merkittäviksi riskeiksi. Tällaiset arviot muun muassa riippuvat erittäin paljon johdon harkinnasta ja ovat usein tilinpäätöksen monimutkaisimpia alueita, ja ne voivat vaatia sekä johdon käyttämän erityisasiantuntijan että tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan osallistumista. Käyttäjät ovat myös korostaneet, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joilla on merkittävä vaikutus tilinpäätökseen (ja näiden periaatteiden merkittävät muutokset) ovat relevantteja tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta, erityisesti silloin, kun yhteisön noudattamat käytännöt eivät vastaa muiden saman toimialan yhteisöjen noudattamia käytäntöjä.

³⁴ ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

³⁵ Ks. ISA 540 Kirjanpidollisten arvioiden =mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot = ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen, kappaleet ~~10–11~~ 16–17

KANSAINVÄLINEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN STANDARDI ISRE 2400 (UUDISTETTU)

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TILINPÄÄTÖKSEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto	5–8
Standardin velvoittavuus	9–12
Voimaantulo	13
Tavoitteet	14–15
Määritelmät	16–17
Vaatimukset	
Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	18–20
Eettiset vaatimukset	21
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta	22–23
Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla	24–28
Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	29–41
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	42
Toimeksiannon suorittaminen	43–57
Myöhemmät tapahtumat	58–60
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	61–65
Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen	66–68
Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen	69–85
Toimeksiannon suorittajan raportti	86–92

Dokumentointi.....	93–96
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala.....	A1–A5
Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto.....	A6–A7
Tavoitteet.....	A8–A10
Määritelmät.....	A11–A13
Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti.....	A14
Eettiset vaatimukset.....	A15–A16
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta.....	A17–A25
Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla.....	A26–A33
Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen.....	A34–A62
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa.....	A63–A69
Toimeksiannon suorittaminen.....	A70–A105
Kirjalliset vahvistusilmoitukset.....	A106–A108
Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen.....	A109–A111
Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen.....	A112–A123
Toimeksiannon suorittajan raportti.....	A124–A150
Dokumentointi.....	A151
Liite 1: Esimerkki mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa käytettävästä toimeksiantokirjeestä	
Liite 2: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista	

Kansainvälistä yleisluonteisen tarkastuksen standardia ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien standardien esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä yleisluonteisen tarkastuksen standardissa (ISRE) käsitellään (viittaus: kappale A1)
 - (a) toimeksiannon suorittajan velvollisuuksia tämän ottaessa vastaan toimeksiannon mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta, kun hän ei ole yhteisön tilinpäätöksen tarkastava tilintarkastaja; ja
 - (b) tilinpäätöstä koskevan toimeksiannon suorittajan raportin muotoa ja sisältöä.
2. Tässä standardissa ei käsitellä yhteisön tilinpäätöksen tai osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta, jonka suorittaja on yhteisön tilinpäätöksen tarkastava riippumaton tilintarkastaja. (Viittaus: kappale A2)
3. Tätä standardia on sovellettava muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteisiin tarkastuksiin tarpeen mukaan mukautettuna. Muut rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteiset tarkastukset suoritetaan ISAE 3000:n mukaisesti.¹

Standardin suhde ISQC 1:een²

4. Laadunvalvonnan järjestelmät, periaatteet ja menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. Tilintarkastusammattilaisten muodostamiin tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ISQC 1:tä näiden suorittaessa tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.³ Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunvalvontaa yksittäisten yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisöön sovelletaan ISQC 1:tä tai vähintään yhtä tiukkoja vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A3–A5)

Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto

5. Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehysessä* (Varmennustoimeksiantojen viitekehys)⁴ kuvattu rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. (Viittaus: kappaleet A6–A7)
6. Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa sen suorittaja esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamus-

¹ ISAE 3000 *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

² ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

³ ISQC 1, kappale 4

⁴ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappaleet 7 ja 11

ta siihen, että yhteisön tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös perustuu siihen, että hän hankkii rajoitetun varmuuden. Toimeksiannon suorittajan raportti sisältää kuvauksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon luonteesta taustaksi raportin lukijoille, jotta näiden on mahdollista ymmärtää johtopäätös.

7. Toimeksiannon suorittaja suorittaa ensisijaisesti tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä perustaksi johtopäätökselle, joka koskee tilinpäätöstä kokonaisuutena ja esitetään tämän standardin vaatimusten mukaisesti.
8. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, hän suunnittelee ja suorittaa kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomansa lisätoimenpiteet, jotta hänen on mahdollista tehdä johtopäätös tilinpäätöksestä tämän standardin mukaisesti.

Standardin sitovuus

9. Tässä standardissa on sitä noudattavalle toimeksiannon suorittajalle tavoitteet, jotka antavat taustan standardin vaatimuksille ja joiden on tarkoitus auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsitys siitä, mitä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa pitää saavuttaa.
10. Tämä standardi sisältää vaatimuksia, jotka ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä” ja jotka on tarkoitettu mahdollistamaan se, että toimeksiannon suorittaja saavuttaa esitetyt tavoitteet.
11. Lisäksi tämä standardi sisältää johdantoaineistoa, määritelmiä sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joka antaa relevanttia taustaa standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle.
12. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itessään aseteta vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa, josta on apua vaatimuksia sovellettaessa.

Voimaantulo

13. Tätä standardia sovelletaan yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

14. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena tämän standardin mukaisessa tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa on:
 - (a) hankkia pääasiallisesti tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä suorittamalla rajoitettu varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaista virheellisyttä, ja näin mahdollistaa johtopäätöksen

esittäminen siitä, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

- (b) raportoida tilinpäätöksestä kokonaisuutena ja kommunikoida tämän standardin vaatimalla tavalla.
15. Aina, kun ei pystytä hankkimaan rajoitettua varmuutta ja toimeksiannon suorittajan raportissa esitettävä varauman sisältävä johtopäätös ei ole kyseisissä olosuhteissa riittävä, tämä standardi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja joko jättää esittämättä johtopäätöksen toimeksiannosta annettavassa raportissa tai, silloin kun se on asianmukaista, luopuu toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (Viittaus: kappaleet A8–A10, A121–A122)

Määritelmät

16. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät kansainvälisten tilintarkastusalan standardien termistöön ("termistö")⁵, joka sisältää kuvauksia myös muista tässä standardissa esiintyvistä termeistä niiden yhdenmukaisen soveltamisen ja tulkinnan avuksi. Esimerkiksi tässä standardissa kauttaaltaan käytetyt termit "johto" ja "hallintoelimet" on määritelty termistössä. (Viittaus: kappaleet A11–A12)
17. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) *Analyttiset toimenpiteet* – Taloudellisen informaation arvioinnit, jotka tahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai suhteisiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista.
- (b) *Toimeksiantoriski* – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- (c) *Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös* – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.
- (d) *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla joko oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.
- (e) *Tiedustelut* – Tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista asiaa tuntevilta yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

⁵ Termistö, joka liittyy IAASB:n antamiin kansainvälisiin standardeihin IFACin julkaisemassa teoksessa *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (käsikirja) ja vastaavassa suomenkielisessä julkaisussa *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*

- (f) *Rajoitettu varmuus* – Hankittava varmuustaso perustaksi johtopäätöksen esittämiseksi tämän standardin mukaisesti silloin, kun toimeksiannontoriksi alennetaan tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Evidenssin kokoamistoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus yhdessä tarkasteltuina ovat vähintäänkin riittävät, niin että toimeksiannon suorittaja saavuttaa mielekkään varmuustason. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A13)
- (g) *Toimeksiannon suorittaja* – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen. Termi käsittää toimeksiannosta vastaavan henkilön ja muut toimeksiantotiiimin jäsenet tai, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.
- (h) *Ammatillinen harkinta* – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon olosuhteissa.
- (i) *Relevantit eettiset vaatimukset* – Eettiset vaatimukset, jotka koskevat toimeksiantotiiimiä tämän suorittaessa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja. Näihin kuuluvat tavallisesti IESBAn *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* (IESBA:n eettiset säännöt) osat A ja B⁶ sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.
- (j) *Eryistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös* – Eryistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.
- (k) *Eryistä tarkoitusta varten sovellettava normisto* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Vaatimukset

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti

18. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmär-

⁶ [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

täisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla.
(Viittaus: kappale A14)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

19. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos jokin vaatimus ei ole relevantti kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta. Vaatimus on relevantti yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta, kun vaatimuksessa tarkoitettut olosuhteet vallitsevat.
20. Toimeksiannon suorittaja ei saa raportissaan mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta.

Eettiset vaatimukset

21. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

22. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava toimeksianto noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A17–A20)
23. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa suorittaessaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa. (Viittaus: kappaleet A21–A25)

Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla

24. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on oltava toimeksiannon olosuhteiden kannalta asianmukainen pätevyys varmennustaidoissa ja -menetelmissä sekä taloudellisessa raportoinnissa. (Viittaus: kappale A26)
25. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu (viittaus: kappaleet A27–A30)
 - (a) jokaisen hänelle osoitetun yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon yleisestä laadusta;
 - (b) yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ohjauksesta, valvonnasta, suunnittelusta ja suorittamisesta ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; (viittaus: kappale A31)
 - (c) siitä, että toimeksiannon suorittajan raportti on olosuhteisiin nähden asianmukainen; ja
 - (d) toimeksiannon suorittamisesta tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti, mihin kuuluu mm. seuraava:
 - (i) varmistuminen siitä, että on noudatettu asiakkasuuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen liittyviä asianmukaisia

- menettelytapoja ja että tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia; tähän kuuluu sen harkitseminen, onko olemassa sellaista informaatiota, jonka johdosta toimeksiannosta vastuullinen henkilö tekisi johtopäätöksen, että johto ei ole rehellinen; (viittaus: kapaleet A32–A33)
- (ii) varmistuminen siitä, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien varmennustaidot ja -menetelmät sekä taloudellisen raportoinnin asiantuntemus
 - a. yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
 - b. sen mahdollistamiseksi, että annetaan olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti: ja
 - (iii) vastuun ottaminen siitä, että toimeksiannosta pidetään yllä asianmukaista dokumentaatiota.

Toimeksiannon hyväksymisen jälkeen huomioon otettavia relevantteja seikkoja

26. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tietoa, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, jos tieto olisi ollut käytettävissä aiemmin, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on viipymättä kommunikoitava kyseinen tieto tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö voivat ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin.

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen

27. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko toimeksiannon ajan havainnoida ja tekemällä tarvittavia tiedusteluja pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi, että toimeksiantotiimin jäsenet eivät ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän välityksellä tai muutoin seikkoja, jotka viittaavat siihen, etteivät toimeksiantotiimin jäsenet ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, toimeksiannosta vastuullinen henkilö päättää asianmukaisista toimenpiteistä konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä.

Seuranta

28. Tilintarkastusyhteisön tehokkaaseen laadunvalvontajärjestelmään kuuluu seurantaprosessi, joka on tarkoitettu antamaan tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat relevantteja ja riittäviä ja että ne toimivat tehokkaasti. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava huomioon tilintarkastusyhteisön seurantaprosessin tulokset sen informaation perusteella, jota tilintarkastusyhteisö ja soveltuviissa tapauksissa muut samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt

ovat viimeksi antaneet, sekä harkita, voivatko tässä informaatiossa mainitut puutteellisuudet vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen vaikuttavat tekijät

29. Ellei säädös tai määräys sitä edellytä, toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa, jos (viittaus: kappaleet A34–A35)
 - (a) toimeksiannon suorittaja ei ole varmistunut siitä,
 - (i) että toimeksiannolle on järkevä tarkoitus; tai (viittaus: kappale A36)
 - (ii) että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen; (viittaus: kappale A37)
 - (b) toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa, etteivät relevantit eettiset vaatimukset, riippumattomuus mukaan lukien, täyty;
 - (c) toimeksiannon suorittajan alustava käsitys toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaa informaatiota ei todennäköisesti ole saatavilla tai se ei ole luotettavaa; (viittaus: kappale A38)
 - (d) toimeksiannon suorittajalla on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen; tai (viittaus: kappale A37(b))
 - (e) johto tai hallintoelimet asettavat ehdotetussa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle sellaisen rajoituksen, että toimeksiannon suorittaja uskoo rajoituksen johtavan tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen esittämättä jättämiseen.

Edellytykset yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymiselle

30. Ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A39)
 - (a) ratkaistava, onko tilinpäätöstä laadittaessa sovellettu tilinpäätösnormisto hyväksyttävä, mihin kuuluu erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tapauksessa käsityksen muodostaminen tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös laaditaan, sekä aiotuista käyttäjistä; ja (viittaus: kappaleet A40–A46)
 - (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää: (viittaus: kappaleet A47–A50)
 - (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; ja

- (ii) vastaavansa sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä; ja
 - (iii) olevansa velvollinen antamaan toimeksiannon suorittajalle
 - a. pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - b. muun tiedon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää johdolta yleisluonteista tarkastusta varten; ja
 - c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.
31. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole varmistunut jostakin seikasta, joka on edellä mainittu yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksyminen edellytyksenä, hänen on keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa. Jos ei ole mahdollista tehdä muutoksia, joiden tuloksena toimeksiannon suorittaja varmistuisi kyseisistä seikoista, toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä ehdotettua toimeksiantoa, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää sitä. Tällaisissa olosuhteissa suoritettu toimeksianto ei kuitenkaan ole tämän standardin mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää raporttiinsa mitään mainintaa siitä, että yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti.
32. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, ettei toimeksiannon suorittaja ole varmistunut jostakin edellä mainitusta edellytyksestä, toimeksiannon suorittaja on keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa ja päättää,
- (a) onko asia ratkaistavissa;
 - (b) onko toimeksiantoa asianmukaista jatkaa; ja
 - (c) kommunikoidaanko kyseisestä seikasta toimeksiannon suorittajan raportissa ja jos kommunikoidaan, kuinka se tehdään.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiannon suorittajan raportin sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä

33. Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta annettavassa toimeksiannon suorittajan raportissa viitataan tähän standardiin vain, jos raportti täyttää kappaleen 86 vaatimukset.
34. Joissakin tapauksissa, kun yleisluonteinen tarkastus suoritetaan jossakin maassa tai jollakin oikeudenkäyttöalueella sovellettavan säädöksen tai määräyksen nojalla, toimeksiannon suorittajan raportin esittämistavasta tai sanamuodosta saatetaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin vaatimuksista. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, voisivatko käyttäjät ymmärtää tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa saatavan varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin voitaisiin-

- ko toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta. (Viittaus: kappaleet A51, A148)
35. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu yleisluonteinen tarkastus ei ole tämän standardin mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää raporttiinsa mitään mainintaa siitä, että yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A51, A148)

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

36. Toimeksiannon suorittajan on ennen toimeksiannon suorittamista sovittava toimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho.
37. Toimeksiannon sovitut ehdot on kirjattava toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niiden on sisällettävä (viittaus: kappaleet A52–A54, A56)
- (a) tilinpäätöksen aiottu käyttötarkoitus ja jakelu sekä mahdolliset sen käyttöä ja jakelua koskevat rajoitukset, silloin kun niitä on;
 - (b) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen;
 - (c) yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoite ja laajuus;
 - (d) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet;
 - (e) johdon velvollisuudet, kappaleessa 30(b) mainitut mukaan luettuina; (viittaus: kappaleet A47–A50, A55)
 - (f) maininta siitä, ettei toimeksianto ole tilintarkastus eikä toimeksiannon suorittaja anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa; ja
 - (g) maininta toimeksiannon suorittajan antaman raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä ja toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.

Jatkuvat toimeksiannot

38. Jatkuviissa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet, mukaan lukien muutokset toimeksiannon hyväksymiseen liittyvissä seikoissa, toimeksiannon ehtojen muuttamista ja onko tarpeellista muistuttaa johtoa tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimää toimeksiannon nykyisistä ehdoista. (Viittaus: kappale A57)

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

39. Toimeksiannon suorittaja ei saa suostua yleisluonteisen toimeksiannon ehtojen muutokseen silloin, kun tälle ei ole asianmukaista perustetta. (Viittaus: kappaleet A58–A60)

40. Jos toimeksiannon suorittajaa pyydetään ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan toimeksianto sellaiseksi toimeksiannoksi, jossa ei hankita minkäänlaista varmuutta, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste. (Viittaus: kappale A61–A62)
41. Jos toimeksiannon ehtoja muutetaan toimeksiannon aikana, toimeksiannon suorittajan ja johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten on sovittava toimeksiannon uusista ehdoista ja kirjattava ne toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

42. Toimeksiannon suorittajan on yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana kommunikoitava johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti kaikista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa koskevista seikoista, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten tietoon. (Viittaus: kappaleet A63–A69)

Toimeksiannon suorittaminen

Olennaisuus tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa

43. Toimeksiannon suorittajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena ja sovellettava tätä olennaisuutta suunnitellessaan toimenpiteitä ja arvioi-
nessaan näiden toimenpiteiden tuloksia. (Viittaus: kappaleet A70–A73)
44. Toimeksiannon suorittajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuutta siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee yleisluonteisen tarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun. (Viittaus: kappale A74)

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys

45. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys yhteisöstä ja sen toiminta-
ympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta tunnistaakseen tilin-
päätöksen alueet, joilla olennaisia virheellisyyksiä todennäköisesti esiintyy, ja
saadakseen näin perustan kyseisiin alueisiin kohdistettavien toimenpiteiden suun-
nittelemiselle. (Viittaus: kappaleet A75–A77)
46. Toimeksiannon suorittajan muodostaman käsityksen on katettava seuraavaa: (viit-
taus: kappaleet A78, A87, A90)
 - (a) relevantit toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät, kuten sovellettava tilinpäätösnormisto;
 - (b) yhteisön luonne, mukaan lukien:
 - (i) sen toiminnot;
 - (ii) sen omistus- ja hallintorakenteet;

- (iii) minkä tyyppisiä investointeja yhteisö tekee ja suunnittelee tekevänsä;
- (iv) miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu; ja
- (v) yhteisön tavoitteet ja strategiat;
- (c) yhteisön kirjanpitojärjestelmät ja kirjanpitoaineistot; ja
- (d) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä

Toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen

47. Hankkiessaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä. (viittaus: kappaleet A79–A83, A87, A89)
- (a) jotka kohdistuvat kaikkiin tilinpäätöksen olennaisiin eriin, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien; ja
 - (b) jotka keskittyvät tilinpäätöksen niihin alueisiin, joilla olennaisia virheellisyksiä todennäköisesti esiintyy.
48. Tiedusteluihin, jotka toimeksiannon suorittaja osoittaa johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, tulee kuulua seuraavaa: (viittaus: kappaleet A84–A88)
- (a) kuinka johto tekee sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät merkittävät kirjanpidolliset arviot;
 - (b) lähipiiriin kuuluvien osapuolten ja lähipiiriliiketoimien tunnistaminen, mukaan lukien näiden liiketoimien tarkoitus;
 - (c) onko sellaisia merkittäviä, epätavallisia tai monimutkaisia liiketapahtumia, muita tapahtumia tai seikkoja, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen, mukaan lukien:
 - (i) merkittävät muutokset yhteisön liiketoiminnassa tai toiminnoissa;
 - (ii) merkittävät muutokset yhteisön tilinpäätökseen olennaisesti vaikuttavien sopimusten ehdoissa, mukaan lukien rahoituksen ehdot sekä velkasopimukset tai kovenantit;
 - (iii) merkittävät pääkirjanpitoviennit tai muut tilinpäätökseen vaikuttavat oikaisut;
 - (iv) merkittävät liiketapahtumat, jotka toteutuvat tai kirjataan lähellä raportointikauden loppua;
 - (v) aiempien toimeksiantojen aikana tunnistettujen korjaamattomien virheellisyyksien tilanne; ja
 - (vi) lähipiiriliiketoimien ja -suhteiden vaikutukset tai mahdolliset seuraukset yhteisölle;

- (d) todellinen, epäilty tai väitetty
 - (i) yhteisöön vaikuttava väärinkäytös tai lainvastainen teko; ja
 - (ii) sellaisten säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset;
 - (e) onko johto tunnistanut sellaisia tilinpäätöspäivän ja toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän välisiä tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, ja onko se ottanut ne huomioon;
 - (f) peruste johdon arviolle yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa; (viittaus: kappale A89)
 - (g) onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka näyttävät antavan aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa;
 - (h) olennaiset sitoumukset, sopimuksiin perustuvat velvoitteet tai ehdolliset seikat, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen, liitetiedot mukaan lukien; ja
 - (i) tarkasteltavana olevan tilikauden aikana toteutuneet olennaiset ei-moneetaariset tai vastikkeettomat liiketapahtumat.
49. Analyttisiä toimenpiteitä suunnitellessaan toimeksiannon suorittajan on harkittava, onko yhteisön kirjanpitojärjestelmästä ja -aineistosta saatava tieto riittävää analyttisten toimenpiteiden suorittamista varten. (Viittaus: kappaleet A90–A92)

Tiettyjen olosuhteiden aiheuttamat toimenpiteet

Lähipiiri

- 50. Toimeksiannon suorittajan on pysyttävä yleisluonteisen tarkastuksen aikana tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai sellaisen informaation varalta, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut toimeksiannon suorittajalle.
- 51. Jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketapahtumia, hänen on tiedusteltava johdolta:
 - (a) kyseisten liiketapahtumien luonteesta;
 - (b) voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia; ja
 - (c) kyseisten liiketapahtumien liiketaloudellisesta perusteesta (tai sen puuttumisesta).

Väärinkäytökset ja säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen

52. Kun on viitteitä siitä, että yhteisössä on tapahtunut väärinkäytös tai säädöksiä ja määräyksiä on jätetty noudattamatta tai että tällaista epäillään, toimeksiannon suorittajan on:
- (a) tiedotettava kyseisestä seikasta ylemmän johdon asianmukaiselle tasolle tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille, paitsi jos säädös tai määräys kieltää tämän; (viittaus: kappale A93);
 - (b) pyydyttävä johtoa arvioimaan mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätökseen;
 - (c) harkittava, millainen vaikutus johdon arviolla, joka koskee toimeksiannon suorittajalle kommunikoidun tunnistetun tai epäillyn väärinkäytöksen tai säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen seurauksia, on tilinpäätöstä koskevaan johtopäätökseen ja toimeksiannon suorittajan raporttiin; ja
 - (d) selvitettävä, onko säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa: (viittaus: kappaleet A94–A98)
 - (i) vaatimusta siitä, että toimeksiannon suorittaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
 - (ii) asetettu velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Toiminnan jatkuminen

53. Tilinpäätöksen yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu sen arvioiminen, onko yhteisö kykenevä jatkamaan toimintaansa. Kun toimeksiannon suorittaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen arvionsa on katettava sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt tehdessään arviotaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla taikka säädöksen tai määräyksen mukaisesti, mikäli siinä määrätään pidemmästä ajanjaksosta.
54. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yleisluonteista tarkastusta suorittaessa tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat antaa merkittävää syytä epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A99)
- (a) tiedusteltava johdolta tämän suunnittelemista tulevista toimenpiteistä, jotka vaikuttavat yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa, ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta samoin kuin siitä, uskooko johto näiden suunnitelmien toteutuvan lopputuloksen parantavan tilannetta sen suhteen, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa;
 - (b) arvioitava näiden tiedustelujen tuloksia harkitakseen, antavatko johdon vastaukset riittävän perustan

- (i) sille, että tilinpäätös edelleen esitetään toiminnan jatkuvuuteen perustuen, jos sovellettaisiin tilinpäätösnormistoon sisältyvä oletus yhteisön toiminnan jatkuvuudesta; tai
 - (ii) johtopäätökselle, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen tai muutoin harhaanjohtava liittyen yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa; ja
- (c) harkittava johdon vastauksia kaiken sen relevantin informaation valossa, joka on toimeksiannon suorittajan tiedossa yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena.

Muiden tekemän työn käyttäminen

55. Toimeksiannon suorittajan saattaa olla yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan tarpeellista käyttää toisten toimeksiantojen suorittajien tekemää työtä tai sellaisen henkilön tai organisaation tekemää työtä, jolla on muun alueen kuin kirjanpidon tai varmennuksen erityisasiantuntemusta. Jos toimeksiannon suorittaja käyttää yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan toisen toimeksiantojen suorittajan tai erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen täytyy ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin varmistuakseen siitä, että suoritettu työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa. (Viittaus: kappale A80)

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon

56. Toimeksiannon suorittajan on hankittava evidenssiä siitä, että tilinpäätös täsmää tai on täsmäytettävissä sen pohjana olevaan yhteisön kirjanpitoaineistoon. (Viittaus: kappale A100)

Lisätoimenpiteitä kun toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen

57. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yksi tai useampi seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava riittävästi lisätoimenpiteitä, jotta hänen olisi mahdollista: (viittaus: kappaleet A101–A105)
- (a) tehdä johtopäätös, ettei kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) todennäköisesti tee tilinpäätöksestä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaisesti virheellistä; tai
 - (b) todeta, että kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) tekevät tilinpäätöksestä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaisesti virheellisen.

Myöhemmät tapahtumat

58. Jos toimeksiannon suorittaja tietoon tulee tilinpäätöspäivän ja toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän välisiä tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, hänen on pyydettävä johtoa korjaamaan kyseiset virheellisyydet.

59. Toimeksiannon suorittajalla ei ole velvollisuutta suorittaa toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätökseen kohdistuvia toimenpiteitä. Jos kuitenkin toimeksiannon suorittajan tietoon tulee toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää seikka, joka, jos se olisi ollut toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut toimeksiannon suorittajan raportin muuttamiseen, toimeksiannon suorittajan on
- (a) keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan kuin on asianmukaista;
 - (b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa; ja
 - (c) jos muuttaminen on tarpeellista, tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä.
60. Jos johto ei muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, ja toimeksiannon suorittajan raportti on jo toimitettu yhteisölle, toimeksiannon suorittajan on ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille, ettei näiden pidä julkistaa tilinpäätöstä kolmansille osapuolille ennen kuin tarvittavat muutokset on tehty. Jos tilinpäätös tästä huolimatta myöhemmin julkistetaan ilman tarvittavia muutoksia, toimeksiannon suorittajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin estääkseen sen, että hänen raporttiaan käytetään.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

61. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä johtoa antamaan kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että tämä on täyttänyt sovitussa toimeksiannon ehdoissa kuvatut velvollisuutensa. Kirjallisen vahvistusilmoituksen on sisällettävä seuraavia asioita koskeva vahvistus: (viittaus: kappaleet A106–A108)
- (a) johto on täyttänyt velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan, sekä antanut toimeksiannon suorittajalle kaikki relevantit tiedot ja pääsyn informaatioon toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla; ja
 - (b) kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen.
- Jos säädös tai määräys edellyttää, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos toimeksiannon suorittaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan kohdissa (a)–(b) vaadittavista tiedoista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia relevanteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää kirjalliseen vahvistusilmoitukseen.
62. Toimeksiannon suorittajan on myös pyydettävä johdolta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tämä on antanut toimeksiannon suorittajalle tiedot seuraavista: (viittaus: kappale A107)
- (a) yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet sekä kaikki johdon tiedossa olevat lähipiirisuhteet ja -liiketoimet;

- (b) merkittävät seikat, jotka liittyvät johdon tiedossa oleviin väärinkäytöksiin tai epäilyihin väärinkäytöksiin, joilla on saattanut olla vaikutusta yhteisöön;
 - (c) tiedossa olevat todelliset tai mahdolliset säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset, kun noudattamatta jättämisellä on vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen;
 - (d) kaikki informaatio, joka on relevanttia sen kannalta, että toiminnan jatkuvuutta koskevaa oletusta käytetään tilinpäätöksessä;
 - (e) että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty;
 - (f) olennaiset sitoumukset, sopimukseen perustuvat velvoitteet tai ehdolliset velat, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien; ja
 - (g) tarkasteltavana olevan kauden aikana toteutuneet olennaiset ei-monetaariset tai vastikkeettomat liiketapahtumat.
63. Jos johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta, toimeksiannon suorittajan on (viittaus: kappale A106)
- (a) keskusteltava asiasta johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa;
 - (b) arvioitava johdon rehellisyys uudelleen ja arvioitava vaikutus, joka tällä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä evidenssin luotettavuuteen; ja
 - (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, mukaan lukien sen mahdollisen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä on toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvään johtopäätökseen tämän standardin mukaisesti.
64. Toimeksiannon suorittajan on jätettävä tilinpäätöstä koskeva johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, mikäli luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, jos
- (a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, etteivät kirjalliset vahvistusilmoitukset ole luotettavia; tai
 - (b) johto ei anna kappaleessa 61 vaadittavia vahvistusilmoituksia.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)

65. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko toimeksiannon suorittajan raportissa mainittua kautta (tai kaikkia siinä mainittuja kausia).

Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen

66. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, ja jos ei ole, hänen on suoritettava muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä pystyäkseen tekemään tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen. (Viittaus: kappale A109)
67. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä johtopäätöksen tekemiseksi, hänen on keskusteltava johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa tällaisten rajoitusten vaikutuksesta yleisluonteisen tarkastuksen laajuuteen. (Viittaus: kappaleet A110–A111)

Toimeksiannon suorittajan raporttiin kohdistuvien vaikutusten arvioiminen

68. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu evidenssi määrittääkseen sen vaikutuksen toimeksiannon suorittajan raporttiin. (Viittaus: kappale A109)

Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen

Sovellettavan tilinpäätösnormiston arvioiminen tilinpäätöksen yhteydessä

69. Tilinpäätöstä koskevaa johtopäätöstä tehdessään toimeksiannon suorittajan on
- (a) arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä riittävällä tavalla tai kuvataanko sitä riittävästi; (viittaus: kappaleet A112–A113)
 - (b) harkittava sovellettavan tilinpäätösnormiston ja suoritettujen toimenpiteiden tulosten antamaa taustaa vasten:
 - (i) onko tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, asianmukainen;
 - (ii) onko valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti;
 - (iii) ovatko valitut ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;
 - (iv) vaikuttavatko johdon tekemät kirjanpidolliset arviot kohtuullisilta;
 - (v) vaikuttaako tilinpäätöksessä esitetty informaatio relevantilta, luotettavalta, vertailukelpoiselta ja ymmärrettävältä; ja
 - (vi) onko tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja, jotta sen aiottu käyttäjät pystyvät muodostamaan käsityksen olennaisten liiketapahtumien ja muiden tapahtumien vaikutuksista tilinpäätöksen sisältämään informaatioon. (Viittaus: kappaleet A114–A116)
70. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava seuraavien seikkojen vaikutus:

- (a) yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa ja edellisenä vuonna suoritettussa yleisluonteisessa tarkastuksessa havaittujen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen kokonaisuutena; ja
 - (b) yhteisön tilinpäätöskäytäntöjen laadulliset puolet, mukaan lukien viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta johdon harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä. (Viittaus: kappaleet A117–A118)
71. Jos tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, toimeksiannon suorittajan tekemän arvioinnin on katettava myös seuraava: (viittaus: kappale A115)
- (a) tilinpäätöksen yleinen esittäminen, rakenne ja sisältö sovellettavan normiston mukaisesti; ja
 - (b) vaikuttaako siltä, että tilinpäätös liitetietoineen kuvastaa sen pohjana olevia liiketapahtumia ja muita tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan tai on esitetty oikein, kun tarkastellaan tilinpäätöstä kokonaisuutena.

Johtopäätöksen muoto

72. Toimeksiannon suorittajan tekemä johtopäätös tilinpäätöksestä, olipa se vakio-
muotoinen tai mukautettu, on esitettävä asianmukaisessa muodossa ottaen huomioon tilinpäätöksessä sovellettu tilinpäätösnormisto.

Vakio- muotoinen johtopäätös

73. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä raportissaan vakio-
muotoinen johtopäätös tilinpäätöksestä kokonaisuutena, kun hän on hankkinut rajoitetun varmuuden pystyäkseen tekemään johtopäätöksen, ettei hänen tietoonsa ole tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
74. Kun toimeksiannon suorittaja esittää vakio-
muotoisen johtopäätöksen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta: (viittaus: kappaleet A119–A120)
- (a) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävästä kuvaa ... (tai ettei ... ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai
 - (b) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).

Mukautettu johtopäätös

75. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä raportissaan mukautettu johtopäätös tilinpäätöksestä kokonaisuutena, kun:
- (a) toimeksiannon suorittaja toteaa suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen; tai
 - (b) toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä yhdestä tai useammasta tilinpäätöksen erästä, jotka ovat olennaisia suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena.
76. Kun toimeksiannon suorittaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen, hänen on
- (a) käytettävä raportissaan johtopäätöskappaleen otsikkona ”varauman sisältävä johtopäätös”, ”kielteinen johtopäätös” tai ”johtopäätöksen esittämättä jättäminen” sen mukaan kuin on asianmukaista; ja
 - (b) kuvattava mukauttamiseen johtanutta syytä raportissaan asianmukaisen otsikon alla (esimerkiksi ”Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut”, ”Kielteisen johtopäätöksen perustelut” tai ”Perustelut johtopäätöksen esittämättä jättämiselle” sen mukaan kuin on asianmukaista) välittömästi ennen johtopäätöskappaletta esitettävässä erillisessä kappaleessa (josta käytetään nimitystä johtopäätöksen perustelukappale).

Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

77. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, hänen on esitettävä:
- (a) varauman sisältävä johtopäätös, kun hän tekee johtopäätöksen, että mukautuksen aiheuttava seikka tai seikat ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai
 - (b) kielteinen johtopäätös, kun mukautuksen aiheuttava seikka tai seikat ovat tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.
78. Kun toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä varauman sisältävän johtopäätöksen olennaisesta virheellisyydestä johtuen, hänen on käytettävä jompaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta:
- (a) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ettei ... ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai

- (b) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
79. Kun toimeksiannon suorittaja esittää kielteisen johtopäätöksen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta:
- (a) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella toteamme, että kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvattun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ... ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai
- (b) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella toteamme, että kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvattun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
80. Johtopäätöksen perustelukappaleessa toimeksiannon suorittajan on varauman sisältävään tai kielteiseen johtopäätökseen johtaneiden olennaisten virheellisyksiensä osalta:
- (a) esitettävä kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräiset vaikutukset, jos olennainen virheellisyys liittyy tilinpäätökseen sisältyviin yksittäisiin rahamääriin (määrälliset liitetiedot mukaan lukien), paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista, jolloin toimeksiannon suorittajan on annettava tästä tieto;
- (b) selitettävä, millä tavoin tiedot ovat virheellisiä, jos virheellisyys liittyy sanallisiin tietoihin; tai
- (c) esitettävä kuvaus esittämättä jätetyn tiedon luonteesta, jos virheellisyys liittyy esitettäväksi vaadittavan tiedon esittämättä jättämiseen. Ellei säädös tai määräys estä tätä, toimeksiannon suorittajan on esitettävä pois jätetyt tiedot silloin, kun se on käytännössä mahdollista.

Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä

81. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty tekemään tilinpäätöstä koskevaa johtopäätöstä sen vuoksi, ettei hän pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, toimeksiannon suorittajan on:
- (a) esitettävä varauman sisältävä johtopäätös, jos hän toteaa, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä olisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai

- (b) jätettävä johtopäätös esittämättä, jos hän toteaa, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä olisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.
82. Toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta seuraavien olosuhteiden vallitessa: (viittaus: kappaleet A121–A123)
- (a) johtuen yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta, jonka johto on asettanut sen jälkeen, kun toimeksiannon suorittaja on hyväksynyt toimeksiannon, toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi;
- (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat olennaisia ja laajalle ulottuvia; ja
- (c) luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
83. Kun toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä varauman sisältävän johtopäätöksen sen vuoksi, ettei hän pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta:
- (a) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ettei ... ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai
- (b) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
84. Kun tilinpäätöstä koskeva johtopäätös jätetään esittämättä, toimeksiannon suorittajan on mainittava johtopäätöskappaleessa, että:
- (a) johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävydestä johtuen toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi; ja

- (b) näin ollen toimeksiannon suorittaja ei esitä johtopäätöstä tilinpäätöksestä.
85. Johtopäätöksen perustelukappaleessa, joka koskee joko tilannetta, jossa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, tai tilannetta, jossa toimeksiannon suorittaja jättää johtopäätöksen esittämättä, toimeksiannon suorittajan on esitettävä syy (tai syyt) siihen, ettei hänen ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Toimeksiannon suorittajan raportti

86. Toimeksiannon suorittajan raportin, joka annetaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavat osat: (viittaus: kappaleet A124–A127, A148, A150)
- (a) otsikko, josta tulee käydä selvästi ilmi, että kyseessä on riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta;
- (b) vastaanottaja(t), siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät;
- (c) johdantokappale, jossa:
- (i) yksilöidään yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös, mukaan lukien jokaisen tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvan laskelman otsikko sekä kunkin laskelman osalta kauden päättymispäivä ja sen kattama ajanjakso;
- (ii) viitataan merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaan yhteenvetoon ja muuhun selittävään tietoon; sekä
- (iii) todetaan, että tilinpäätös on tarkastettu yleisluonteisesti;
- (d) kuvaus johdon vastuusta, joka koskee tilinpäätöksen laatimista, mukaan lukien selostus siitä, että johto vastaa (viittaus: kappaleet A128–A131)
- (i) tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; ja
- (ii) sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä;
- (e) jos kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös,
- (i) kuvaus tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös on laadittu, ja tarvittaessa kuvaus aiotuista käyttäjistä tai viittaus erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätöksen sisältyvään liitetietoon, johon tämä informaatio sisältyy; ja
- (ii) jos johdon on mahdollista valita useammasta vaihtoehdosta normisto, jota sovelletaan tällaista tilinpäätöstä laadittaessa, johdon vel-

vollisuuksia koskevassa selostuksessa tulee mainita myös sen velvollisuus todeta, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä;

- (f) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuudesta esittää tilinpäätöstä koskeva johtopäätös, mukaan lukien viittaus tähän standardiin sekä relevanteissa tapauksissa sovellettavaan säädökseen tai määräykseen; (viittaus: kappaleet A132–133, A149)
- (g) kuvaus tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ja sen rajoituksista sekä seuraavat maininnat: (viittaus: kappale A134)
 - (i) tämän standardin mukainen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto;
 - (ii) toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä, jotka koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä ja arvioi hankittua evidenssiä; ja
 - (iii) yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet, ja sen vuoksi toimeksiannon suorittaja ei esitä tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa;
- (h) kappale, jonka otsikko on ”Johtopäätös” ja joka sisältää:
 - (i) toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tilinpäätöksestä kokonaisuutena kappaleiden 72–85 mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista; ja
 - (ii) viittauksen tilinpäätöstä laadittaessa sovellettuun tilinpäätösnormistoon, mukaan lukien tieto siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole noudatettu International Accounting Standards Boardin antamia IFRS-standardeja tai PK-IFRS-standardeja taikka International Public Sector Accounting Standards Boardin antamia IPSAS-standardeja; (viittaus: kappaleet A135–A136)
- (i) kun tilinpäätöstä koskeva toimeksiannon suorittajan johtopäätös on mukautettu:
 - (i) kappale, jolla on asianmukainen otsikko ja joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun lausunnon kappaleiden 72 ja 75–85 mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista; ja
 - (ii) kappale, jolla on asianmukainen otsikko ja jossa kuvataan mukautukseen johtanutta syytä (tai johtaneita syitä); (viittaus: kappale A137)
- (j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja on tämän standardin mukaan velvollinen noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia;

- (k) toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä; (viittaus: kappaleet A144–A147)
- (l) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus; ja (viittaus: kappale A137)
- (m) kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla toimeksiannon suorittaja toimii.

Toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

- 87. Toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että hän on saanut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei kyseinen seikka todennäköisesti ole tilinpäätöksessä olennaisesti virheellinen. Tällaisessa kappaleessa saadaan viitata vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon.
- 88. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevan raportin on sisällettävä tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjien huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti ja ettei tilinpäätös tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin. (viittaus: kappaleet A139–A140)
- 89. Toimeksiannon suorittajan on sijoitettava tiettyä seikkaa painottava kappale välittömästi sen kappaleen jälkeen, joka sisältää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tilinpäätöksestä, ja sen otsikkona on ”Tietyn seikan painottaminen” tai muu asianmukainen otsikko.

Muita seikkoja koskevat kappaleet

- 90. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi kommunikoida jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien yleisluonteisesta tarkastuksesta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai toimeksiannon suorittajan raportista saaman käsityksen kannalta, eikä säädös tai määräys tätä estä, hänen on tehtävä tämä toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvässä kappaleessa, jonka otsikkona on ”Muut seikat” tai muu asianmukainen otsikko.

Muut raportointivelvoitteet

- 91. Toimeksiannon suorittaja voi joutua täyttämään tilinpäätöstä koskevassa raportissaan myös muita raportointivelvoitteita sen lisäksi, että hänellä on tämän standardin mukainen velvollisuus raportoida tilinpäätöksestä. Tällaisissa tilanteissa näitä muita raportointivelvoitteita on käsiteltävä toimeksiannon suorittajan raportin erillisessä osiossa, jonka otsikkona on ”Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin

muihin velvoitteisiin liittyvä raportti” tai muu osion sisällön kannalta asianmukainen otsikko ja joka esitetään raportin osion ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” jälkeen. (Viittaus: kappaleet A141–A143)

Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä

92. Toimeksiannon suorittajan on päivättävä raportti aikaisintaan sille päivälle, jona hän on hankkinut tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksensä perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä ja on varmistunut siitä että (viittaus: kappaleet A144–A147)
- (a) kaikki sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan tilinpäätökseen kuuluvat osat, soveltuviissa tapauksissa liitetiedot mukaan lukien, on laadittu; ja
 - (b) ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Dokumentointi

93. Yleisluonteisesta tarkastuksesta laadittavasta dokumentaatiosta saa evidenssiä siitä, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu tämän standardin ja relevanteissa tapauksissa säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti, ja dokumentaatio sisältää tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tietoa, johon toimeksiannon suorittajan johtopäätös perustuu. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava seuraavat toimeksiantoon liittyvät seikat oikea-aikaisesti ja siten, että kokenut toimeksiannon suorittaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen (viittaus: kappale A151)
- (a) niiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka on suoritettu tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi;
 - (b) toimenpiteiden tuloksista ja johtopäätöksistä, jotka toimeksiannon suorittaja on tehnyt näiden tulosten perusteella; ja
 - (c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista toimeksiannon suorittajan johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.
94. Tämän standardin vaatimusten mukaisesti suoritettujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan toimeksiannon suorittajan on kirjattava:
- (a) kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
 - (b) kuka on käynyt läpi suoritettua toimeksiantoa koskevaa laadunvalvontaa varten sekä läpikäynnin ajankohta ja laajuus.
95. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava myös keskustelut, joita hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa sen mukaan kuin on relevanttia toimeksiannon aikana esiin tulevien merkittävien seikkojen läpikäymiseksi, mukaan lukien näiden seikkojen luonne.

96. Jos toimeksiannon suorittaja on toimeksiannon aikana tunnistanut informaatiota, joka on ristiriidassa niiden havaintojen kanssa, joita hän on tehnyt tilinpäätökseen vaikuttavista merkittävistä seikoista, hänen on dokumentoitava, kuinka ristiriita on käsitelty.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1–2)

- A1. Toimeksiannon suorittaja saattaa olla tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan velvollinen noudattamaan säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka voivat poiketa tässä standardissa asetetuista vaatimuksista. Vaikka toimeksiannon suorittaja saattaa todeta tämän standardin joistakin osaluista olevan apua tällaisissa olosuhteissa, hänen omalla velvollisuutenaan on varmistua kaikkien relevanttien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai ammatillisten velvoitteiden noudattamisesta.

Konsernin osien taloudellisen informaation yleisluonteiset tarkastukset konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä

- A2. Konsernin tilinpäätöksen tilintarkastaja voi esittää pyynnön konsernin osien yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisesta tämän standardin mukaisesti.⁷ Tällaiseen tämän standardin mukaisesti suoritettavaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon voi liittyä konsernin tilintarkastajan esittämä pyyntö lisätyön tai -toimenpiteiden suorittamisesta sen mukaan kuin konsernin tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa on tarpeellista.

Suhde ISQC 1:een (viittaus: kappale 4)

- A3. ISQC 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää varmennustoimeksiantojen – mukaan lukien yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot – laadunvalvontajärjestelmä. Nämä velvollisuudet kohdistuvat siihen, että luodaan tilintarkastusyhteisön
- laadunvalvontajärjestelmä; ja
 - siihen liittyvät toimintaperiaatteet laadunvalvontajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi sekä tilintarkastusyhteisön menettelytavat näiden toimintaperiaatteiden toteuttamista ja niiden seurantaan varten, mukaan lukien kutakin seuraavaa osa-aluetta koskevat periaatteet ja menettelytavat:
 - laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - relevantit eettiset vaatimukset;

⁷ ISA 600 Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna), kappale A52

- asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen
 - henkilöresurssit
 - toimeksiannon suorittaminen
 - seuranta.
- A4. Tilintarkastusyhteisö on ISQC:n mukaan velvollinen luomaan ja ylläpitämään laadunvalvontajärjestelmän, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:
- (a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja
 - (b) tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.⁸
- A5. Kansalliset vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, ovat vähintään samantasoiset kuin ISQC 1 silloin, kun niissä käsitellään kaikkia kappaleessa A3 mainittuja osa-alueita ja määrätään tilintarkastusyhteisölle sellaiset velvoitteet, joiden avulla ISQC 1:ssä asetettujen vaatimusten tarkoitukset tulevat täytetyiksi.

Mennyt aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto
(viittaus: kappaleet 5–8, 14)

- A6. Tilinpäätöksen yleisluonteisia tarkastuksia voidaan suorittaa varsin monenlaisille yhteisöille, jotka ovat erityyppisiä tai joiden taloudellisen raportoinnin monimutkaisuuden taso vaihtelee. Joissakin maissa tiettytyyppisten yhteisöjen tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta voidaan määrätä myös paikallisissa säädöksissä tai määräyksissä ja niihin liittyvissä raportointivaatimuksissa.
- A7. Yleisluonteisia tarkastuksia voidaan suorittaa monenlaisissa olosuhteissa. Niitä voidaan edellyttää tehtäviksi yhteisöissä, joita säädöksessä tai määräyksessä asetetut pakollista tilintarkastusta koskevat vaatimukset eivät koske. Yleisluonteisia tarkastuksia saatetaan pyytää myös vapaaehtoisesti, esimerkiksi yksittäisen sopimukseen perustuvan järjestelyn ehtojen nojalla tapahtuvan raportoinnin yhteydessä tai rahoitusjärjestelyjen tueksi.

Tavoitteet (viittaus: kappale 15)

- A8. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan tulee jättää tilinpäätöstä koskeva johtopäätös esittämättä, jos:
- (a) toimeksiannon suorittaja antaa tai on velvollinen antamaan raportin toimeksiannosta; ja
 - (b) toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista tehdä johtopäätöstä tilinpäätöksestä, koska hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen

⁸ ISQC 1, kappale 11

soveltuvaan evidenssiä, ja hän tekee sen johtopäätöksen, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä on, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

- A9. Tilanne, jossa ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa (käytetään nimitystä laajuutta koskeva rajoitus) voi aiheutua:
- (a) olosuhteista, jotka eivät ole yhteisön määräysvallassa;
 - (b) toimeksiannon suorittajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista; tai
 - (c) yhteisön johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista.
- A10. Tämä standardi sisältää toimeksiannon suorittaja koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta sellaisia tilanteita varten, joissa hän joko ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä tai toimeksiannon aikana kohtaa laajuutta koskevan rajoituksen.

Määritelmät (viittaus: kappale 16)

Termien ”johto” ja ”hallintoelimet” käyttäminen

- A11. Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet vaihtelevat eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla sekä erityyppisissä yhteisöissä. Nämä erot vaikuttavat siihen, kuinka toimeksiannon suorittaja soveltaa tämän standardin johtoa tai hallintoelimiä koskevia vaatimuksia. Näin ollen kaikkialla tässä standardissa käytettävä ilmaus ”johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet” on tarkoitettu kiinnittämään toimeksiannon suorittajan huomiota siihen, että johtamis- ja hallintorakenteet ja -järjestelyt voivat poiketa toisistaan erilaisissa yhteisöissä.
- A12. Erilaiset taloudellisen informaation laatimiseen ja ulkoiseen taloudelliseen raportointiin liittyvät velvollisuudet kuuluvat joko johdolle tai hallintoelimille sellaisen tekijöiden mukaisesti kuin:

- yhteisön resurssit ja rakenne; ja
- johdon ja hallintoelinten roolit yhteisössä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaisesti, tai jos yhteisöön ei sovelleta sääntelyä, yhteisöä varten luotujen virallisten hallinto- tai tilinvelvollisuusjärjestelyjen mukaisesti (esimerkiksi sen mukaan, mitä on kirjattu sopimuksiin taikka sääntöihin tai muuntuyppiseen asiakirjaan, jolla yhteisö on perustettu).

Esimerkiksi pienissä yhteisöissä ei useinkaan ole erotettu johdon ja hallintoelinten rooleja. Suuremmissa yhteisöissä johto usein vastaa yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen hoitamisesta ja sitä koskevasta raportoinnista, kun taas hallintoelimet valvovat johtoa. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla yhteisön tilinpäätöksen laatiminen on juridisesti hallintoelinten vastuulla, ja toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla siitä vastaa johto.

Rajoitettu varmuus – termin ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä” käyttäminen (viittaus: kappale 17(f))

- A13. Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tarvitaan, jotta saadaan hankituksi rajoitettu varmuus toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi. Evidenssi on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti yleisluonteisen tarkastuksen aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti (viittaus: kappale 18)

- A14. Tämä standardi ei syrjäytä tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Jos nämä säädökset ja määräykset poikkeavat tästä standardista, vain säädösten ja määräysten mukaisesti suoritettu yleisluonteinen tarkastus ei ole automaattisesti tämän standardin mukainen.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 21)

- A15. IESBAn eettisten sääntöjen osassa A asetetaan ammatillisen etiikan peruseriaatteen, joita toimeksiantojen suorittajien täytyy noudattaa, sekä annetaan käsitteellinen viitekehys näiden periaatteiden soveltamista varten. Peruseriaatteen ovat:

- (a) rehellisyys;
- (b) objektiivisuus;
- (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
- (d) salassapitovelvollisuus; ja
- (e) ammatillinen käyttäytyminen.

IESBAn eettisten sääntöjen osassa B havainnollistetaan käsitteellisen viitekehysten soveltamista tietyissä tilanteissa. IESBAn eettisiä sääntöjä noudatettaessa on tunnistettava relevanttien eettisten sääntöjen noudattamisen vaarantavat uhat ja vastattava niihin asianmukaisella tavalla.

- A16. Kun kyseessä on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto, IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, että toimeksiannon suorittaja on riippumaton yhteisöstä, jonka tilinpäätös tarkastetaan yleisluonteisesti. IESBAn eettisissä säännöissä todetaan, että riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Toimeksiannon suorittajan riippumattomuus turvaa hänen kykynsä tehdä johtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muutoin voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa toimeksiannon suorittajan mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 22)

- A17. Ammatillinen skeptisyys on yleisluonteisessa tarkastuksessa tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Tähän kuuluu epäjohtonmukaisuuksien selvittäminen, ristiriitaisen evidenssin tutkiminen sekä johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen.
- A18. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:
- aineisto, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa.
 - tieto, joka antaa aihetta epäillä evidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.
 - mahdolliseen väärinkäyttöön viittaavat seikat.
 - muut olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa lisää toimenpiteitä.
- A19. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko yleisluonteisen tarkastuksen ajan on välttämätöntä, jos toimeksiannon suorittajan on tarkoitus pienentää riskejä siitä, että:
- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta.
 - yleistetään liikaa, kun tehdään johtopäätöksiä hankitun evidenssin perusteella.
 - käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja arvioitaessa niiden tuloksia.
- A20. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän huomioimatta aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että johdon ja hallintoelinten uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys eikä anna hänelle lupaa tyytyä evidenssiin, joka ei ole riittävää yleisluonteisen tarkastuksen tarkoitukseen.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 23)

- A21. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevanttien eettisten vaatimusten ja tämän standardin vaatimusten tulkinta ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana tarvittavat asiantuntemukseen perustuvat päätökset edellyttävät relevantin tietämyksen ja kokemuksen soveltamista toimeksiannon tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti:

- päätöksissä, jotka koskevat olennaisuutta sekä niiden toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta, jotka suoritetaan tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin kokoamiseksi.
 - arvioitaessa, alentaako suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu evidenssi toimeksiantoriskin tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.
 - arvioitaessa harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka johto on tehnyt soveltaessaan yhteisön noudattamaa tilinpäätösnormistoa.
 - tehtäessä hankitun evidenssin perusteella tilinpäätöstä koskeva johtopäätös, mukaan lukien johdon tilinpäätöstä laatiessaan tekemien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen.
- A22. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka koulutus, osaaminen ja kokemus, varmennustaitojen ja -tekniikojen käyttö mukaan lukien, ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavaa pätevyyttä. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi toimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken voi auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.
- A23. Ammatillisen harkinnan käyttö perustuu yksittäisissä toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannon aikana oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, mukaan lukien:
- tieto, joka on saatu yhteisön tilinpäätökseen aiemmillä kausilla kohdistuneissa toimeksiannossa, jos tämä on sovellettavissa.
 - toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, mukaan lukien sen kirjanpitojärjestelmä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisön toimialalla.
 - se, missä määrin tilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen edellyttää johdolta harkinnan käyttöä.
- A24. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako harkintaan perustuva ratkaisu varmentamista koskevien periaatteiden ja laskentaperiaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa hänen raporttinsa antamispäivään mennessä.
- A25. Ammatillista harkintaa pitää käyttää koko toimeksiannon ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisella tavalla tämän standardin vaatimusten mukaisesti. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiannon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tai hankittu evidenssi eivät muutoin tue.

Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla (viittaus: kappaleet 24–25)

A26. Varmennustaitoihin ja -tekniikkoihin kuuluu:

- ammatillisen skeptisyyden noudattaminen ja ammatillisen harkinnan soveltaminen varmennustoimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa, evidenssin hankkiminen ja arviointi mukaan lukien;
- käsityksen muodostaminen tietojärjestelmistä sekä sisäisen valvonnan roolista ja rajoitteista;
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskejä koskevan harkinnan yhdistäminen yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden luonteen, ajoitukseen ja laajuuteen;
- toimenpiteiden soveltaminen yleisluonteisessa tarkastuksessa asianmukaisella tavalla, mihin voi kuulua tiedustelujen ja analyttisten toimenpiteiden lisäksi muun tyyppisiä toimenpiteitä (kuten yksityiskohtaista tarkastusta, uudelleenlaskentaa, uudelleen suorittamista, havainnointia ja vahvistusten hankkimista);
- järjestelmälliset dokumentointimenettelyt; ja
- varmennustoimeksiannoista annettavien raporttien kirjoittamisen kannalta relevanttien taitojen ja menettelytapojen soveltaminen.

A27. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä toimeksiantotiimit ovat velvollisia ottamaan käyttöön toimeksiantoon sovellettavat laadunvalvontamenettelyt ja antamaan tilintarkastusyhteisölle relevanttia tietoa, joka mahdollistaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän sen osan toimimisen, joka koskee riippumattomuutta.

A28. Ottaessaan vastuun kunkin yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon yleisestä laadusta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämässään asiaa koskevissa viesteissä sitä, että laatu on yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa suoritettaessa olennaisen tärkeä, ja sitä, kuinka tärkeää yleisluonteisen tarkastuksen laadun kannalta on:

- (a) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä.
- (b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa.
- (c) antaa toimeksiannosta olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti.
- (d) toimeksiantotiimin mahdollisuus tuoda esiin huolenaiheitaan ilman rangaistuksen pelkoa.

A29. Ellei tilintarkastusyhteisön tai muiden osapuolten antama informaatio anna viitteitä muusta, toimeksiantotiimi saa luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään. Toimeksiantotiimi voi luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

- henkilöstön pätevyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
- riippumattomuus keräämällä ja kommunikoimalla riippumattomuutta koskevaa relevanttia tietoa.
- asiakassuhteiden ylläpito niiden hyväksymistä ja jatkamista koskevien järjestelmien avulla.
- säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seurantaprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia, jotka voivat vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi tarkastella toimenpiteitä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näiden puutteellisuuksien korjaamiseksi.

- A30. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Toimeksiannotiimien kokoaminen (viittaus: kappale 25(b))

- A31. Harkitessaan, mikä on toimeksiannotiimiltä kokonaisuutena odotettava asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin tiimin:

- asianmukaisen koulutuksen ja työhön osallistumisen myötä hankkima käsitys ja käytännön kokemus luonteeltaan ja monimutkaisuudeltaan vastaavanlaisista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoista.
- käsitys ammatillisista standardeista sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista.
- tekninen erityisasiantuntemus, mukaan lukien relevantin tietotekniikan sekä kirjanpidon ja varmuksen erityisalueiden tunteminen.
- relevanttien asiakkaan toimialojen tunteminen.
- kyky käyttää ammatillista harkintaa.
- käsitys tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteista ja menettelytavoista.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 25(d)(i))

- A32. ISQC 1 edellyttää, että tilintarkastusyhteisö hankkii kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomansa tiedot ennen kuin se hyväksyy toimeksiannon uudelta asiakkaalta, kun se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta, ja kun se harkitsee uuden toimeksiannon hyväksymistä nykyiseltä asiakkaalta. Informaatioon, josta on apua toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle tämän ratkaistessa, onko asiakassuh-

teiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen tai jatkaminen asianmukaista, voi kuulua seuraavia seikkoja koskevaa tietoa:

- tärkeimpien omistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten rehellisyys; ja
- nykyisen tai aiemman yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana esiin tulleet merkittävät seikat ja niiden vaikutukset asiakassuhteen jatkamiseen.

A33. Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen, toimeksiantoa ei tämän standardin mukaan ole asianmukaista hyväksyä, paitsi jos säädös tai määräys vaatii tätä, sillä hyväksyminen saattaa johtaa siihen, että toimeksiannon suorittaja yhdistetään yhteisön tilinpäätökseen epäasianmukaisella tavalla.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 29)

A34. Toimeksiannon suorittaja arvioi toimeksiannon jatkamista ja relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, koko toimeksiannon ajan tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Kun ensimmäiset toimenpiteet toimeksiannon alussa kohdistetaan toimeksiannon jatkamiseen ja relevanttien eettisten vaatimusten (riippumattomuus mukaan lukien) arvioimiseen, tästä saadaan tietoa toimeksiannon suorittajan päätöksiä ja toimia varten, ennen kuin toimeksiannossa suoritetaan muita merkittäviä toimenpiteitä.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen vaikuttavia tekijöitä (viittaus: kappale 29)

A35. Varmennustoimeksiannot saadaan hyväksyä vain, kun toimeksiannolla on tietyt ominaispiirteet⁹, jotka edistävät toimeksiannon suorittajan niiden tavoitteiden saavuttamista, jotka toimeksiannolle on määrätty.

Perusteltu tarkoitus (viittaus: kappale 29(a)(i))

A36. Voi olla epätodennäköistä, että toimeksiannolle olisi perusteltu tarkoitus, jos esimerkiksi:

- (a) toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle on asetettu merkittävä rajoitus;
- (b) toimeksiannon suorittaja epäilee, että toimeksiantaja aikoo yhdistää toimeksiannon suorittajan nimen tilinpäätökseen epäasianmukaisella tavalla; tai
- (c) toimeksiannolla pyritään täyttämään tietyn säädöksen tai määräyksen noudattamista koskevat vaatimukset ja kyseinen säädös tai määräys edellyttää tilinpäätöksen tilintarkastusta.

⁹ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 17

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on asianmukainen (viittaus: kappale 29(a)(ii))

- A37. Silloin kun toimeksiannon suorittaja muodostama alustava käsitys toimeksiannon olosuhteista antaa viitteitä siitä, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksyminen olisi asianmukaista, toimeksiannon suorittaja voi harkita suosittelevansa toisentyypin toimeksiannon suorittamista. Olosuhteista riippuen toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa, että olisi asianmukaisempaa suorittaa tilintarkastustoimeksianto kuin yleisluonteinen tarkastus. Joissakin toisissa tapauksissa, jos toimeksiannon olosuhteet estävät varmennustoimeksiannon suorittamisen, toimeksiannon suorittaja voi suositella kokoamistoimeksiantoa tai muita laskentatoimen palveluja sen mukaan kuin on asianmukaista.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi tarvittava informaatio (viittaus: kappale 29(c))

- A38. Esimerkki siitä, milloin toimeksiannon suorittajalla saattaa olla syytä epäillä, onko yleisluonteisen tarkastuksen suorittamiseksi tarvittava informaatio saatavilla tai onko se luotettavaa, on tilanne, jossa analyttisten toimenpiteiden suorittamiseksi tarvittavan kirjanpitoaineiston epäillään olevan huomattavan epätarkkaa tai epätäydellistä. Tämä harkinta ei kohdistu siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana ilmenee joskus tarvetta avustaa johtoa suosittelemalla oikaisukirjauksia, jotka tarvitaan johdon laatiman tilinpäätöksen valmiiksi saamiseksi.

Edellytykset yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymiselle (viittaus: kappale 30)

- A39. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan on myös ennen toimeksiannon hyväksymistä varmistettava tietyistä seikoista, joista hänen ja yhteisön johdon täytyy sopia ja jotka ovat yhteisön määräysvallassa.

Sovellettava tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 30(a))

- A40. Varmennustoimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että varmennustoimeksiannon määritelmässä tarkoitetut kriteerit¹⁰ ovat soveltuvia ja aiottujen käyttäjien saatavilla.¹¹ Sovellettava tilinpäätösnormisto toimii tätä standardia noudatettaessa kriteereinä, joita toimeksiannon suorittaja käyttää tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jotkin tilinpäätösnormistot perustuvat oikean ja riittävän kuvan antamiseen ja toiset säädösten ja määräysten noudattamiseen. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen muodon ja sisällön, mukaan lukien sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyys

- A41. Ilman hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa ei johdolla ole asianmukaista perustaa tilinpäätöksen laatimiselle eikä toimeksiannon suorittajalla ole soveltuvia kriteerejä sen yleisluonteiselle tarkastamiselle.

¹⁰ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 34

¹¹ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 17(b)(ii)

- A42. Toimeksiannon suorittaja ratkaisee tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden ottaen huomioon käsityksensä siitä, keitä ovat tilinpäätöksen aiotut käyttäjät. Aiotuilla käyttäjillä tarkoitetaan henkilöä, henkilöitä tai henkilöryhmää, jolle tai joille toimeksiannon suorittaja laatii raportin. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, etenkin jos raportti on hyvin monen henkilön saatavilla.
- A43. Monissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi olettaa sovellettavan tilinpäätösnormiston olevan hyväksyttävä, ellei ole viitteitä päinvastaisesta (esimerkiksi tilinpäätösnormisto, jonka soveltamisesta tietyn tyyppisten yhteisöjen yleistä tarkoitusta varten laadittavissa tilinpäätöksissä on tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella määrätty säädöksessä tai määräyksessä).
- A44. Relevantteja tekijöitä toimeksiannon suorittajan päättäessä tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä ovat esimerkiksi seuraavat:
- yhteisön luonne (esimerkiksi onko kyseessä liiketoimintaa harjoittava yritys, julkisen sektorin yhteisö vai voittoa tavoittelematon organisaatio).
 - tilinpäätöksen tarkoitus (esimerkiksi laaditaanko se laajan käyttäjäjoukon yhteisten taloudellisen informaation tarpeiden vai tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden täyttämiseksi).
 - tilinpäätöksen luonne (esimerkiksi onko kyseessä tilinpäätöskokonaisuus vai yksittäinen tilinpäätöslaskelma).
 - määrätäänkö sovellettavasta tilinpäätösnormistosta relevantissa säädöksessä tai määräyksessä.
- A45. Jos tilinpäätöstä laadittaessa käytetty tilinpäätösnormisto ei ole hyväksyttävä tilinpäätöksen tarkoitus huomioon ottaen eikä johto suostu käyttämään tilinpäätösnormistoa, joka on toimeksiannon suorittajan mielestä hyväksyttävä, toimeksiannon suorittajan täytyy tämän standardin mukaan kieltäytyä toimeksiannosta.
- A46. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa olevat puutteet, jotka viittaavat siihen, ettei tilinpäätösnormisto ole hyväksyttävä, saattavat tulla esille yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymisen jälkeen. Kun kyseisen tilinpäätösnormiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto voi päättää ottaa käyttöön jonkin toisen normiston, joka on hyväksyttävä. Kun johto tekee näin, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan sovitettava johdon kanssa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon uusista ehdoista, joissa otetaan huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston vaihtuminen

Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet (viittaus: kappaleet 30(b), 37(e))

- A47. Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön johto on laatinut hallintoelinten valvomana. Tässä standardissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle ja hallintoelimille, eikä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Tämän standardin mukainen yleisluonteinen tarkastus suoritetaan kuitenkin siitä lähtökohdasta, että joh-

to ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Yleisluonteinen tarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia.

- A48. Tilinpäätöksen laatimista koskevaan velvollisuuteen kuuluu, että johdon on käytettävä harkintaa tehdessään olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita sekä valittava asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja sovellettava niitä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.
- A49. Koska tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toteuttamisen edellytykset ovat niin tärkeät, toimeksiannon suorittajan täytyy tämän standardin mukaan saada ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä johdolta vahvistus siitä, että se ymmärtää velvollisuutensa. Toimeksiannon suorittaja voi saada johdon vahvistuksen joko suullisesti tai kirjallisesti. Johdon vahvistus kirjataan kuitenkin myöhemmin toimeksiannon kirjallisiin ehtoihin.
- A50. Jos johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet eivät hyväksy tai suostu hyväksymään tilinpäätökseen liittyviä velvollisuuksiaan, toimeksiantoa ei ole asianmukaista hyväksyä, paitsi jos säädös tai määräys vaatii toimeksiannon suorittajaa hyväksymään sen. Sellaisissa olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittajan täytyy hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto, hänen saattaa olla tarpeellista selittää johdolle ja – silloin kun niihin kuuluu eri henkilöitä – hallintoelimille näiden seikkojen tärkeyttä ja vaikutuksia toimeksiantoon.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiannon suorittajan raportin sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappaleet 34–35)

- A51. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittaja ei saa esittää noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan määrätä toimeksiantoon liittyvistä seikoista, joiden johdosta toimeksiannon suorittaja tavallisesti kieltäytyisi toimeksiannosta, jos se olisi mahdollista, esimerkiksi jos:

- toimeksiannon suorittaja katsoo, että säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto ei ole hyväksyttävä; tai
- toimeksiannon suorittajan raportille on määrätty esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi tässä standardissa vaadittavasta esittämistavasta tai sanamuodosta.

Tässä standardissa todetaan, ettei tällaisissa tilanteissa suoritettu yleisluonteinen tarkastus ole tämän standardin mukainen eikä toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannosta annettavassa raportissa esittää noudattaneensa tätä standardia. Vaikkei toimeksiannon suorittajan ole sallittua esittää noudattaneensa tätä standardia, hänen on kuitenkin suositeltavaa soveltaa tätä standardia, sen mukaiset raportointivaatimukset mukaan luettuina, siinä määrin kuin käytännössä on mahdollista. Kun se on väärinkäsityksen välttämiseksi asianmukaista, toimeksiannon

suorittaja voi harkita sisällyttävänsä raporttiin maininnan siitä, ettei yleisluonteista tarkastusta ole suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

Toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus (viittaus: kappale 37)

A52. On sekä johdon ja hallintoelinten että toimeksiannon suorittajan edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja lähettää ennen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamista toimeksiantokirjeen toimeksiantoa koskevien väärinkäsitysten välttämiseksi.

Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A53. Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri yhteisössä. Toimeksiantokirjeessä voidaan tämän standardin edellyttämien seikkojen lisäksi mainita esimerkiksi:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.
- edellisen toimeksiannon suorittajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto.
- se, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto täytä mitään tilintarkastukselle asetettuja lakisääteisiä tai kolmannen osapuolen vaatimuksia.
- että johdon odotetaan antavan toimeksiannon suorittajalle kirjallisia vahvistusilmoituksia.
- että johto suostuu ilmoittamaan toimeksiannon suorittajalle kaikista toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
- pyyntö siitä, että johto vahvistaa vastaanottaneensa toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

Konsernin osien yleisluonteiset tarkastukset

A54. Konsernin tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja saattaa pyytää toimeksiannon suorittajaa suorittamaan konserniin kuuluvan yhteisön taloudellisen informaation yleisluonteisen tarkastuksen. Konsernin tilintarkastajan antamista ohjeista riippuen konsernin osan taloudellisen informaation yleisluonteinen tarkastus saatetaan suorittaa tämän standardin mukaisesti. Konsernin tilintarkastaja saattaa myös määrätä lisätoimenpiteitä, joilla täydennetään tämän standardin mukaisesti tehtävää työtä. Silloin kun yleisluonteisen tarkastuksen suorittaja on konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja, yleisluonteista tarkastusta ei suoriteta tämän standardin mukaisesti.

Johdon velvollisuuksista on määrätty säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappale 37(e))

A55. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa toimeksiannon olosuhteissa, ettei tiettyjä toimeksiannon ehtoja ole tarpeellista kirjjata toimeksiantokirjeeseen, hänen on tämän standardin mukaan kuitenkin pyydettävä johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjallinen vahvistus siitä, että nämä hyväksyvät ja ymmärtävät tässä standardissa tarkoitetut velvollisuutensa. Tällaisessa kirjallisessa vahvistuksessa voidaan käyttää säädöksen tai määräyksen mukaista sanamuotoa, jos johdolle säädöksessä tai määräyksessä asetettavat velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat tässä standardissa kuvattuja velvollisuuksia.

Esimerkki toimeksiantokirjeestä (viittaus: kappale 37)

A56. Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä.

Jatkuvat toimeksiannot (viittaus: kappale 38)

A57. Toimeksiannon suorittaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella kaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavat seikat voivat kuitenkin antaa viitteitä siitä, että on asianmukaista tarkistaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtoja tai muistuttaa johtoa ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiä toimeksiannon nykyisistä ehdoista:

- viitteet siitä, että johto ymmärtää väärin yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteen ja laajuuden.
- toimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos yhteisön ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos yhteisön omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.
- muutos säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa, yhteisöön vaikuttavissa vaatimuksissa.
- muutos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

Pyyntö yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muuttamisesta (viittaus: kappale 39)

A58. Yhteisön toimeksiannon suorittajalle esittämä pyyntö yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muuttamisesta voi johtua sellaisista tekijöistä kuin:

- palvelun tarpeeseen vaikuttava olosuhteiden muutos.
- alun perin pyydetyn yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon luonnetta koskeva väärinkäsitys.

- yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon laajuutta koskeva rajoitus, joka voi olla johdon asettama tai muista olosuhteista johtuva.
- A59. Yhteisön vaatimukseen vaikuttavaa olosuhteiden muutosta tai alun perin pyydetyn palvelun luonnetta koskevaa väärinkäsitystä voidaan pitää kohtuullisena perusteenä pyytää muutosta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtoihin.
- A60. Sitä vastoin muutosta ei ehkä pidetä kohtuullisena, jos se näyttää liittyvän tietoon, joka on virheellistä, epätäydellistä tai muutoin epätydyttävää. Esimerkiksi tästä voisi olla, että toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätökseen sisältyvästä olennaisesta erästä ja johto pyytää toimeksiannon muuttamista liitännäispalvelutoimeksiannoksi välttyäkseen siltä, että toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen.

Pyyntö toimeksiannon luonteen muuttamisesta (viittaus: kappale 40)

- A61. Ennen kuin toimeksiannon suorittaja, joka on saanut toimeksiannon tämän standardin mukaisen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisesta, suostuu muuttamaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon toisentyypiseksi toimeksiannoksi tai liitännäispalveluksi, hänen saattaa olla tarpeellista arvioida muutoksen mahdollisia juridisia tai sopimuksellisia vaatimuksia.
- A62. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon muuttamiselle muuntyyppiseksi toimeksiannoksi tai liitännäispalveluksi on olemassa kohtuullinen peruste, muutosajankohtaan mennessä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa tehty työ voi olla relevanttia muutetussa toimeksiannossa, mutta suoritettavaksi vaadittava työ ja annettava raportti määräytyvät kuitenkin sen mukaan, mikä on asianmukaista muutetussa toimeksiannossa. Jotta vältetään aiheuttamasta sekaannusta lukijalle, muusta toimeksiannosta tai liitännäispalvelusta annettavassa raportissa ei ole mainintaa:
- (a) alkuperäisestä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta; eikä
 - (b) alkuperäisessä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa mahdollisesti suoritetuista toimenpiteistä, paitsi milloin yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto muutetaan toimeksiannoksi erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, jolloin maininta suoritetuista toimenpiteistä on tavanomainen osa raporttia.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 42)

- A63. Toimeksiannon suorittajan kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa voi tapahtua
- (a) tiedusteluina, joita toimeksiannon suorittaja tekee suorittaessaan toimenpiteitä yleisluonteista tarkastusta varten; ja
 - (b) muunlaisena kommunikointina, kun kyseessä on tehokas kaksisuuntainen kommunikointi esiin tulevien seikkojen ymmärtämiseksi ja rakentavan työskentelysuhteen kehittämiseksi.

- A64. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteihin tekijöihin kuuluvat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin johdon tai hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Voi esimerkiksi olla asianmukaista kommunikoida yleisluonteisen tarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos johto tai hallintoelimet pystyvät auttamaan toimeksiannon suorittajaa ratkaisemaan ongelman.
- A65. Säädös tai määräys voi rajoittaa toimeksiannon suorittajan kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä asioista. Säädös tai määräys voi esimerkiksi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toimenpiteen, joka voisi haitata todelliseen tai epäilyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asianmukaista viiranomaisuuskintaa. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuuden ja kommunikointivelvollisuuden väliset mahdolliset ristiriitaisuudet voivat olla monimutkaisia. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista.

Kommunikointi yleisluonteista tarkastusta koskevista seikoista

A66. Johdolle tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille tämän standardin mukaan kommunikoitavia seikkoja voivat olla:

- toimeksiannon suorittajan velvollisuudet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa, siten kuin ne on sisällytetty toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.
- yleisluonteisessa tarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot, esimerkiksi:
 - toimeksiannon suorittajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenetelyjen merkittävistä laadullisista puolista, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, kirjanpidollisista arvioista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
 - toimenpiteiden tuloksena tehdyt merkittävät havainnot, mukaan lukien tilanteet, joissa toimeksiannon suorittaja on katsonut tarpeelliseksi suorittaa tarvittavia lisätoimenpiteitä tämän standardin mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista varmistua siitä, että hallintoelimillä on sama käsitys tiettyjen liiketoimien tai tapahtumien kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista.
 - esiin tulevat seikat, jotka saattavat johtaa toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamiseen.
 - mahdolliset merkittävät vaikeudet, joita on kohdattu yleisluonteisen tarkastuksen aikana, esimerkiksi ettei odotettu informaatio ole saatavissa, ettei ole mahdollista hankkia evidenssiä, jonka toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi yleisluonteista tarkastusta varten, taikka johdon asettamat rajoitukset toimeksiannon suorittajalle. Joissakin olosuhteissa tällaiset ongelmat voivat muodostaa laajuutta koskevan rajoituksen, joka voi johtaa toimeksiannon suo-

rittajan johtopäätöksen mukauttamiseen tai tietyissä olosuhteissa siihen, että toimeksiannon suorittaja luopuu toimeksiannosta, elleivät johto tai hallintoelimet käsittele näitä ongelmia.

A67. Joissakin yhteisöissä johto ja hallintoelimet koostuvat eri henkilöistä. Tällaisissa olosuhteissa johto voi olla velvollinen kommunikoimaan hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista seikoista. Se, että johto kommunikoi hallintoelinten kanssa seikoista, joista toimeksiannon suorittajan on kommunikoitava, ei poista toimeksiannon suorittajan velvollisuutta kommunikoida myös niistä hallintoelimille. Se, että johto kommunikoi näistä seikoista, saattaa kuitenkin vaikuttaa siihen, millä tavoin ja milloin toimeksiannon suorittaja kommunikoi hallintoelinten kanssa.

Kommunikointi kolmansien osapuolten kanssa

A68. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esimerkiksi:

- tiedottaa sääntely- tai valvontaelimelle tietyistä seikoista, joista hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla toimeksiannon suorittajalla on esimerkiksi velvollisuus raportoida virheellisyyksistä viranomaisille, silloin kun johto ja hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin.
- toimittaa jäljennöksen tietyistä hallintoelimille toimitetuista raporteista relevanteille sääntelytahoille tai rahoittajille tai joissakin tapauksissa asettaa tällaiset raportit julkisesti saataville.

A69. Ellei säädös tai määräys vaadi toimeksiannon suorittajaa toimittamaan kolmannelle osapuolelle jäljennöstä hallintoelimen kanssa tapahtuneesta kirjallisesta kommunikaatiosta, toimeksiannon suorittaja saattaa tarvita hallintoelimen etukäteen antaman suostumuksen ennen aineiston toimittamista.

Toimeksiannon suorittaminen

Olennaisuus tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa (viittaus: kappale 43)

A70. Toimeksiannon suorittaja harkitsee olennaisuutta sovellettavan tilinpäätösnormiston antamaa taustaa vasten. Joissakin tilinpäätösnormistoissa käsitellään olennaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että:

- virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättäminen mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella;
- harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään ottaen huomioon vallitsevat olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja

- harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Huomiointiin ei oteta virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tietyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.
- A71. Jos olennaisuuden käsitettä käsitellään sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa olennaisuuden määrittämiseksi yleisluonteista tarkastusta varten. Jos olennaisuutta ei käsitellä, edellä olevat näkökohdat antavat toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen.
- A72. Toimeksiannon suorittaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa toimeksiannon suorittajan näkemys tilinpäätöksen aiottujen käyttäjien tarpeista. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:
- käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
 - käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan ja esitetään ja sen yleisluonteinen tarkastus suoritetaan käyttäen olennaisuustasoa;
 - käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
 - käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

Ellei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kohteena ole tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien erityiset tarpeet, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.

- A73. Toimeksiannon suorittajan harkinta siitä, mikä on olennaista suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena, on sama riippumatta sen varmuuden tasosta, jonka toimeksiannon suorittaja hankkii perustaksi tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen esittämiselle.

Olennaisuuden tarkistaminen (viittaus: kappale 44)

- A74. Toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista tarkistaa tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta toimeksiannon aikana seuraavista seikoista johtuen:
- yleisluonteisen tarkastuksen aikana tapahtuva muutos olosuhteissa (esimerkiksi päätös luopua keskeisestä osasta yhteisön liiketoimintaa).
 - on saatu uutta informaatiota tai toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on muuttunut suoritettaessa yleisluonteisessa tarkastuksessa toimenpiteitä tämän standardin mukaisesti (esimerkiksi jos yleisluonteisen tarkastuksen aikana vaikuttaa siltä, että todellinen

taloudellinen tulos todennäköisesti poikkeaa huomattavasti siitä ennakoidusta tilikauden tuloksesta, jota on alun perin käytetty määrittäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena).

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys (viittaus: kappaleet 45–46)

- A75. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään sen yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen laajuudesta, joka tarvitaan yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamiseksi tämän standardin mukaisesti. Toimeksiannon suorittaja arvioi ensisijaisesti sitä, onko muodostettu käsitys riittävä toimeksiannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajan muodostama kokonaiskäsitys ei ole yhtä laaja ja syvä kuin johdolla oleva käsitys.
- A76. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostaminen on jatkuva dynaaminen prosessi, jossa tietoa kerätään, päivitetään ja analysoidaan koko yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ajan. Toimeksiannon suorittajan käsityksen muodostaminen ja soveltaminen tapahtuvat iteratiivisesti toimeksiannosta suoritettaessa, ja sitä päivitetään tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Ensimmäiset toimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista koskevat toimenpiteet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta aloitettaessa perustuvat toimeksiannon suorittajan alustavaan käsitykseen yhteisöstä ja toimeksiannon olosuhteista. Jatkuvässä asiakassuhteessa toimeksiannon suorittajan muodostamaan käsitykseen sisältyy tietämys, jonka hän on hankkinut aiemmin suorittamissaan yhteisön tilinpäätökseen ja muuhun taloudelliseen informaatioon liittyvissä toimeksiannoissa.
- A77. Kyseinen käsitys antaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen, johon perustuen hän suunnittelee ja suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ja käyttää ammatillista harkintaa toimeksiannon aikana. Käsityksen pitää erityisesti olla riittävä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista tunnistaa tilinpäätöksen alueet, joilla olennaisia virheellisyksiä todennäköisesti esiintyy, ja näin saada tietoa lähestymistavan valintaa ja kyseisiin alueisiin kohdistuvien toimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten.
- A78. Muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta toimeksiannon suorittaja voi tarkastella myös seuraavia seikkoja:
- onko yhteisö osa konsernia tai toisen yhteisön osakkuusyritys.
 - tilinpäätösnormiston monimutkaisuus.
 - yhteisön taloudellista raportointia koskevat velvoitteet tai vaatimukset sekä se, perustuvatko nämä velvoitteet tai vaatimukset sovellettavaan säädökseen tai määräykseen vai liittyvätkö ne vapaaehtoiseen taloudellisen raportoinnin järjestelyihin, jotka on luotu määrämuotoisten hallinto- tai tilivelvollisuusjärjestelyjen pohjalta, esimerkiksi kolmansien osapuolten kanssa tehtyjen sopimusten perusteella.

- säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset.
- yhteisön johtamis- ja hallintorakenteen kehittyneisyyden taso koskien tilinpäätöksen laatimisen pohjana olevan kirjanpitoaineiston ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien hallintaa ja valvontaa. Pienissä yhteisöissä on usein vähemmän työntekijöitä, mikä voi vaikuttaa tapaan, jolla johto toteuttaa valvontaa. Esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen ei ehkä ole käytännössä mahdollista. Pienessä omistajajohtoisessa yhteisössä omistaja johtaja voi kuitenkin pystyä harjoittamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuremmassa yhteisössä. Tämä valvonta voi kompensoida yleensä rajoitettuja mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen.
- ”johtoportaan ilmapiiri” ja yhteisön valvontaympäristö, joiden avulla yhteisö vastaa taloudelliseen raportointiin ja taloudellista raportointia koskevien velvoitteiden noudattamiseen liittyviin riskeihin.
- niiden yhteisön kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien ja niihin liittyvien kontrollien kehittyneisyyden taso ja monimutkaisuus, joita käyttäen ylläpidetään yhteisön kirjanpitoaineistoa ja siihen liittyvää informaatiota.
- yhteisön menettelytavat liiketapahtumien kirjaamisessa, luokittelussa ja yhdistämisessä, sekä tilinpäätöslaskelmissä ja liitetiedoissa esitettävän informaation kokoamisessa.
- se, minkä tyyppiset seikat ovat edellyttäneet oikaisuja yhteisön tilinpäätökseen aiemmillä kausilla.

Toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen (viittaus: kappaleet 47, 55)

A79. Seuraavat seikat vaikuttavat niiden toimenpiteiden suunniteltuun luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka toimeksiannon suorittajan näkemyksen mukaan tarvitaan, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä kokonaisuutena koskevan johtopäätöksen perustaksi:

- (a) tämän standardin vaatimukset; ja
- (b) sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, mukaan lukien sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin sisältyvät muut raportointivaatimukset.

A80. Kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon konsernin tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta, yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet ovat suunnitellulta luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne suunnataan tässä standardissa mainittujen yleisluonteiselle tarkastukselle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen, mutta konsernin tilinpäätöksen yhteydessä.

- A81. Tämän standardin vaatimukset, jotka koskevat tiedustelujen ja analyttisten toimenpiteiden sekä erityisiin olosuhteisiin vastaavien toimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista, on tarkoitettu mahdollistamaan toimeksiannon suorittajalle tässä standardissa asetettujen tavoitteiden saavuttaminen. Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen olosuhteet vaihtelevat huomattavasti, ja näin ollen toimeksiannon suorittaja saattaa joissakin olosuhteissa katsoa, että on tehokasta ja taloudellista suunnitella ja suorittaa muita toimenpiteitä. Esimerkiksi jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee merkittävä sopimus hänen muodostaessaan käsitystä yhteisöstä, hän voi päättää lukea sopimuksen.
- A82. Se, että toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi suorittaa muita toimenpiteitä, ei muuta toimeksiannon suorittajan tavoitetta, joka on rajoitetun varmuuden hankkiminen tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Merkittävät tai epätavalliset liiketapahtumat

- A83. Toimeksiannon suorittaja voi harkita käyvänsä läpi kirjanpitoaineistoa tunnistukseen merkittävät tai epätavalliset liiketapahtumat, jotka saattavat edellyttää yleisluonteisessa tarkastuksessa erityistä huomiota.

Tiedustelut (viittaus: kappaleet 46–48)

- A84 Yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtävät tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista johdolta ja muilta yhteisössä toimivilta sen mukaan kuin toimeksiannon suorittaja katsoo asianmukaiseksi toimeksiannon olosuhteissa. Toimeksiannon suorittaja voi ulottaa tiedustelut myös muun kuin taloudellisen tiedon hankkimiseen, jos tämä on asianmukaista. Johdolta saatujen vastausten arvioiminen on kiinteä osa tiedusteluprosessia.
- A85. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tiedustelut voivat koskea myös esimerkiksi seuraavia asioita:
- yhtiökokouksissa ja hallintoelinten ja niiden valiokuntien kokouksissa tehdyt päätökset sekä muissa kokouksissa mahdollisesti tapahtuneet käsitellyt, joilla on vaikutusta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.
 - kommunikaatio, jonka yhteisö on saanut tai odottaa saavansa tai hankkivansa sääntelyviranomaisilta.
 - muita toimenpiteitä suoritettaessa esiin tulevat seikat. Kun toimeksiannon suorittaja tekee tunnistettuja ristiriitaisuuksia koskevia lisätiedusteluita, hän harkitsee johdon antamien vastausten kohtuullisuutta ja johdonmuutoksisuutta muiden toimenpiteidensä tulosten sekä yhteisöä ja sen toimialaa koskevan tietämyksensä ja käsityksensä valossa.
- A86. Tiedustelujen avulla saatava evidenssi on usein johdon aikomuksia koskevan evidenssin pääasiallinen lähde. Tietoa, joka tukee johdon aikomuksia, voi kuitenkin olla saatavilla rajoitetusti. Tällöin voidaan tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistamiseksi saada relevanttia tietoa muodostamalla käsitys siitä, miten johdon on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aiomukset, mitkä ovat johdon esittämät

perustelut tietyn toimintatavan valitsemiselle, ja miten hyvin johto pystyy toimimaan tietyllä tavalla. Toimeksiannon suorittajan on tärkeää noudattaa ammatillisista skeptisyyttä arvioidessaan johdon antamia vastauksia, jotta hänen on mahdollista arvioida, onko olemassa seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

- A87. Tiedustelutoimenpiteiden suorittamisesta on toimeksiannon suorittajalle apua myös yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisessa ja päivittämisessä, jotta hänen on mahdollista tunnistaa alueet, joilla olennaisten virheellisyyksien esiintyminen tilinpäätöksessä on todennäköistä.
- A88. Toimeksiannon suorittajalla voi olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien, kuten:
- (a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäilyllä noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat erityistä kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa ja päättämistä lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta;
 - (b) kommunikointi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä tilintarkastajalle (esim. konsernin tilintarkastuksesta vastuulliselle henkilölle)¹²; ja
 - (c) säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäilyllä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

Toimeksiannon suorittaja voi lisävelvollisuuksia noudattaessaan saada lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyydestä).

Tiedustelut yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappale 48(f))

- A89. Pienissä yhteisöissä johto ei ehkä useinkaan ole tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa vaan saattaa sen sijaan luottaa liiketoiminnan ja ennakoitujen tulevaisuuden näkymien tuntemukseen. Näissä olosuhteissa voi olla asianmukaisesti keskustella johdon kanssa yhteisön keskipitkän ja pitkän aikavälin näkymistä ja rahoituksesta, sekä harkita, ovatko johdon väitteet ja toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ristiriidattomat.

Analyttiset toimenpiteet (viittaus: kappaleet 46–47, 49)

- A90. Analyttisten toimenpiteiden suorittaminen tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa auttaa toimeksiannon suorittajaa:

¹² Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.44–225.48 [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- muodostamaan käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä tai päivittämään sitä, jotta hänen on mahdollista tunnistaa alueet, joilla olennaisen virheellisyyksien esiintyminen tilinpäätöksessä on todennäköistä.
- tunnistamaan tilinpäätöksessä ristiriitaisuuksia ja poikkeamia odotettuihin kehityssuuntiin, arvoihin tai normeihin nähden, kuten toteamaan tilinpäätöksen ja keskeisten tietojen välisen yhdenmukaisuuden tason, mukaan lukien keskeiset suorituskyvyn mittarit.
- saamaan muihin jo tehtyihin tiedusteluihin tai analyytisiin toimenpiteisiin liittyvää vahvistavaa evidenssiä.
- toimimalla lisätoimenpiteinä, kun toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka (tai seikkoja), jonka (tai joiden) johdosta toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen. Eräs esimerkki tällaisesta lisätoimenpiteestä on kuukauden myynti- ja kustannuslukujen vertailu tulosityksikköjen, toimipaikkojen tai muiden yhteisön osien välillä, jolloin saadaan evidenssiä tilinpäätöksen erien tai liitetietojen sisältämästä taloudellisesta informaatiosta.

A91. Analyyttisiä toimenpiteitä suoritettaessa voidaan käyttää useita erilaisia menetelmiä. Nämä menetelmät vaihtelevat yksinkertaisista vertailuista monimutkaisiin analyyseihin, joissa käytetään tilastollisia menetelmiä. Toimeksiannon suorittaja voi käyttää analyttisiä toimenpiteitä esimerkiksi arvioidessaan tilinpäätöksen pohjana olevaa taloudellista informaatiota analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä ja arvioimalla, ovatko tulokset yhdenmukaisia odotettujen arvojen kanssa, tarkoituksena tunnistaa yhteyksiä ja yksittäisiä eriä, jotka vaikuttavat epätavallisilta tai poikkeavat odotetuista kehityssuunnista tai arvoista. Toimeksiannon suorittaja vertaa kirjattuja määriä tai niistä muodostettuja tunnuslukuja odotusarvoihin, jotka hän on muodostanut relevanteita lähteistä saadun informaation perusteella. Esimerkkejä tietolähteistä, joita toimeksiannon suorittaja toimeksiannon olosuhteista riippuen usein käyttää odotusarvojen muodostamiseen, ovat:

- aiemman vertailukelpoisen kauden (tai kausien) taloudellinen informaatio, tiedossa olevat muutokset huomioon ottaen.
- tiedot odotetusta toiminnallisesta ja taloudellisesta tuloksesta, kuten budjeteista tai ennusteista, mukaan lukien osavuosi- tai vuositietojen ekstrapoloinnit.
- kauden taloudellisen informaation eri osien väliset suhteet.
- yhteisön toimialaa koskevat tiedot, kuten katetiedot tai yhteisön myynnin ja myyntisaamisten välisen suhteen vertaaminen toimialan keskiarvoon tai saman toimialan kooltaan vertailukelpoisten yhteisöjen lukuihin.
- taloudellisen informaation ja relevantin muun kuin taloudellisen informaation väliset yhteydet, kuten henkilöstömenojen suhde henkilöstön määrään.

A92. Toimeksiannon suorittajan harkinta siitä, onko analyttisissä toimenpiteissä käytettävä tieto hyväksyttävää kyseisten toimenpiteiden aiottua tarkoitusta (tai aiottuja tarkoituksia) ajatellen, perustuu toimeksiannon suorittajan käsitykseen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, ja siihen vaikuttaa tiedon luonne ja lähde sekä olosuhteet, joissa tieto on hankittu. Seuraavien seikkojen harkitseminen voi olla relevanttia:

- saatavissa olevan tiedon lähde. Tieto voi esimerkiksi olla luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä;
- saatavissa olevan tiedon vertailukelpoisuus. Esimerkiksi yleistä toimialakohtaista tietoa voi olla tarpeellista täydentää tai oikaista, jotta se olisi vertailukelpoista erityislaatuista tuotteita valmistavan ja myyvän yhteisön tietojen kanssa;
- saatavilla olevan informaation luonne ja relevanssi, esimerkiksi perustuvatko yhteisön budjetit ennemminkin odotettuihin tuloksiin kuin tavoitteisiin, jotka pitäisi saavuttaa; ja
- tiedon tuottamiseen sisältyvä tietämys ja erityisasiantuntemus sekä siihen liittyvät kontrollit, joiden tarkoituksena on varmistaa tiedon täydellisyys, oikeellisuus ja validius. Tällaisiin kontrolleihin voi kuulua esimerkiksi budjettitietojen laatimista, läpikäyntiä ja ylläpitoa koskevia kontrolleja.

Erityisistä olosuhteista aiheutuvat toimenpiteet

Väärinkäytökset ja säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen
(viittaus: kappaleet 52(a) ja (d))

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

A93. Säädos tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädos tai määräys voi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toiminnan, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida väärinkäytöksestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittaja harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaiselle yhteisön ulkopuolelle

A94. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

- (a) säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät toimeksiannon suorittajalta raportointia:
 - (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportointi on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen (ks. kappale A95); tai
 - (c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin (ks. kappale A96).
- A95. Joissakin tapauksissa relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle tai harkitsee, onko tällainen raportointi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen tapa toimia. Esimerkiksi IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että toimeksiannon suorittaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja harkitsee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.¹³ IESBAn eettisissä säännöissä selitetään, ettei tällaisen raportoinnin katsottaisi olevan IESBAn eettisten sääntöjen mukaisen vaitiolovelvollisuuden rikkomista.¹⁴
- A96. Vaikkei säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyisi vaatimuksia säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoinnista, niissä voidaan oikeuttaa toimeksiannon suorittajan raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- A97. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi toisissa olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä raportoinnin yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- A98. Kappaleessa 52(d) vaadittavaan päätöksentekoon voi liittyä monimutkaista arviointia ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä) tai sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädös tai määräys kieltää sen tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Toimeksiannon suorittaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

¹³ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 225.52

¹⁴ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 140.7 ja 225.53

Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat antaa aihetta epäillä, voidaanko tilinpäätöksessä käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta (viittaus: kappale 54)

A99. Seuraava eri tekijöitä koskeva luettelo sisältää esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä oletusta toiminnan jatkuvuudesta. Luettelo ei ole tyhjentävä, eikä yhden tai useamman kohdan esiintyminen aina tarkoita, että olisi epävarmuutta siitä, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa.

Talous

- nettovelkojen tai lyhytaikaisten nettovelkojen määrä
- erääntymässä olevat laina-ajaltaan kiinteät luotot, joiden uudistamiseen tai takaisinmaksuun ei ole realistisia mahdollisuuksia, taikka liiallinen turvautuminen lyhytaikaisiin luottoihin pitkäaikaisten omaisuuserien rahoittamisessa
- viitteet siitä, että luotonantajat ovat vetämässä rahoituksen pois
- mennyttä aikaa tai tulevaisuutta koskevien tilinpäätöslaskelmien osoittamat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat
- talouden tunnuslukujen huonot arvot
- huomattavat liiketoiminnan tappiot tai rahavirtoja kerryttävien omaisuuserien arvon merkittävä huonontuminen
- viivästykset osinkojen maksamisessa tai osinkojen maksun lopettaminen
- kyvyttömyys suorittaa velkoja eräpäivinä
- kyvyttömyys noudattaa lainasopimusten ehtoja
- siirtyminen tavarantoimittajien kanssa tapahtuvissa liiketoimissa luotto-ostoista toimituksen yhteydessä tapahtuvaan käteismaksuun
- kyvyttömyys hankkia rahoitusta välttämättömään uuteen tuotekehitykseen tai muihin välttämättömiin investointeihin

Toiminta

- johdon aikomukset lopettaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta
- johtoon kuuluvien avainhenkilöiden menettäminen ilman, että tilalle on saatu uusia henkilöitä
- keskeisen markkina-alueen, keskeisen asiakkaan (tai asiakkaiden), franchising-sopimuksen, lisenssin tai tärkeimmän tavarantoimittajan (tai -toimittajien) menettäminen
- työvoimaan liittyvät vaikeudet
- tärkeiden tuotantotarvikkeiden puute
- erityisen menestyksekkään kilpailijan ilmaantuminen

Muut seikat

- pääomavaatimusten tai muiden lakisääteisten vaatimusten noudattamatta jättäminen
- yhteisöä vastaan käynnissä olevat ratkaisemattomat oikeusprosessit tai viiranomaismenettelyt, jotka menestyessään saattavat johtaa vaateisiin, joita yhteisö ei todennäköisesti pysty täyttämään
- säädöksen, määräyksen tai hallituksen politiikan muutokset, joiden odotetaan vaikuttavan yhteisöön epäedullisesti
- katastrofit, joiden varalta ei ole vakuutuksia tai vakuutukset ovat liian pieniä, kun katastrofeja tapahtuu

Usein jotkin muut tekijät saattavat lieventää näiden tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyyttä. Esimerkiksi vastapainona sen vaikutukselle, ettei yhteisö pysty suorittamaan tavanomaisia velanlyhennyksiä, voivat olla johdon suunnitelmat rahavirtojen riittävyyden säilyttämiseksi muilla tavoin, kuten myymällä omaisuutta, muuttamalla lainan takaisinmaksuaikataulua tai hankkimalla lisää pääomaa. Vastaavasti sopivan vaihtoehdoisen toimituslähteen olemassaolo saattaa lieventää keskeisen tavarantoimittajan menettämisen vaikutusta.

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon (viittaus: kappale 56)

A100. Toimeksiannon suorittaja saa yleensä evidenssiä siitä, että tilinpäätös täsmää tai on täsmäytettävissä sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon, vertaamalla tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä ja saldoja relevanttiin kirjanpitoaineistoon kuten pääkirjaan taikka yhteenveltoaineistoon tai taulukkoon, josta käy ilmi tilinpäätökseen sisältyvien rahamäärien täsmäminen tai täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon (esimerkiksi tilikohtainen tuloslaskelma ja tase).

Lisätoimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappale 57)

A101. Tämän standardin mukaan vaaditaan lisätoimenpiteitä, jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle aihetta uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A102. Toimeksiannon suorittajan suorittamat lisätoimenpiteet sellaisen erän osalta, jonka hänellä on syytä uskoa olevan tilinpäätöksessä olennaisesti virheellinen, vaihtelevat olosuhteista riippuen ja perustuvat toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan.

A103. Seuraavat seikat ohjaavat toimeksiannon suorittajan harkintaa niiden lisätoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan evidenssin hankkimiseksi, jotta voidaan joko tehdä johtopäätös, että olennainen virheellisyys ei ole todennäköinen, tai todeta, että olennainen virheellisyys esiintyy:

- informaatio, jonka toimeksiannon suorittaja on saanut arvioidessaan jo suoritettujen toimenpiteiden tuloksia;

- toimeksiannon suorittajan toimeksiannon aikana päivittämä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä; ja
- toimeksiannon suorittajan näkemys siitä, kuinka vakuuttavaa evidenssiä tarvitaan siihen seikkaan vastaamiseksi, jonka johdosta toimeksiannon suorittaja uskoo, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A104. Lisätoimenpiteissä keskitytään hankkimaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista tehdä johtopäätös seikoista, joiden hän uskoo mahdollisesti aiheuttavan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden. Toimenpiteitä voivat olla:

- aiempien lisäksi tehtävät tiedustelut tai analytyttiset toimenpiteet, jotka esimerkiksi suoritetaan yksityiskohtaisempina tai kohdistetaan erin, joihin kyseisillä seikoilla on vaikutusta (ts. tilinpäätöksessä esitettäviin rahamääriin tai tietoihin, jotka koskevat tilejä tai liiketapahtumia, joihin seikoilla on vaikutusta); tai
- muuntyyppiset toimenpiteet, esimerkiksi yksittäisiin tapahtumiin kohdistettavat aineistotarkastustoimenpiteet tai ulkopuoliset vahvistukset.

A105. Seuraava esimerkki havainnollistaa, kuinka toimeksiannon suorittaja arvioi tarvetta suorittaa lisätoimenpiteitä ja kuinka hän toimii, kun hän uskoo lisätoimenpiteiden olevan tarpeen:

- Kun toimeksiannon suorittaja suorittaa yleisluonteisessa tarkastuksessa tiedusteluja ja analytyttisiä toimenpiteitä, tulee myyntisaamisia analysoitessa esiin olennainen määrä erääntyneitä myyntisaamisia, joista ei ole kirjattu vähennyserää luottotappiota tai epävarmoja saamisia varten.
- Tästä johtuen toimeksiannon suorittaja uskoo, että tilinpäätöksessä esitetty myyntisaamisten saldo saattaa olla olennaisesti virheellinen. Tällöin toimeksiannon suorittaja tiedustelee johdolta, onko sellaisia myyntisaamisia, joita ei saada perityiksi ja jotka pitäisi esittää arvoltaan alentuneina.
- Johdon vastauksesta riippuen toimeksiannon suorittajan arvio vastauksesta voi olla:
 - (a) että hänen on mahdollista tehdä johtopäätös, ettei myyntisaamisten saldo todennäköisesti ole olennaisesti virheellinen. Tällöin ei tarvita muita toimenpiteitä.
 - (b) että hänen on mahdollista todeta tilinpäätöksen olevan kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen. Muita toimenpiteitä ei tarvita, ja toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen.
 - (c) että hän edelleenkin uskoo myyntisaamisten saldon todennäköisesti olevan olennaisesti virheellinen, mutta hän ei saa siitä tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä todetakseen sen todella olevan olennaisesti virheellinen.

Tällöin toimeksiannon suorittajan on suoritettava lisätoimenpiteitä, esimerkiksi pyydettyä johdolta analyysi maksuista, jotka kyseisistä saamisista on saatu tilinpäätöspäivän jälkeen, jotta pystytään yksilöimään myyntisaamiset, joita ei saada perityiksi. Lisätoimenpiteiden tulosten analysointi saattaa mahdollistaa sen, että toimeksiannon suorittaja päätyy edellä tarkoitettuun vaihtoehtoon (a) tai (b). Jos näin ei käy, toimeksiannon suorittajan on:

- (i) jatkettava lisätoimenpiteiden suorittamista, kunnes hän päätyy vaihtoehtoon (a) tai (b); tai
- (ii) jos toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista tehdä johtopäätöstä, että tilinpäätös kokonaisuutena ei todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, eikä toteamaan, että tilinpäätös todella on kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus, eikä toimeksiannon suorittaja pysty tekemään vakiomuotoista johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 61–63)

- A106. Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa tärkeä evidenssin lähde. Jos johto muuttaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia tai ei anna niitä lainkaan, tämä voi varoittaa toimeksiannon suorittajaa yhden tai useamman merkittävän huomiota vaativan seikan olemassaolon mahdollisuudesta. Lisäksi se, että vahvistusilmoitus pyydetään suullisen sijaan kirjallisena, voi useissa tapauksissa saada johdon harkitsemaan tällaisia asioita huolellisemmin ja näin parantaa vahvistusilmoitusten laatua.
- A107. Tässä standardissa vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää muita tilinpäätöstä koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Niitä voidaan tarvita esimerkiksi täydentämään toimeksiannon suorittajan evidenssiä, joka koskee tiettyjä tilinpäätökseen sisältyviä eriä tai tietoja, silloin kun toimeksiannon suorittaja pitää tällaisia vahvistusilmoituksia tärkeinä tehdessään joko vakiomuotoista tai mukautettua johtopäätöstä tilinpäätöksestä.
- A108. Joissakin tapauksissa johto voi sisällyttää kirjallisiin vahvistusilmoituksiin varauksia, joiden mukaan vahvistusilmoitukset perustuvat johdon parhaaseen tietoon ja käsitykseen. Toimeksiannon suorittajan on perusteltua hyväksyä tällaiset sanamuodot, jos hän on varmistunut siitä, että vahvistusilmoitukset ovat sellaisten henkilöiden antamia, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä vahvistusilmoituksiin sisältyvistä seikoista.

Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen

(viittaus: kappaleet 66–68)

A109. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja ei ehkä ole saanut hankituksi evidenssiä, jonka hän oli odottanut hankkivansa ensisijaisesti tiedustelujen ja analyttisten toimenpiteiden sekä tiettyihin olosuhteisiin kohdistuvien toimenpiteiden avulla. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittua tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ole tarpeellista määrää, jotta hänen olisi mahdollista tehdä tilinpäätöstä koskeva johtopäätös. Toimeksiannon suorittaja voi:

- laajentaa suoritettavaa työtä; tai
- suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.

Silloin kun kumpikaan näistä ei kyseisissä olosuhteissa ole käytännössä mahdollista, toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen tekemään johtopäätöksen, ja tämän standardin mukaan hänen on ratkaistava, mikä vaikutus tällä on toimeksiannon suorittajan raporttiin tai hänen mahdollisuuteensa saattaa toimeksianto päätökseen, esimerkiksi jos johtoon kuuluva henkilö ei ole yleisluonteisen tarkastuksen aikana tavoitettavissa vastatakseen toimeksiannon suorittajan tärkeitä seikkoja koskeviin tiedusteluihin. Tällainen tilanne voi syntyä, vaikka toimeksiannon suorittajan tietoon ei olisi tullut seikkaa (tai seikkoja), jonka (tai joiden) vuoksi hänellä olisi syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, siten kuin asiaa käsitellään kappaleessa 57.

Laajuutta koskevat rajoitukset

A110. Se, ettei tiettyä toimenpidettä ole mahdollista suorittaa, ei muodosta yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevaa rajoitusta, jos toimeksiannon suorittaja pystyy muita toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

A111. Johdon asettamilla yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevilla rajoituksilla voi olla muita vaikutuksia yleisluonteiseen tarkastukseen, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan harkintaan alueista, joilla tilinpäätös on todennäköisesti olennaisesti virheellinen, sekä toimeksiannon jatkamiseen.

Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappale 69(a))

A112. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva kuvaus on tärkeä, koska tilinpäätöksen käyttäjät saavat siitä tietoa tilinpäätöksen perustana olevasta normistosta. Jos tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten, se on mahdollisesti laadittu noudattaen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, joka on vain toimeksiantajan ja toimeksiannon suorittajan saatavilla. Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaaminen on tärkeää, koska erityis-

tä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös ei välttämättä sovellu mihinkään muuhun tarkoitukseen kuin siihen, joka kyseiselle erityistä tarkoitusta varten laaditulle tilinpäätökselle on yksilöity.

- A113. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva kuvaus, joka sisältää epätasällisiä varauksia tai rajoituksia (esimerkiksi ”tilinpäätös on pääosin IFRS-standardien mukainen”) ei ole asianmukainen kuvaus kyseisestä normistosta, koska se voi johtaa tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan.

Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon (viittaus: kappaleet 69(b)(vi), 71)

- A114. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien olisi mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.
- A115. Kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös, johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, tai äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.

Huomioon otettavia seikkoja, kun sovelletaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvaa normistoa

- A116. On äärimmäisen harvinaista, että toimeksiannon suorittaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos hän on tämän standardin mukaisesti toimeksiantoa vastaanottaessa todennut normiston olevan hyväksyttävä.

Yhteisön tilinpäätösmenttelijien laadulliset puolet (viittaus: kappale 70(b))

- A117. Toimeksiannon suorittajan tarkastellessa yhteisön tilinpäätösmenttelijien laadullisia puolia hänen tietoonsa voi tulla mahdollista tarkoitushakuisuutta johdon harvinaisissa ratkaisuisissa. Toimeksiannon suorittaja saattaa todeta, että puolueettomuuden puuttumisen kumuloitunut vaikutus yhdessä ilmeisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen kanssa johtaa siihen, että tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen. Viitteitä puolueettomuuden puuttumisesta, jotka saattavat vaikuttaa toimeksiannon suorittajan arvioon siitä, voiko tilinpäätös kokonaisuutena olla olennaisesti virheellinen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- johdon tietoon yleisluonteisen tarkastuksen aikana saatettujen ilmeisten virheellisyyksien valikoiva korjaaminen (esimerkiksi siten, että tehdään korjaukset, jotka kasvattavat raportoitavaa tulosta, mutta ei korjauksia, jotka pienentävät raportoitavaa tulosta).
- johdon mahdollinen tarkoitushakuisuus kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

A118. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet eivät välttämättä tarkoita, että esiintyisi virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Ne voivat kuitenkin vaikuttaa toimeksiannon suorittajan harkintaan siitä, onko tilinpäätös kokonaisuutena mahdollisesti olennaisesti virheellinen.

Johtopäätöksen muoto (viittaus: kappale 74)

Kuvaus tilinpäätöksessä esitettävästä informaatiosta

A119. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, toimeksiannon suorittajan johtopäätöksessä todetaan, ettei toimeksiannon suorittajan tietoon ole tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ettei ... esitetä tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. Monissa yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevissa normistoissa vaaditaan esimerkiksi, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta kauden lopussa sekä yhteisön taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kaudella (tai että yhteisön taloudellinen asema kauden lopussa sekä yhteisön taloudellinen tulos ja rahavirrat kaudelta esitetään tilinpäätöksessä oikein).

”Antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”

A120. Sen, käytetäänkö tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” vaiko ilmausta ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, määrää kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta sääntelevä säädös tai määräys taikka kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksytty käytäntö. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan erilaisen sanamuodon käyttöä, sillä ei ole vaikutusta tämän standardin vaatimukseen, jonka mukaan toimeksiannon suorittajan täytyy arvioida, antaako oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan.

Toimeksiannon suorittaja ei pysty tekemään johtopäätöstä sellaisen yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut toimeksiannon hyväksymisen jälkeen (viittaus: kappaleet 15, 82)

A121. Se, onko toimeksiannosta luopuminen käytännössä mahdollista, voi riippua siitä, kuinka pitkälle toimeksiantoa on suoritettu, kun johto asettaa laajuutta koskevan rajoituksen. Jos toimeksiannon suorittaja on saanut yleisluonteisen tarkastuksen lähes valmiiksi, hän voi päättää suorittaa toimeksiannon siltä osin kuin se on mahdollista, jättää johtopäätöksen esittämättä ja selostaa laajuutta koskevaa rajoitusta raportissaan kappaleessa, jossa kuvataan johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluja.

A122. Tietyissä olosuhteissa toimeksiannosta luopuminen ei ehkä ole mahdollista, jos säädös tai määräys vaatii toimeksiannon suorittajaa jatkamaan toimeksiannossa. Tämä voi koskea esimerkiksi toimeksiannon suorittajaa, joka on valittu suorittamaan julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus. Näin

voi olla myös maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa toimeksiannon suorittaja valitaan suorittamaan tietyltä ajanjaksolta laadittavan tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus tai hänet valitaan tietyksi ajanjaksoksi eikä hän voi luopua ennen kuin kyseinen tilinpäätös on tarkastettu yleisluonteisesti tai kyseinen ajanjakso on päättynyt. Toimeksiannon suorittaja voi myös katsoa tarpeelliseksi sisällyttää raporttiinsa muuta seikkaa koskevan kappaleen, jossa selitetään, miksi toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista luopua toimeksiannosta.

Kommunikointi sääntelytahojen tai yhteisön omistajien kanssa

- A123. Kun toimeksiannon suorittaja toteaa, että hänen on tarpeellista luopua toimeksiannosta sen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, hänellä voi olla ammatillinen taikka säädökseen tai määräykseen perustuva velvollisuus kommunikoida toimeksiannosta luopumiseen liittyvistä seikoista sääntelytaidoille tai yhteisön omistajille.

Toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappaleet 86–92)

- A124. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä selväkielisessä kirjallisessa muodossa annettavat että sähköisessä muodossa olevat raportit.

Toimeksiannon suorittajan raportin osatekijät (viittaus: kappale 86)

- A125. Otsikko, joka osoittaa raportin olevan riippumattoman toimeksiannon suorittajan antama, esimerkiksi ”riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti yleisluonteisesta tarkastuksesta”, vahvistaa sen, että toimeksiannon suorittaja on täyttänyt kaikki relevantit riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset, ja siten erottaa riippumattoman toimeksiannon suorittajan antaman raportin muiden antamista raporteista.
- A126. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan yksilöidä, kenelle toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan niille, joita varten se laaditaan, usein sen yhteisön, jonka tilinpäätös on yleisluonteisen tarkastuksen kohteena, osakkeenomistajille tai hallintoelimille.
- A127. Kun toimeksiannon suorittajan tiedossa on, että yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös tulee sisältymään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten taloudelliseen raporttiin, hän voi harkita esittämistävän niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan tilinpäätöksen, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Johdon vastuu tilinpäätöksestä (viittaus: kappale 86(d))

- A128. Tämän standardin vaatimus, jonka mukaan toimeksiannon suorittajan on saatava johdolta vahvistus siitä, että tämä hyväksyy ja ymmärtää sekä tilinpäätöksen laatimiseen että yleisluonteiseen tarkastukseen liittyvät velvollisuutensa, on perustavanlaatuinen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisen ja siitä raportoimisen kannalta. Toimeksiannon suorittajan raportissa esitettävä kuvaus johdon velvollisuuksista antaa toimeksiannon suorittajan raportin lukijoille taustaa johdon velvollisuuksista siltä osin kuin ne liittyvät suoritettuun yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

- A129. Toimeksiannon suorittajan raportissa ei tarvitse viitata nimenomaan ”johtoon”, vaan siinä tulee käyttää termiä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla asianmukainen taho, johon viitataan, voi olla hallintoelin.
- A130. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista tehdä lisäyksiä tämän standardin mukaiseen johdon velvollisuuksia koskevaan kuvaukseen, jotta tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tai tietyntyyppisiä yhteisöjä koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit lisävelvoitteet tulisivat otetuiksi huomioon.
- A131. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla saatetaan johdon velvollisuuksista määräävässä säädöksessä tai määräyksissä mainita erikseen vastuu kirjanpitojärjestelmän ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmän asianmukaisuudesta. Koska kirjanpitojärjestelmät ja -aineistot ovat kiinteä osa sisäistä valvontaa, tässä standardissa ei käytetä näitä nimityksiä eikä erityisesti viitata niihin.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet (viittaus: kappale 86(f))

- A132. Toimeksiannon suorittajan raportissa mainitaan, että toimeksiannon suorittajan velvollisuutena on esittää suoritettun yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tilinpäätöksestä, jotta erotettaisiin selvästi toisistaan toimeksiannon suorittajan velvollisuudet ja se, että johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta.

Viittaaminen standardeihin (viittaus: kappale 86(f))

- A133. Viittaaminen standardeihin, joita toimeksiannon suorittaja on soveltanut yleisluonteisessa tarkastuksessa, kertoo toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjille, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu yleisesti hyväksytyjen standardien mukaisesti.

Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen luonnetta koskeva kommunikointi (viittaus: kappale 86(g))

- A134. Toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvässä yleisluonteisen tarkastuksen luonnetta koskevassa kuvauksessa selitetään raportin lukijoille toimeksiannon laajuutta ja rajoitteita. Tässä selityksessä selvennetään epäselvyyksien välttämiseksi, että yleisluonteinen tarkastus ei ole tilintarkastus eikä toimeksiannon suorittaja näin ollen anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen mahdollinen vaikutus toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen (viittaus: kappale 86(i)-(ii))

- A135. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään toimeksiannon suorittajan johtopäätöksessä, jotta toimeksiannon suorittajan raportin lukijat saisivat tiedon siitä, missä asiayhteydessä johtopäätös esitetään. Sen ei ole tarkoitus rajoittaa kappaleessa 30(a) vaadittavaa arviointia. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään käyttäen sellaisia ilmaisuja kuin:

”... IFRS-standardien mukaisesti”; tai

” ... maassa tai oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksytyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti...”

A136. Kun sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy sekä tilinpäätösstandardeja että säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia, normisto yksilöidään sanomalla esimerkiksi ”... IFRS-standardien sekä maan tai oikeudenkäyttöalueen X osakeyhtiölain mukaisesti”.

Mukautetun johtopäätöksen perustelukappale, kun johtopäätös on mukautettu (viittaus: kappale 85(h)(ii))

A137. Kielteinen johtopäätös tai johtopäätöksen esittämättä jättäminen, joka koskee yksittäistä mukautetun johtopäätöksen perustelukappaleessa kuvattua seikkaa, ei oikeuta jättämään esittämättä kuvausta muista tunnistetuista seikoista, jotka olisivat muutoin edellyttäneet toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamista. Tällaisissa tapauksissa näiden muiden toimeksiannon suorittajan tiedossa olevien seikkojen esittäminen voi olla relevanttia tilinpäätöksen käyttäjille.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus (viittaus: kappale 86(l))

A138. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai yksittäisen toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan, mikä kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa raportissaan ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että hän on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti (viittaus: kappale 88)

A139. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä voidaan käyttää myös muihin tarkoituksiin kuin mihin se on tarkoitettu. Esimerkiksi jokin sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yhteisöjä asettamaan erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen julkisesti saataville. Väärinkäsitysten välttämiseksi on tärkeää, että toimeksiannon suorittaja kiinnittää raporttinsa lukijoiden huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti eikä sen vuoksi ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen.

Jakelua tai käyttöä koskeva rajoitus

A140. Sen lisäksi, että toimeksiannon suorittajan raportin lukijan huomiota kiinnitetään tämän standardin vaatimalla tavalla, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, toimeksiannon suorittaja saattaa katsoa asianmukaiseksi mainita, että hänen raporttinsa on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä. Näissä olosuhteissa erityistä tarkoitusta varten sovel-

lettavan normiston käyttöä koskevan maininnan sisältävää kappaletta voidaan laajentaa sisältämään nämä muut seikat, ja sen otsikkoa voidaan muuttaa vastaavasti.

Muut raportointivelvoitteet (viittaus: kappale 91)

- A141. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla toimeksiantojen suorittajilla voi olla tämän standardin mukaisten velvoitteiden lisäksi myös muita seikkoja koskevia raportointivelvoitteita. Toimeksiannon suorittajaa voidaan esimerkiksi pyytää raportoimaan tietyistä seikoista, jos ne tulevat hänen tietoonsa yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa. Toimeksiannon suorittajaa voidaan myös pyytää suorittamaan tiettyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai esittämään johtopäätös tietyistä asioista, kuten kirjanpitoaktojen ja -aineiston asianmukaisuudesta. Tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot koskevat standardit saattavat sisältää ohjeistusta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, jotka koskevat yksittäisiä muita raportointivelvoitteita kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella.
- A142. Joissakin tapauksissa relevantti säädös tai määräys voi vaatia tai sallia, että toimeksiannon suorittaja esittää näihin muihin velvoitteisiin liittyvät asiat tilinpäätöstä koskevassa raportissaan. Toisissa tapauksissa voidaan vaatia tai sallia, että toimeksiannon suorittaja esittää ne erillisessä raportissa.
- A143. Näitä muita raportointivelvoitteita käsitellään toimeksiannon suorittajan raportissa erillisessä osiossa, jotta ne erottuisivat selvästi toimeksiannon suorittajan tähän standardiin perustuvasta velvollisuudesta antaa tilinpäätöstä koskeva raportti. Tähän osioon voi relevanteissa tapauksissa sisältyä alaotsikko (tai -otsikoita), joka kuvaa (tai jotka kuvaavat) muita raportointivelvoitteita koskevaa kappaletta (tai koskevia kappaleita). Muut raportointivelvoitteet voidaan joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla käsitellä raportissa, joka on erillään tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta toimeksiannon suorittajan raportista.

Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä (viittaus: kappaleet 86(k), 92)

- A144. Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä kertoo toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjälle, että toimeksiannon suorittaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja toteutuneet kyseiseen päivään mennessä.
- A145. Toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä johtopäätöksen, ja tilinpäätös on johdon vastuulla. Toimeksiannon suorittaja ei pysty toteamaan, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, ennen kuin hän on vakuutunut siitä, että tilinpäätökseen kaikki osat, liitetiedot mukaan luettuina, ovat valmiit ja johto on hyväksynyt niitä koskevan vastuunsa.
- A146. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään henkilöt tai elimet (esimerkiksi hallitus), jotka ovat velvollisia toteamaan, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja säädetään siitä, miten tarvittava hyväksyminen tapahtuu. Tällöin tästä hyväksy-

misestä hankitaan evidenssiä ennen sitä päivää, jolle tilinpäätöstä koskeva raportti päivätään. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Näissä tapauksissa tarkastellaan yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa ja viimeistelemisessä sovellettavia toimenpiteitä yhteisön johtamis- ja hallintorakenne huomioon ottaen, jotta voitaisiin yksilöidä henkilöt tai elin, jolla on valtuudet todeta, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään, missä tilinpäätöstä koskevan raportointiprosessin vaiheessa yleisluonteisen tarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.

- A147. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla edellytetään, että tilinpäätökselle on saatu osakkeenomistajilta lopullinen hyväksyntä ennen sen julkistamista. Toimeksiannon suorittaja ei näissä maissa tai näillä oikeudenkäyttöalueilla tarvitse osakkeenomistajilta lopullista hyväksymistä voidakseen tehdä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen. Tätä standardia sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan se aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, toteavat, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty toimeksiannon suorittajan raportti
(viittaus: kappaleet 34–35, 86)

- A148. Tämän standardin mukaisesti suoritetuista yleisluonteisista tarkastuksista annettavien toimeksiannon suorittajan raporttien yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilinpäätöksen yleisluonteisten tarkastusten tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan raportissa saadaan viitata tähän standardiin, kun säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten ja tämän standardien vaatimusten väliset erot liittyvät vain toimeksiannon suorittajan raportin esittämistapaan ja sanamuotoihin ja raportti on vähintäänkin tämän standardin kappaleen 86 vaatimusten mukainen. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan siis katsotaan noudattaneen tämän standardin vaatimuksia, vaikka raportissa käytetty esittämistapa ja sanamuodot on määrätty säädökseen tai määräykseen perustuvissa raportointivaatimuksissa. Silloin kun tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat erityiset vaatimukset eivät ole ristiriidassa tämän standardin kanssa, tässä standardissa käytetyn esittämistavan ja sanamuotojen omaksuminen auttaa toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjiä helpommin tunnistamaan toimeksiannon suorittajan raportin tämän standardin mukaisesti suoritetusta tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annetuksi raportiksi. Olosuhteita, joissa säädöksessä tai määräyksessä määrätään toimeksiannon suorittajan raportin esittämistavasta ja sanamuodoista tavalla, joka merkittävästi poikkeaa tämän standardin vaatimuksista, käsitellään tässä standardissa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista koskevissa vaatimuksissa.

Sekä tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen relevanttien standardien että tämän standardin mukaisesti suoritetuista yleisluonteisista tarkastuksista annettava toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappale 86(f))

A149. Kun toimeksiannon suorittaja noudattaa tämän standardin vaatimusten lisäksi myös relevanteja kansallisia standardeja, raportissa saadaan mainita, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu sekä tämän standardin että tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta koskevien relevanttien kansallisten standardien mukaisesti. Viittaaminen sekä tähän standardiin että relevantteihin kansallisiin standardeihin ei kuitenkaan ole asianmukaista silloin, kun tämän standardin ja kansallisten standardien vaatimusten välillä on ristiriita, joka johtaisi siihen, että toimeksiannon suorittaja tekee erilaisen johtopäätöksen tai jättää sisällyttämättä raporttiin tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, jota tämä standardi edellyttäisi kyseisissä olosuhteissa. Tällaisessa tapauksessa toimeksiannon suorittajan raportissa viitataan vain niihin relevantteihin standardeihin (joko tähän standardiin tai relevantteihin kansallisiin standardeihin), joiden mukaisesti toimeksiannon suorittajan raportti on laadittu.

Esimerkkejä yleisluonteisen tarkastuksen raporteista (viittaus: kappale 86)

A150. Tämän standardin liitteessä 2 esitetään esimerkkejä tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista, joissa otetaan huomioon tämän standardin mukaiset raportointivaatimukset.

Dokumentointi

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation oikea-aikaisuus (viittaus: kappale 93)

A151. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava määräajat, jotka kuvastavat tarvetta koota lopulliset toimeksiantokansiot oikea-aikaisesti.

Liite 1

(viittaus: kappale A56)

Esimerkki mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki yleiseen käyttöön tarkoitettun (IFRS-standardien mukaisesti laaditun) tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä, joka havainnollistaa tähän standardiin sisältyviä relevantteja vaatimuksia ja ohjeistusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen yleisluonteiseen tarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia yleisluonteisia tarkastuksia. Ehdotettavan kirjeen sopivuudesta voi olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

ABC-yhtiön johdon tai hallintoelimen asianmukaiselle edustajalle:¹

[Yleisluonteisen tarkastuksen tavoite ja laajuus]

Olette² pyytäneet meitä tarkastamaan yleisluonteisesti ABC-yhtiön yleiseen käyttöön tarkoitettun tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa. Tällä kirjeellä vahvistamme, että hyväksymme tämän yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, ja vahvistamme käsityksemme toimeksiannosta.

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen siten, että tavoitteena on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Jos johtopäätöksemme on vakiomuotoinen, se muotoillaan seuraavasti: ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.”

¹ Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, asianomainen maa tai oikeudenkäyttöalue mukaan lukien. On tärkeää viitata oikeisiin henkilöihin – katso standardin kappale 36.

² Tässä kirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”toimeksiannon suorittajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

[Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet]

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennytää aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaisesti meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. ISRE 2400 (uudistettu) edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Suorittamamme toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja arvioimme hankittua evidenssiä. Suoritamme myös lisätoimenpiteitä, jos tietoomme tulee seikkoja, jotka antavat meille syyn uskoa, että tilinpäätös kokonaisuutena saattaa olla olennaisesti virheellinen. Nämä toimenpiteet suoritetaan, jotta meidän olisi mahdollista esittää tilinpäätöksestä johtopäätös ISRE 2400:n (uudistettu) mukaisesti. Valittavat toimenpiteet riippuvat siitä, mitä katsomme tarpeelliseksi käyttämällä ammatillista harkintaamme perustuen käsitykseen, jonka olemme muodostaneet ABC-yhtiöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä käsitykseemme IFRS-standardardeista ja niiden soveltamisesta kyseisellä toimialalla.

Yleisluonteinen tarkastus ei ole tilinpäätöksen tilintarkastus, ja sen vuoksi:

- (a) riski siitä, että yleisluonteisesti tarkastetussa tilinpäätöksessä mahdollisesti olevat olennaiset virheellisyudet saattavat jäädä paljastumatta yleisluonteisessa tarkastuksessa, on suhteellisesti suurempi kuin se olisi tilintarkastuksessa, vaikka yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu asianmukaisesti ISRE 2400 (uudistettu) -standardia noudattaen.
- (b) esittäessämme johtopäätöksen tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ilmoitamme tilinpäätöstä koskevassa raportissamme nimenomaisesti, että emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

[Johdon velvollisuudet ja sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (tässä esimerkissä oletetaan, ettei toimeksiannon suorittaja ole todennut, että näistä velvollisuuksista olisi määrätty asianmukaisella tavalla säädöksessä tai määräyksessä, joten käytetään tämän standardin kappaleen 30(b) mukaisia kuvauksia.)]

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet]³ ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että he:

- (a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan;⁴

³ Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

⁴ Tai jos se on asianmukaista vastaavat "tilinpäätöksen laatimisesta siitä, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty".

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TILINPÄÄTÖKSEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN
TOIMEKSIANNOT

- (b) vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä; ja
- (c) ovat velvollisia antamaan meille:
- (i) pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen ja oikein esittämisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muun tiedon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää johdolta yleisluonteista tarkastusta varten; ja
 - (iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden ABC-yhtiössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

Osana yleisluonteista tarkastusta pyydämme [johdolta ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimiltä] kirjallisen vahvistuksen meille yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä annetuista tiedoista.

Odotamme henkilöstönne toimivan yleisluonteisen tarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

[Muut relevantit tiedot]

[Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan.]

[Raportointi]

[Lisätään asianmukainen maininta toimeksiannon suorittajan raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä.]

Raporttimme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa yleisluonteisessa tarkastuksessa tekemiemme havaintojen johdosta.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte yleisluonteista tarkastusta koskevat järjestelyt, mukaan lukien kummankin osapuolen velvollisuudet, ja olette niistä kanssamme samaa mieltä.

XYZ & Co

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta:

(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

Liite 2

(Viittaus: kappale A150)

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista

Yleiseen käyttöön tarkoitettun tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavat raportit

Esimerkki yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta raportista, jossa johtopäätös on vakiomuotoinen

- Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (esimerkiksi pk-IFRS).

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta raportista, jossa johtopäätös on mukautettu

- Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa esitetään varauman sisältävä johtopäätös, koska tilinpäätös ilmeisesti on olennaisesti virheellinen. Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. (Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa esitetään varauman sisältävä lausunto, koska toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IFRS-standardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti, joka sisältää kielteisen johtopäätöksen, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IFRS-standardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa johtopäätös jätetään esittämättä, koska toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöksen useista eri osista eikä hän tämän vuoksi ole pystynyt saattamaan yleisluonteista tarkastusta päätökseen. (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IFRS-standardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).

Erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavat raportit

- Esimerkki 6: Toimeksiannon suorittajan raportti, joka koskee sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti laadittua tilinpäätöstä (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 7: Toimeksiannon suorittajan raportti yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Esimerkki 1:

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Tilinpäätöskokonaisuuteen kohdistuva yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen yleistä käyttöä varten pk-IFRS:n mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajalla on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivaroitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöstä koskeva raportti¹

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon² vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa pk-IFRS:n mukaisesti oikean ja riittävän kuvan³, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johuttavaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä

¹ Alaotsikko ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti” ei ole sovellettavissa.

² Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

³ Silloin kun n johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on pk-IFRS:n mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) pk-IFRS:n mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2:

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- Säädöksen tai määräyksen edellyttämän tilinpäätöskokonaisuuden yleisluonteinen tarkastus.
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen yleistä käyttöä varten maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti (ts. tilinpäätösnormisto, johon sisältyy säädös tai määräys ja joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet mutta joka ei ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).
- Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleen 30(b) mukaista kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.
- Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella vaihto-omaisuus on esitetty virheellisesti. Virheellisyys on tilinpäätöksen kannalta olennainen mutta ei laajalle ulottuva.
- Toimeksiannon suorittajalla on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöstä koskeva raportti⁴

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon⁵ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maassa X noudatettavan XYZ-lain mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

⁴ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti” ei ole sovellettavissa.

⁵ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyytisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo taseessa on XXX. Vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintamenoon, mikä ei ole maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos vaihto-omaisuus merkittäisiin taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuteen olisi pitänyt tehdä xxx:n suuruinen vähennyskirjaus nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tällöin myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, tuloerot xxx pienemmät, tulos xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 3

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut noudattaen [oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa, joka ei ole IFRS-standardit].
- Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.
- Toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyhtymään tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi.
- Toimeksiannon suorittajalla ei ole konsernitilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvollisuuksia.

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon⁶ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan normisto on kyseessä, jos käytettävä tilinpäätösnormisto on jokin muu kuin IFRS-standardit]⁷ mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

⁶ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

⁷ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti, sekä sellaisesta...”

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyytisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

ABC-yhtiön sijoitus XYZ-yhtiöön, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme ole pystyneet hankkimaan XYZ:n relevanttia taloudellista informaatiota, joka koskee ABC:llä XYZ:ssa olevan osuuden kirjanpitoarvoa 31.12.20X1 ja ABC:n osuutta sen vuosituloksesta. Tämän vuoksi emme pystyneet suorittamaan tarpeelliseksi katsomiamme toimenpiteitä.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (*tai niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 4

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu konsernitilinpäätös, jonka emoyrityksen johto on laatinut IFRS-standardien mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. On todettu, että olennaisella virheellisyydellä on tilinpäätökseen laajalle ulottuva vaikutus. Virheellisyyden vaikutuksia tilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ole ollut käytännössä mahdollista**
- **Toimeksiannon suorittajalla ei ole konsernitilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvollisuuksia.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöstä koskeva raportti⁸

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon⁹ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan¹⁰, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

⁸ Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöstä koskeva kertomus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä kertomus” ei ole sovellettavissa.

⁹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

¹⁰ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös konsernitilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen konsernitilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna konsernitilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuten liitetiedossa X selostetaan, yhtiö ei ole yhdistellyt konsernitilinpäätökseen vuoden 20X1 aikana hankkimansa tytäryrityksen tilinpäätöstä, koska yhtiö ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvästä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenuun. IFRS-standardien mukaan tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen, koska se on yhtiön määräysvallassa. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut tilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti.

Kielteinen johtopäätös

Kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan merkittävyudesta johtuen konsernitilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön ja sen tytäryritysten taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä niiden taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty konsernitilinpäätöksessä oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 5

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut IFRS-standardien mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan ei ollut mahdollista tehdä johtopäätöstä tilinpäätöksestä, koska hän ei pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöksen useista eri osista, ja hän uskoo vaikutuksen olevan tilinpäätöksen kannalta olennainen ja laajalle ulottuva. Toimeksiannon suorittaja ei pystynyt hankkimaan evidenssiä erityisesti yhteisön vaihto-omaisuudesta ja myyntisaamisista.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että tarkastamme yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon¹¹ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan¹², sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Johtopäätöksen esittävä jättämisen perusteluissa kuvatusta seikasta (tai kuvatuista seikoista) johtuen emme

¹¹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

¹² Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

kuitenkaan ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Perustelut johtopäätöksen esittämättä jättämiselle

Johto ei ole järjestänyt vaihto-omaisuuden inventointia vuoden lopussa. Emme pystyneet suorittamaan tarpeelliseksi katsomiamme toimenpiteitä yrityksen hallussa 31.12.20X1 olleen vaihto-omaisuuden määriä koskien. Kyseinen vaihto-omaisuus on merkitty taseeseen 31.12.20X1 rahamäärään xxx.

Lisäksi syyskuussa 20X1 tapahtunut uuden automatisoidun myyntireskontrajärjestelmän käyttöönotto aiheutti useita virheitä myyntisaamisiin ja vaihto-omaisuuteen. Järjestelmän puutteiden ja siitä aiheutuneiden virheiden korjaaminen oli raporttimme antamispäivänä edelleen käynnissä. Näistä seikoista johtuen emme pystyneet selvittämään, olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja kirjattuun tai kirjaamattomaan vaihto-omaisuuteen ja myyntisaamisiin sekä laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Johtopäätöksen esittämättä jättäminen

Johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen meidän ei ollut mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi. Näin ollen emme esitä johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 6

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti kyseisen sopimuksen ehtojen noudattamiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita erilaisten tilinpäätös-normistojen välillä.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä on rajoitettu.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa. ABC-yhtiön johto on laatinut tilinpäätöksen ABC-yhtiön ja DEF-yhtiön välisen, 1.1.20X1 päivätyn sopimuksen ("sopimus") osaan Z sisältyvien taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Johdon¹³ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovelletta-

¹³ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

van tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä jakelu- ja käyttörajoitus

Johtopäätöstämme mukauttamatta kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöksen liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperustaa. Tilinpäätös on laadittu, jotta ABC-yhtiö pystyisi noudattamaan edellä tarkoitettuun sopimukseen sisältyviä, taloudellista raportointia koskevia kohtia. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan ABC-yhtiön ja DEF-yhtiön käyttöön, ja sitä ei pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja DEF-yhtiölle, eikä muiden osapuolten pidä käyttää sitä.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 7

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Saatuja ja suoritettuja maksuja koskevaan laskelmaan kohdistuva yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti vastatakseen velkojalta saatuun rahavirtainformaatiota koskevaan pyyntöön. Yhteisö ja velkoja ovat sopineet tilinpäätöslaskelman laatimisperustasta.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.**
- **Toimeksiannon suorittaja on todennut, että johtopäätöksessä on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä ei ole rajoitettu.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön saatuja ja suoritettuja maksuja koskevan laskelman 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta sekä yhteenvedon merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaateista ja muut selittävät tiedot (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”). ABC-yhtiön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti liitetiedossa X kuvatulla tavalla.

Johdon¹⁴ vastuu tilinpäätöslaskelmasta

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheelisyyttä.

¹⁴ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöslaskelmasta. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöslaskelmaa ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyytisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöslaskelmasta tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöslaskelma anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön saaduista ja suoritetuista maksuista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta (tai *ettei niitä ole esitetty tilinpäätöslaskelmassa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti.

Laatimisperusta

Johtopäätöstämme mukauttamatta kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöslaskelman liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöslaskelman laatimisperustaa. Tilinpäätöslaskelma on laadittu informaation tuottamiseksi velkojaa XYZ varten. Tämän vuoksi laskelma ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

KANSAINVÄLINEN YLEISLUONTEISTA TARKASTUSTA KOSKEVA STANDARDI ISRE 2410

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI- INFORMAATION YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

(Sovelletaan 15.12.2007 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-
informaatiota koskeviin yleisluonteisiin tarkastuksiin.)^a

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–3
Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yleiset periaatteet	4–6
Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite	7–9
Sopiminen toimeksiannon ehdoista	10–11
Osavuosi-informaation yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluvat toimenpiteet	12–29
Virheellisyyksien arvioiminen	30–33
Johdon vahvistusilmoitukset	34–35
Tilintarkastajan velvollisuudet osavuosi-informaation yhteydessä esitettävän muun informaation suhteen	36–37
Viestintä	38–42
Raportoiminen osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen luonteesta, laajuudesta ja tuloksista	43–63
Dokumentointi	64
Voimaantulo.....	65
Liite 1: Esimerkki osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevasta toimeksiantokirjeestä	
Liite 2: Analyttisiä tarkastustoimenpiteitä, joita tilintarkastaja voi harkita suorittaessaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta	
Liite 3: Esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä	
Liite 4: Esimerkkejä osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta annetta- vista raporteista	
Liite 5: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauksen sisältävä johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella	

Liite 6: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sellaisen työn laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, joka ei ole johdon asettama

Liite 7: Esimerkkejä yleisluonteista tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään kielteinen johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Kansainvälistä yleisluonteista tarkastusta koskevaa standardia ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa, jossa määritellään ISRE-standardien soveltamisala ja sitovuus.

^a Alkuperäinen IFACin antama ISRE 2410 sekä sen aiheuttamat muutokset ISA 210:een ja ISRE 2400:aan ovat olleet voimassa 15.12.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskevissa yleisluonteisissa tarkastuksissa.

Johdanto

1. Tämä kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi (ISRE) sisältää standardit ja ohjeistuksen tilintarkastajan ammatillisista velvollisuuksista hänen ottaessaan vastaan toimeksiannon tilintarkastusasiakkaan osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastamisesta sekä annettavan raportin muodosta ja sisällöstä. Tässä standardissa käytetään termiä ”tilintarkastaja”, mikä ei tapahdu siksi, että kyseessä olisi tilintarkastus, vaan siksi, että tämä standardi on rajattu koskemaan yhteisön tilinpäätöksen tarkastavan tilintarkastajan suorittamaa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta.
2. Tässä standardissa osavuosi-informaatiolla tarkoitetaan taloudellista informaatiota, joka on laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston¹ mukaisesti ja joka käsittää joko kokonaisen tai lyhennetyn tilinpäätöksen yhteisön tilikautta lyhyemmältä ajanjaksolta.
3. **Tilintarkastajan, joka saa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon, tulisi suorittaa yleisluonteinen tarkastus tämän standardin mukaisesti.** Vuositilinpäätöstä tarkastaessaan tilintarkastaja muodostaa käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta. Kun tilintarkastaja saa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon, tämä käsitys saatetaan ajan tasalle tekemällä tiedusteluja yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa, ja tästä käsityksestä on tilintarkastajalle apua tiedustelujen sekä analyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden kohdentamisessa. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon saava toimeksiannon suorittaja, joka ei ole yhteisön tilintarkastaja, suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin (ISRE) 2400 (uudistettu) *Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. Koska tällaisella toimeksiannon suorittajalla ei yleensä ole yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta samanlaista käsitystä kuin yhteisön tilintarkastajalla, hänen pitää suorittaa erilaisia tiedusteluja ja toimenpiteitä yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteen saavuttamiseksi.
- 3a. Tässä standardissa käsitellään yhteisön tilintarkastajan suorittamaa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta. Se on kuitenkin tarkoitettu olosuhteiden mukaisesti sopeutettuna sovellettavaksi, kun yhteisön tilintarkastaja suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, jonka kohteena on tilintarkastusasiakkaan muu mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio kuin osavuosi-informaatio.²

¹ Esimerkiksi IASB:n antamat IFRS-standardit.

² Kappale 4 ja alaviite 4 on lisätty standardiin joulukuussa 2007 standardin soveltamisen selkeyttämiseksi.

Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yleiset periaatteet

4. **Tilintarkastajan tulisi noudattaa eettisiä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisön vuositilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta.** Nämä eettiset vaatimukset koskevat tilintarkastajan ammatillisia velvollisuuksia seuraavilla alueilla: riippumattomuus, rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, ammatillinen käyttäytyminen ja ammatilliset standardit.
5. **Tilintarkastajan tulisi ottaa käyttöön laadunvalvontamenettelyjä, jotka ovat sovellettavissa yksittäiseen toimeksiantoon.** Yksittäisen toimeksiannon laadunvalvonnassa relevantteja osatekijöitä ovat toimeksiannon laatua koskevat johdon velvoitteet, eettiset vaatimukset, asiakassuhteen ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen, toimeksiantotiimien nimeäminen, toimeksiannon suorittaminen sekä seuranta.
6. **Tilintarkastajan tulisi suunnitella ja suorittaa yleisluonteinen tarkastus ammatillisella skeptisyydellä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena osavuosi-informaatioon olisi tehtävä olennainen muutos, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.** Ammatillinen skeptisyys tarkoittaa, että tilintarkastaja arvioi hankitun evidenssin paikkansapitävyyttä kriittisesti ja suhtautuu siihen kyseenalaistavasti sekä on tarkkaavainen sellaisen evidenssin suhteen, joka on ristiriidassa dokumenttien tai yhteisön johdon antamien tietojen kanssa tai asettaa niiden luotettavuuden kyseenalaiseksi.

Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite

7. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja voi esittää johtopäätöksen, onko hänen tietoonsa tullut yleisluonteisen tarkastuksen perusteella mitään, mikä antaisi syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastaja tekee tiedusteluja sekä suorittaa analyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä alentaakseen kohtalaiselle tasolle riskin siitä, että hän esittäisi epäasianmukaisen johtopäätöksen olennaisesti virheellisestä osavuosi-informaatiosta.
8. Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite poikkeaa merkittävästi ISA-standardien mukaisesti suoritettavan tilintarkastuksen tavoitteesta. Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen perusteella ei voida antaa lausuntoa siitä, antaako taloudellinen informaatio oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
9. Toisin kuin tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta ei ole tarkoitettu tuottamaan kohtuullista varmuutta siitä, että osavuosi-informaatiossa ei ole olennaista virheellisyyttä. Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden suorittamista. Yleisluonteinen tarkastus voi tuoda tilintarkastajan tietoon

merkittäviä osavuosi-informaatioon vaikuttavia seikkoja, mutta se ei tuota kaikkea sitä evidenssiä, jota edellytettäisiin tilintarkastuksessa.

Sopiminen toimeksiannon ehdoista

10. **Tilintarkastajan ja asiakkaan tulisi sopia toimeksiannon ehdoista.**

11. Sovitut toimeksiannon ehdot dokumentoidaan tavallisesti toimeksiantokirjeen avulla. Tällainen kirje auttaa välttämään väärinkäsityksiä toimeksiannon luonteesta ja erityisesti yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteesta ja laajuudesta, johdon vastuusta, tilintarkastajan velvollisuuksista, saatavasta varmuudesta sekä siitä, minkä luonteinen ja minkä muotoinen raportti annetaan. Toimeksiantokirje käsittää yleensä seuraavat asiat:

- osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite.
- yleisluonteisen tarkastuksen laajuus.
- johdon vastuu osavuosi-informaatiosta.
- johdon velvollisuus järjestää ja ylläpitää sellaista tehokasta sisäistä valvontaa, joka on relevanttia osavuosi-informaation laatimisen kannalta.
- johdon velvollisuus antaa tilintarkastajan käyttöön kaikki kirjanpitoaineisto ja siihen liittyvä tieto.
- johdon suostumus siihen, että se antaa tilintarkastajalle kirjalliset vahvistusilmoitukset vahvistaakseen yleisluonteisen tarkastuksen aikana suullisesti antamia tietoja ja yhteisön aineistoihin jo sisältyviä tietoja.
- annettavan raportin ennakoitu muoto ja sisältö, mukaan lukien raportin vastaanottaja.
- johdon suostumus siihen, että jos jossakin osavuosi-informaatiota sisältävässä asiakirjassa viitataan siihen, että yhteisön tilintarkastaja on suorittanut osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen, myös yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti sisällytetään kyseiseen asiakirjaan.

Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki toimeksiantokirjeestä. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon ehdot voidaan myös yhdistää vuositilinpäätöksen tarkastusta koskevan toimeksiannon ehtoihin.

Osavuosi-informaation yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluvat toimenpiteet

Käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta

12. **Tilintarkastajalla tulisi olla toimeksiannon suunnittelemiseksi ja toteuttamiseksi riittävä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, siltä osin kuin se koskee vuositilinpäätöksen ja osavuosi-informaation laatimista, niin että tilintarkastaja voi**

- (a) **yksilöidä, minkä tyyppisiä olennaisia virheellisyyksiä mahdollisesti esiintyy, ja arvioida niiden esiintymisen todennäköisyyttä; ja**
- (b) **valita ne tiedustelut, analyttiset toimenpiteet ja muut yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet, joiden perusteella tilintarkastaja raportoi, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**
13. Kuten ISA 315 (uudistettu) *Olellaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla* edellyttää, yhteisön tilinpäätöksen jo yhtenä tai useampana tilikautena tarkastanut tilintarkastaja on muodostanut tilintarkastuksen suorittamiseksi riittävän käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, siltä osin kuin se koskee tilinpäätöksen laatimista. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja saattaa tämän käsityksensä ajan tasalle. Tilintarkastaja hankkii riittävän käsityksen myös osavuosi-informaation laatimista koskevasta sisäisestä valvonnasta, sillä se voi poiketa vuositilinpäätöksen laatimista koskevasta sisäisestä valvonnasta.
14. Tilintarkastaja hyödyntää yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta muodostamaansa käsitystä päättäessään tehtävistä tiedusteluista sekä analyttisistä toimenpiteistä ja muista yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteistä ja yksilöidessään ne tapahtumat, liiketoimet tai kannanotot, joista tehdään tiedusteluja tai joihin kohdistetaan analyttisiä toimenpiteitä tai muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä.
15. Tilintarkastaja suorittaa tavallisesti seuraavia toimenpiteitä saattaakseen yhteisöä ja sen toimintaympäristöä sekä sen sisäistä valvontaa koskevan käsityksensä ajan tasalle:
- edellisen tilikauden tilintarkastusta ja kuluva tilikauden aiemman osavuosijakson (tai -jaksojen) ja edellisen tilikauden vastaavan osavuosijakson (tai -jaksojen) yleisluonteista tarkastusta koskevan dokumentaation lukeminen tarpeellisilta osin voidakseen tunnistaa tarkasteltavana olevan kauden osavuosi-informaation mahdollisesti vaikuttavia seikkoja.
 - edellisvuoden tilinpäätöstä tarkastettaessa tunnistettujen merkittävien riskien arvioiminen, mukaan lukien riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.
 - viimeisimmän vuositilinpäätöksen ja edellisen tilikauden vastaavalta jaksolta laaditun osavuosi-informaation lukeminen.
 - olennaisuutta koskeva harkinta – ottaen huomioon sovellettava tilinpäätösnormisto siltä osin kuin se koskee osavuosi-informaatiota – tueksi suoritettavien toimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta päätettäessä ja virheellisyyksien vaikutusta arvioitaessa.

- edellisen tilikauden tilinpäätöksessä korjattujen olennaisten virheellisyyskysien ja havaittujen korjaamatta jätettyjen epäolennaisten virheellisyyskysien luonteen arvioiminen.
 - sellaisten merkittävien kirjanpitoon ja taloudelliseen raportointiin liittyvien seikkojen arvioiminen, jotka saattavat olla edelleen merkittäviä, esimerkiksi sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet.
 - kuluvan tilikauden tilinpäätöstä koskevien mahdollisesti suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulosten arvioiminen.
 - sisäisen tarkastuksen suorittamien tarkastusten tulosten ja johdon niiden perusteella suorittamien toimenpiteiden arvioiminen.
 - johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat tämän arviota riskistä, että osavuosi-informaatio voi olla olennaisesti virheellistä väärinkäytöksen seurauksena.
 - johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat yhteisön liiketoiminnan muutosten vaikutusta.
 - johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat sisäisessä valvonnassa tapahtuneita merkittäviä muutoksia ja tällaisten muutosten mahdollista vaikutusta osavuosi-informaatioon.
 - johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat osavuosi-informaation laatimisprosessia ja sen kirjanpitoaineiston luotettavuutta, johon osavuosi-informaatio täsmäytetään.
16. Tilintarkastaja päättää yhteisön osia koskevien yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden suorittamisesta ja soveltuvin tapauksissa viestittää näistä asioista muille yleisluonteiseen tarkastukseen osallistuville tilintarkastajille. Huomioon otettavia tekijöitä ovat esimerkiksi yhteisön osien osavuosi-informaation olennaisuus ja virheellisuuden riski sekä tilintarkastajan käsitys siitä, missä määrin tällaisen informaation tuottamista koskeva sisäinen valvonta on keskitettyä tai hajautettua.
17. **Äskettäin valitun tilintarkastajan, joka ei ole vielä tarkastanut tilinpäätöstä ISA-standardien mukaisesti, tulisi muodostaa osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, siltä osin kuin se liittyy vuositilinpäätöksen ja osavuosi-informaation laatimiseen.**
18. Edellä tarkoitettu käsitys auttaa tilintarkastajaa niiden tiedustelujen sekä analyytisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden kohdentamisessa, joita käytetään tämän standardin mukaisessa osavuosi-informaation yleisluontoisessa tarkastuksessa. Tätä käsitystä muodostaessaan tilintarkastaja yleensä tekee tiedusteluja edelliselle tilintarkastajalle ja, milloin se on käytännössä mahdollista, käy läpi edellisen tilintarkastajan dokumentaatiota edellisestä vuositilintarkastuksesta sekä mahdollisista kuluvan tilikauden aiemmista osavuosijaksoista, jotka edellinen tilintarkastaja on tarkastanut yleisluonteisesti. Tätä tehdessään tilintarkastaja arvioi korjattujen virheellisyyskysien sekä edellisen tilin-

tarkastajan kokoamien korjaamatta jätettyjen virheellisyyksien luonnetta, merkittäviä riskejä, mukaan lukien riski että johto sivuuttaa kontrolleja, sekä merkittäviä kirjanpitoon ja raportointiin liittyviä seikkoja, jotka voivat olla edelleen merkittäviä, kuten sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet.

Tiedustelut, analyttiset toimenpiteet ja muut yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet

19. **Tilintarkastajan tulisi tehdä tiedusteluja pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä suorittaa analyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä voidakseen tehdä suorittamiensa toimenpiteiden perusteella johtopäätöksen siitä, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi hänelle syytä uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**
20. Yleisluonteinen tarkastus ei tavallisesti edellytä kirjanpitoaineistoon kohdistuvaa yksityiskohtaista tarkastusta, havainnointia tai vahvistusten hankkimista. Osavuosi-informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet rajoittuvat yleensä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille tehtäviin tiedusteluihin sekä analyttisiin toimenpiteisiin ja muihin yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteisiin, sen sijaan että hankittaisiin vahvistusta tiedolle, joka on saatu osavuosi-informaatioon liittyvistä merkittävistä kirjanpitoasioista. Tiedustelujen sekä analyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen vaikuttavat tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, edelliseen tilintarkastukseen liittyvän riskienarvioinnin tulokset sekä tilintarkastajan arvioima olennaisuus, siltä osin kuin se koskee osavuosi-informaatiota.
21. Tavallisesti tilintarkastaja suorittaa seuraavat toimenpiteet:
 - yhtiökokouksen, hallintoelinten ja muiden asiaankuuluvien elinten kokouspöytäkirjojen lukeminen sellaisten seikkojen tunnistamiseksi, jotka saattavat vaikuttaa osavuosi-informaatioon, ja tiedusteleva osavuosi-informaatioon mahdollisesti vaikuttavista asioista, joita on käsitelty niissä kokouksissa, joiden pöytäkirjat eivät ole käytettävissä.
 - sellaisten asioiden mahdollisen vaikutuksen arvioiminen, joiden johdosta on edellisessä tilintarkastuksessa tai edellisissä yleisluonteisissa tarkastuksissa annettu mukautettu tilintarkastuskertomus tai mukautettu raportti yleisluonteisesta tarkastuksesta tai tehty oikaisuja kirjanpitoon tai joista on aiheutunut korjaamatta jätettyjä virheellisyyksiä.
 - soveltuvissa tapauksissa yhteydenpito toisten tilintarkastajien kanssa, jotka suorittavat raportoivan yhteisön merkittävien osien osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta.
 - seuraavia asioita koskevat tiedustelut niille johtoon kuuluville henkilöille, jotka vastaavat talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista, sekä muille henkilöille tarpeen mukaan:

- onko osavuosi-informaatio laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätös normiston mukaisesti.
- onko laskentaperiaatteissa tai niiden soveltamistavassa tapahtunut muutoksia.
- onko uusien liiketoimien vuoksi pitänyt soveltaa jotakin uutta laskentaperiaatetta.
- onko osavuosi-informaatioissa tiedossa olevia korjaamatta jätettyjä virheellisyyksiä.
- epätavalliset tai monimutkaiset tilanteet, jotka ovat voineet vaikuttaa osavuosi-informaatioon, kuten liiketoimintojen yhdistäminen tai luopuminen yrityksen jostakin segmentistä.
- käypien arvojen määrittämisen tai esitettävien tietojen kannalta relevantit merkittävät oletukset sekä johdon aikomukset ja kyky toimia tietyllä tavalla yhteisön nimissä.
- onko osavuosi-informaatioissa käsitelty lähipiiritapahtumat asianmukaisesti ja onko niistä annettu tarvittavat tiedot.
- merkittävät muutokset sitoumuksissa ja sopimuksiin perustuvissa velvoitteissa.
- merkittävät muutokset ehdollisissa veloissa, oikeudenkäynnit ja vaateet mukaan lukien.
- velkoihin liittyvien kovenanttien noudattaminen.
- kysymyksiä aiheuttaneet asiat yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä suoritettaessa.
- osavuosijakson viimeisten päivien ja seuraavan jakson ensimmäisten päivien aikana toteutuneet merkittävät liiketoimet.
- tiedossa olevat yhteisöön vaikuttavat todetut tai epäillyt väärinkäytökset, joissa on osallisena:
 - johtoon kuuluvia;
 - työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
 - muita, jos väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon.
- tiedossa olevat yhteisön osavuosi-informaatioon vaikuttavat väitetyt tai epäillyt väärinkäytökset, joista on saatu tieto työntekijöiltä, entisiltä työntekijöiltä, analytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta.

- tiedossa olevat toteutuneet tai mahdolliset säästöjen ja määräysten noudattamatta jättämiset, joilla voisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon.
 - osavuosi-informaatioon kohdistettavat analyttiset toimenpiteet, joiden tarkoituksena on tunnistaa suhdeluvut ja yksittäiset erät, jotka vaikuttavat epätavanomaisilta ja saattavat kuvastaa osavuosi-informaatioissa olevaa olennaista virheellisyttä. Analyttisiin toimenpiteisiin voi kuulua tunnuslukujen analysointia ja tilastollisia menetelmiä, kuten trendi- tai regressioanalyysia, ja toimenpiteet voidaan suorittaa manuaalisesti tai tietokoneavusteisia menetelmiä käyttäen. Tämän standardin liitteessä 2 on esimerkkejä analyttisistä toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi harkita osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan.
 - osavuosi-informaation lukeminen ja sen harkitseminen, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
22. Tilintarkastaja voi suorittaa monet yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteistä jo ennen kuin yhteisö laatii osavuosi-informaatiota tai samanaikaisesti kun sitä laaditaan. Voi esimerkiksi olla käytännöllistä saattaa ajan tasalle käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta ja aloittaa käytettävissä olevien pöytäkirjojen lukeminen jo ennen osavuosijakson loppua. Joidenkin yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden suorittaminen aiemmin osavuosijakson aikana mahdollistaa myös osavuosi-informaatioon vaikuttavien merkittävien kirjanpitoikysymysten tunnistamisen aikaisessa vaiheessa ja niitä koskevan harkinnan.
23. Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen suorittava tilintarkastaja tarkastaa myös yhteisön vuositilinpäätöksen. Käytännöllisyys- ja tehokkuussyistä tilintarkastaja voi päättää suorittaa tietyt tilintarkastustoimenpiteet samalla, kun hän suorittaa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta. Esimerkiksi tietoa, joka on saatu lukemalla hallituksen kokousten pöytäkirjoja osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä, voidaan käyttää myös vuositilintarkastuksessa. Tilintarkastaja voi myös päättää suorittaa osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä sellaisia tilintarkastustoimenpiteitä, jotka olisi tarpeen suorittaa vuositilinpäätöksen tarkastusta varten, esimerkiksi toimenpiteitä, jotka kohdistuvat kauden aikana toteutuneisiin merkittäviin tai epätavallisiin liiketapahtumiin, kuten liiketoimintojen yhdistämisiin, uudelleenjärjestelyihin tai merkittäviin tuottoja koskeviin liiketapahtumiin.
24. Osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus ei yleensä edellytä vahvistusten hankkimista oikeudenkäyntejä tai vaateita koskeville tiedusteluille. Sen vuoksi ei yleensä ole tarpeellista lähettää tiedustelukirjettä yhteisön lakimiehelle. Suora yhteydenpito yhteisön lakimieheen oikeudenkäyntiin tai vaateisiin liittyvässä asiassa voi kuitenkin olla paikallaan, jos tilintarkastajan tietoon tulee jokin seikka, joka antaa hänelle aiheita epäillä, ettei osavuosi-informaatiota olisi kaikilta olen-

- naisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, ja tilintarkastaja uskoo yhteisön lakimiehellä olevan asiaa koskevaa tietoa.
25. Tilintarkastajan tulisi hankkia evidenssiä siitä, että osavuosi-informaatio täsmää kirjanpitoaineistoon. Tilintarkastaja voi hankkia evidenssiä osavuosi-informaation täsmäämisestä kirjanpitoaineistoon vertaamalla osavuosi-informaatiota:
- (a) kirjanpitoaineistoon, kuten pääkirjaan, tai konsolidointitaulukkoon, joka täsmää kirjanpitoaineistoon; ja
 - (b) tarpeen mukaan muuhun yhteisöltä saatavaan lisätietoon.
26. **Tilintarkastajan tulisi tiedustella, onko johto tunnistanut kaikki sellaiset yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin antamispäivään mennessä toteutuneet tapahtumat, jotka voivat edellyttää osavuosi-informaation muuttamista tai siinä esitettävien tietojen lisäämistä.** Tilintarkastajan ei tarvitse suorittaa muita toimenpiteitä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin antamispäivän jälkeisten tapahtumien tunnistamiseksi.
27. **Tilintarkastajan tulisi tiedustella, onko johto muuttanut arviotaan yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee tämän tiedustelun tai muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden seurauksena tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan tulisi:**
- (a) **tiedustella johdolta, millaisia suunnitelmia sillä on tuleviksi toimenpiteiksi toiminnan jatkuvuutta koskevan arvion perusteella, ovatko nämä suunnitelmat toteuttamiskelpoisia ja uskooko johto näiden suunnitelmien toteuttaminen parantavan tilannetta; ja**
 - (b) **arvioida näistä seikoista osavuosi-informaatioon sisällytettävien tietojen riittävyttä.**
28. Tapahtumat tai olosuhteet, jotka saattavat merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa, ovat voineet olla olemassa jo tilinpäätöspäivänä, tai ne on saatettu tunnistaa johdolle tehtyjen tiedustelujen tuloksena tai muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä suoritettaessa. Kun tilintarkastajan tietoon tule tällaisia tapahtumia tai olosuhteita, hän tiedustelee johdolta, millaisia suunnitelmia sillä on tuleviksi toimenpiteiksi, esimerkiksi suunnitelmia muuttaa varoja rahaksi, ottaa lainaa tai järjestellä velkoja uudelleen, pienentää tai lykätä menoja tai hankkia lisää pääomaa. Tilintarkastaja tiedustelee myös, ovatko johdon suunnitelmat toteuttamiskelpoisia ja uskooko johto suunnitelmien toteuttamisen parantavan tilannetta. Yleensä tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen hankkia vahvistusta johdon suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta eikä siitä, parantaa-ko näiden suunnitelmien toteuttaminen tilannetta.
29. **Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee seikka, joka saa hänet epäilemään, tulisiko osavuosi-informaatiota muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastajan tulisi tehdä lisää tiedusteluja tai suorittaa muita toimenpi-**

teitä voidakseen esittää johtopäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavassa raportissa. Esimerkiksi jos tilintarkastajan suorittamat yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet saavat tilintarkastajan epäilemään, onko merkittävä myyntitapahtuma kirjattu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastaja suorittaa riittävästi lisätoimenpiteitä asian selvittämiseksi, esimerkiksi keskustelee johtavassa asemassa olevien markkinoinnin ja laskentatoimen henkilöiden kanssa liiketapahtuman ehdoista tai lukee myyntisopimuksen.

Virheellisyyksien arvioiminen

30. **Tilintarkastajan tulisi arvioida, ovatko hänen tietoonsa tulleet korjaamatta jätetyt virheellisyydet yksittäin tai yhdessä olennaisia osavuosi-informaation kannalta.**
31. Toisin kuin tilintarkastustoimeksiannon, osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tarkoituksena ei ole saada kohtuullista varmuutta siitä, että osavuosi-informaatiossa ei ole olennaista virheellisyyttä. Tilintarkastajan tietoon tulevat virheellisyydet, riittämättömät liitetiedot mukaan lukien, arvioidaan kuitenkin yksitellen ja yhdessä sen ratkaisemiseksi, olisiko osavuosi-informaatiota muutettava olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
32. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan sellaisten virheellisyyksien olennaisuutta, joita yhteisö ei ole korjannut. Tilintarkastaja arvioi esimerkiksi virheellisyyksien luonnetta, syytä ja määrää, sitä ovatko virheellisyydet syntyneet jo edellisellä tilikaudella vai kuluvan tilikauden aiemmalla osavuosijaksolla, sekä virheellisyyksien mahdollista vaikutusta tuleviin osavuosijaksoihin tai tilikausiin.
33. Tilintarkastaja voi päättää, että jonkin rahamäärän alittavia virheellisyyksiä ei tarvitse ottaa mukaan virheellisyyksien yhteenvetoon, koska tilintarkastaja odottaa, ettei tällaisten erien mukaan ottamisella selvästikään ole olennaista vaikutusta osavuosi-informaatioon. Näin toimiessaan tilintarkastaja ottaa huomioon sen toiseikan, että olennaisuuden määrittämiseen kuuluu sekä laadullisia että määrällisiä näkökohtia ja että rahamäärältään pienehköillä virheellisyyksillä ei kuitenkaan voisi olla olennaista vaikutusta osavuosi-informaatioon.

Johdon vahvistusilmoitukset

34. **Tilintarkastajan tulisi hankkia johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että:**
 - (a) **johto hyväksyy vastuunsa väärinkäytösten ja virheiden ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta ja käyttöönnotosta;**
 - (b) **osavuosi-informaatio on laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;**
 - (c) **johto uskoo, että tilintarkastajan yleisluonteisen tarkastuksen aikana kokoamalla korjaamatta jätetyillä virheellisyyksillä on sekä yksit-**

täin että yhdessä epäolennainen vaikutus osavuosi-informaatioon kokonaisuutena tarkasteltuna. Yhteenvedo tällaisista eristä sisällytetään tai liitetään kirjallisenä annettaviin tietoihin;

- (d) johto on saattanut tilintarkastajan tietoon kaikki merkittävät tiedosaan olevat seikat, jotka liittyvät yhteisöön mahdollisesti vaikuttaviin todettuihin tai epäiltyihin väärinkäytöksiin;
- (e) johto on saattanut tilintarkastajan tietoon tulokset tekemästään arvioinnista, joka koskee riskejä siitä, että osavuosi-informaatio saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen;³
- (f) johto on saattanut tilintarkastajan tietoon kaikki tiedossaan olevat toteutuneet tai mahdolliset säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset, joiden vaikutus on otettava huomioon osavuosi-informaatiota laadittaessa; ja
- (g) johto on saattanut tilintarkastajan tietoon kaikki sellaiset merkittävät tapahtumat, jotka ovat toteutuneet osavuosijakson päättämispäivän ja yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin antamispäivän välillä ja jotka voivat edellyttää osavuosi-informaation muuttamista tai lisätiedon esittämistä.

35. Tilintarkastaja hankkii johdolta muita vahvistusilmoituksia sen mukaan kuin se on tarpeellista yhteisön liiketoimintaan tai toimialaan liittyvien seikkojen vuoksi. Tämän standardin liitteessä 3 on esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä.

Tilintarkastajan velvollisuudet osavuosi-informaation yhteydessä esitettävän muun informaation suhteen

36. **Tilintarkastajan tulisi lukea osavuosi-informaation yhteydessä esitettävä muu informaatio arvioidakseen, onko tällainen informaatio osavuosi-informaatioon nähden olennaisesti epäyhdenmukaista.** Jos tilintarkastaja tunnistaa jonkin olennaisen ristiriitaisuuden, hän harkitsee, onko osavuosi-informaatiota tai muuta informaatiota tarpeellista muuttaa. Jos osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa ja johto kieltäytyy tekemästä muutosta, tilintarkastaja arvioi, mitä vaikutuksia tällä on yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin. Jos muuta informaatiota on tarpeen muuttaa ja johto kieltäytyy tekemästä muutosta, tilintarkastaja harkitsee sisällyttävänsä olennaista ristiriitaisuutta kuvaavan lisäkappaleen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin tai ryhtyvänsä muihin toimenpiteisiin, kuten jättävänsä antamatta raportin yleisluonteisesta tarkastuksesta tai luopuvansa toimeksiannosta. Johto voi esimerkiksi esittää vaihtoehtoisella tavalla laskettuja tulostietoja, jotka antavat taloudellisesta tuloksesta posi-

³ ISA 240:n *Tilintarkastajan velvollisuus ottaa väärinkäytös huomioon tilintarkastuksessa* kappaleessa 35 [huom: Tässä viitataan ISA 240:n edelliseen versioon] selostetaan, että tällainen arviointi on luonteeltaan, laajuudeltaan ja toistumistiheydeltään erilaista eri yhteisöissä ja että johto saattaa tehdä yksityiskohtaisen arvioinnin vuosittain tai osana jatkuvaa seurantaa. Näin ollen tällaiset tiedot räätälöidään yhteisön erityisiä olosuhteita vastaaviksi siltä osin kuin tiedot liittyvät osavuosi-informaatioon.

tiivisemmän kuvan kuin osavuosi-informaatio, ja tällaiset vaihtoehtoiset tiedot esitetään liian näkyvästi, niitä ei ole määritelty selvästi tai niitä ei ole selkeästi täsmäytetty osavuosi-informaation kanssa, niin että ne ovat hämmentäviä ja mahdollisesti harhaanjohtavia.

37. **Jos tilintarkastajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että muuhun informaatioon näyttää sisältyvän olennainen asiavirhe, tilintarkastajan tulisi keskustella asiasta yhteisön johdon kanssa.** Kun tilintarkastaja lukee muuta informaatiota tunnistakseen olennaisia ristiriitaisuuksia, hänen tietoonsa voi tulla olennaiselta asiavirheeltä vaikuttava seikka (toisin sanoen virheellisenä annettu tai virheellisesti esitetty tieto, joka ei liity osavuosi-informaatioissa esitettyihin asioihin). Keskustellessaan asiasta yhteisön johdon kanssa tilintarkastaja arvioi muun informaation pätevyyttä ja tiedusteluihinsa johdolta saamiaan vastauksia sekä sitä, onko olemassa perusteltuja harkintaan tai mielipiteisiin liittyviä eroja, ja pitäisikö hänen pyytää johtoa konsultoimaan pätevää kolmatta osapuolta asiavirheeltä vaikuttavan seikan ratkaisemiseksi. Jos olennaisen asiavirheen korjaamiseksi on tarpeellista tehdä muutos ja johto kieltäytyy tekemästä muutosta, tilintarkastaja harkitsee ryhtyvänsä asianmukaisiin jatkotoimenpiteisiin, kuten ilmoittavansa asiasta hallintoelimille tai hankkivansa oikeudellisia neuvoja.

Viestintä

38. **Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastajan tulisi viestittää tästä johdolle asianmukaisella tasolla niin pian kuin se on käytännössä mahdollista.**
39. **Silloin kun johto ei tilintarkastajan harkinnan mukaan reagoi asianmukaisesti kohtuullisen ajan kuluessa, tilintarkastajan tulisi antaa asiasta tieto hallintoelimille.** Tämä viestintä tapahtuu joko suullisesti tai kirjallisesti niin pian kuin se on käytännössä mahdollista. Tilintarkastajan päätökseen siitä, tapahtuuko viestintä suullisesti vai kirjallisesti, vaikuttaa esimerkiksi viestitettävän asian luonne, arkaluonteisuus ja merkittävyys sekä viestinnän ajankohta. Jos viestintä tapahtuu suullisesti, tilintarkastaja dokumentoi sen.
40. **Silloin kun hallintoelimet eivät tilintarkastajan harkinnan mukaan reagoi asianmukaisesti kohtuullisen ajan kuluessa, tilintarkastajan tulisi harkita:**
- (a) **raportin mukauttamista; tai**
 - (b) **mahdollisuutta luopua toimeksiannosta; ja**
 - (c) **mahdollisuutta erota tilintarkastajan tehtävästä.**
41. **Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että on tapahtunut väärinkäytös tai että yhteisö on jättänyt noudattamatta säädöksiä tai määräyksiä, tilintarkastajan tulisi viestittää asiasta johdolle asianmukaisella**

tasolla niin pian kuin se on käytännössä mahdollista. Päätökseen siitä, mikä on asianmukainen johdon taso, vaikuttaa esimerkiksi se, miten todennäköistä on, että on toimittu epärehellisesti yhteistyössä tai että asiaan on osallisena johtoon kuuluvia henkilöitä. Tilintarkastaja harkitsee myös, onko tällaisista asioista tarpeellista raportoida hallintoelimille ja arvioi asian vaikutusta yleisluonteiseen tarkastukseen.

42. **Tilintarkastajan tulisi viestittää hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista asioista, jotka tulevat esille osavuosi-informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa.** Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena tilintarkastajan tietoon voi tulla seikkoja, jotka hänen mielestään ovat sekä tärkeitä että hallintoelimille relevantteja näiden valvoessa taloudellisen raportoinnin prosessia ja esitettävien tietojen tuottamisprosessia. Tilintarkastaja viestittää tällaisista asioista hallintoelimille.

Raportoiminen osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen luonteesta, laajuudesta ja tuloksista

43. **Tilintarkastajan tulisi antaa kirjallinen raportti, joka sisältää seuraavaa:**
- (a) **asianmukainen otsikko.**
 - (b) **vastaanottaja, siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät.**
 - (c) **yleisluonteisen tarkastuksen kohteena olevan osavuosi-informaation yksilöiminen, mukaan lukien kaikkien tilinpäätöskokonaisuuteen tai lyhennettyyn tilinpäätöksen kuuluvien laskelmien otsikot sekä osavuosijakson päättymispäivä ja osavuosi-informaation kattama ajanjakso.**
 - (d) **jos osavuosi-informaatio sisältää oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden, maininta siitä, että johto on vastuussa osavuosi-informaation laatisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**
 - (e) **muissa tapauksissa maininta siitä, että johto on vastuussa osavuosi-informaation laatisesta ja esittämisestä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**
 - (f) **maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on esittää yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös osavuosi-informaatiosta.**
 - (g) **maininta siitä, että osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti, ja maininta siitä, että tällaiseen yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä.**

- (h) **maininta siitä, että yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus eikä tilintarkastajan tämän vuoksi ole mahdollista saada varmuutta siitä, että hänen tietoonsa tulisivat kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka mahdollisesti havaittaisiin tilintarkastuksessa, eikä raportissa näin ollen anneta tilintarkastuslausuntoa.**
- (i) **jos osavuosi-informaatio sisältää oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden, esitetään johtopäätös siitä, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa tai ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (sekä tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja).**
- (j) **muissa tapauksissa esitetään johtopäätös siitä, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (sekä tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja).**
- (k) **raportin antamispäivä.**
- (l) **tilintarkastajan toimipaikka.**
- (m) **tilintarkastajan allekirjoitus.**

Tämän standardin liitteessä 4 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista.

44. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevat säädökset tai määräykset voivat edellyttää kappaleen 43 kohdista (i) tai (j) kuvatusta poikkeavan sanamuodon käyttämistä tilintarkastajan johtopäätöksessä. Vaikka tilintarkastaja voi olla velvollinen käyttämään määrättyä sanamuotoa, hänen tässä standardissa kuvatut velvollisuutensa, jotka koskevat johtopäätöksen tekemistä, pysyvät muuttumattomina.

Poikkeaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

45. **Tilintarkastajan tulisi esittää varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös silloin, kun hänen tietoonsa on tullut seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota pitäisi muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**
46. Jos tilintarkastajan tietoon on tullut seikkoja, jotka antavat hänelle syyn uskoa, että sovellettavasta tilinpäätösnormistosta on poikettu niin, että tällä on tai saattaa olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon, eikä johto korjaa osavuosi-informaatiota, tilintarkastaja antaa yleisluonteisesta tarkastuksesta mukaautetun raportin. Raportin mukaautetussa osassa kuvataan poikkeamisen luonnetta ja, mikäli se on käytännössä mahdollista, esitetään sen vaikutukset osavuosi-infor-

maatioon. Jos osavuosi-informaatio ei sisällä tietoa, joka tilintarkastajan käsityksen mukaan tarvitaan, jotta esitettävät tiedot olisivat riittävät, tilintarkastaja antaa yleisluonteisesta tarkastuksesta mukautetun raportin ja, mikäli se on käytännössä mahdollista, sisällyttää tarvittavan tiedon raporttiin. Yleisluonteisesta tarkastuksesta annettava raportti mukautetaan yleensä lisäämällä siihen selventävä kappale ja esittämällä varauman sisältävä johtopäätös. Tämän standardin liitteessä 5 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitettävään johtopäätökseen sisältyy varauksia.

47. Silloin kun poikkeamisella on osavuosi-informaatioon niin olennainen ja laajalle ulottuva vaikutus, että tilintarkastaja toteaa, ettei varauman sisältävä johtopäätös tuo riittävästi esille osavuosi-informaation harhaanjohtavuutta tai epätäydellisyyttä, tilintarkastaja esittää kielteisen johtopäätöksen. Tämän standardin liitteessä 7 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joihin sisältyy kielteinen johtopäätös.

Laajuutta koskeva rajoitus

48. Laajuutta koskeva rajoitus estää yleensä tilintarkastajaa saattamasta yleisluonteista tarkastusta loppuun.
49. **Silloin kun tilintarkastaja ei pysty saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun, hänen tulisi viestittää johdolle asianmukaisella tasolla sekä hallintoelimille, minkä vuoksi yleisluonteista tarkastusta ei voida saattaa loppuun, ja harkita, onko raportin antaminen tarkoituksenmukaista.**

Johdon asettama laajuutta koskeva rajoitus

50. Tilintarkastaja ei ota vastaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevaa toimeksiantoa silloin, kun hänen alustava tietämyksensä toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, ettei hän pystyisi saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun sen vuoksi, että yhteisön johto asettaa rajoituksia yleisluonteisen tarkastuksen laajuudelle.
51. Jos johto asettaa rajoituksia yleisluonteisen tarkastuksen laajuudelle toimeksiannon vastaanottamisen jälkeen, tilintarkastaja pyytää johtoa poistamaan rajoituksen. Jos johto kieltäytyy tästä, tilintarkastaja ei pysty saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun eikä esittämään johtopäätöstä. Tällöin tilintarkastaja viestittää johdolle asianmukaisella tasolla sekä hallintoelimille kirjallisesti, miksi yleisluonteista tarkastusta ei voida saattaa loppuun. Jos tilintarkastajan tietoon kuitenkin tulee jokin seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastaja viestittää tällaisista seikoista kappaleisiin 38–40 sisältyvän ohjeistuksen mukaisesti.
52. Tilintarkastaja harkitsee myös säädöksiin ja määräyksiin perustuvia velvollisuuksiin, kuten sitä, vaaditaanko häneltä raportin antamista. Jos tilintarkastajaa koskee tällainen vaatimus, hän ei esitä johtopäätöstä ja sisällyttää yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin tiedon siitä, miksi yleisluonteista tarkastusta ei voi-

da saattaa loppuun. Jos tilintarkastajan tietoon kuitenkin tulee jokin seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastaja esittää raportissaan myös tällaisen seikan.

Muut laajuutta koskevat rajoitukset

53. Laajuutta koskeva rajoitus voi aiheutua myös muista seikoista kuin johdon asettamasta rajoituksesta. Tällöin tilintarkastaja ei tavallisesti pysty saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun eikä esittämään johtopäätöstä, ja häntä ohjaavat kappaleet 51–52. Joissakin harvinaisissa tapauksissa tilintarkastajan työn laajuutta koskeva rajoitus koskee kuitenkin selvästi yhtä tai useampaa erityistä seikkaa, joilla ei tilintarkastajan harkinnan mukaan ole olennaisuudestaan huolimatta laajalle ulottuvaa vaikutusta osavuosi-informaatioon. Tällöin tilintarkastaja mukauttaa yleisluonteisesta tarkastuksesta antamansa raporttiin toteamalla siinä, että yleisluonteinen tarkastus on raporttiin sisältyvässä selittävässä kappaleessa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta suoritettu tämän standardin mukaisesti, ja esittämällä varauksen sisältävän johtopäätöksen. Tämän standardin liitteessä 6 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa johtopäätökseen sisältyy varauksia.
54. Tilintarkastaja on voinut antaa viimeisintä vuositilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuksessa varauksen sisältävän lausunnon kyseisen tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi. Tilintarkastaja harkitsee, onko kyseinen rajoitus edelleen voimassa, ja jos on, mitä vaikutuksia sillä on yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin.

Toiminnan jatkuvuus ja merkittävät epävarmuudet

55. Tietyissä tapauksissa yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin voidaan, ilman että tämä vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen, sisällyttää tiettyä seikkaa painottava kappale sellaisen asian painottamiseksi, joka jo sisältyy asiaa laajemmin selostavaan liitetietoon osavuosi-informaatiossa. Kappale esitetään mieluiten johtopäätöskappaleen jälkeen, ja tavallisesti siinä mainitaan, ettei johtopäätös sisällä kyseisen asian suhteen varauksia.
56. **Jos osavuosi-informaatio sisältää asianmukaiset tiedot, tilintarkastajan tulisi sisällyttää yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin tiettyä seikkaa painottava kappale sellaisen tapahtumaan tai olosuhteisiin liittyvän olennaisen epävarmuuden painottamiseksi, joka voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa.**
57. Tilintarkastaja on voinut aiemmin mukauttaa tilintarkastuskertomuksen tai yleisluonteisesta tarkastuksesta antamansa raportin sisällyttämällä siihen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sellaisen tapahtumaan tai olosuhteisiin liittyvän epävarmuuden painottamiseksi, joka voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa. Jos kyseinen epävarmuus vallitsee edelleen ja siitä on annettu osavuosi-informaatiossa riittävät tiedot, tilintarkastaja mukauttaa tarkasteltavana olevan osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin

sisällyttämällä siihen kappaleen, jossa painotetaan jatkunutta olennaista epävarmuutta.

58. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tiedustelujen tai muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden tuloksena tapahtuma tai olosuhde, joka voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa ja asiasta on esitetty osavuosi-informaatiossa asianmukaiset tiedot, tilintarkastaja mukauttaa yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin sisällyttämällä siihen kyseistä seikkaa painottavan kappaleen.
59. **Jos osavuosi-informaatioon ei sisälly riittäviä tietoja olennaisesta epävarmuudesta, joka merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan tulisi esittää varauman sisältävä tai kielteinen lausunto, sen mukaan kuin on asianmukaista. Raportissa tulisi erikseen mainita tällaisesta epävarmuudesta.**
60. **Tilintarkastajan tulisi harkita yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin mukauttamista lisäämällä siihen kappale sellaisen tietoonsa tulleen merkittävän epävarmuuden (muun kuin toiminnan jatkuvuuteen liittyvän ongelman) painottamiseksi, jonka ratkeaminen riippuu tulevaisuuden tapahtumista ja joka saattaa vaikuttaa osavuosi-informaatioon.**

Muuta huomioon otettavaa

61. Toimeksiannon ehtoihin kuuluu, että johdolta saadaan suostumus siihen, että jos jossakin osavuosi-informaatiota sisältävässä asiakirjassa viitataan siihen, että yhteisön tilintarkastaja on suorittanut osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen, myös yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti sisällytetään kyseiseen asiakirjaan. Jos johto ei ole sisällyttänyt yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia asiakirjaan, tilintarkastaja harkitsee oikeudellisten neuvojen hankkimista tueksi päätökselleen siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia kyseisissä olosuhteissa.
62. Jos tilintarkastaja on antanut yleisluonteisesta tarkastuksesta mukautetun raportin ja johto julkistaa osavuosi-informaation sisällyttämättä mukautettua raporttia osavuosi-informaation sisältävään asiakirjaan, tilintarkastaja harkitsee oikeudellisten neuvojen hankkimista tueksi päätökselleen siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia kyseisissä olosuhteissa, ja hän harkitsee mahdollisuutta erota tilintarkastajan tehtävästä.
63. Lyhennetyistä tilinpäätöksistä koostuvaan osavuosi-informaatioon ei välttämättä sisälly kaikkea sitä informaatiota, joka sisältyisi kokonaiseen tilinpäätökseen, vaan siinä ennemminkin selitetään tapahtumia ja muutoksia, joilla on merkitystä yhteisön tilinpäätöspäivän jälkeisten taloudellisen aseman muutosten ja toiminnan tuloksen ymmärtämisen kannalta. Näin on siksi, että osavuosi-informaation käyttäjillä oletetaan olevan käytössään viimeisin tilintarkastettu tilinpäätös, kuten on listattujen yhteisöjen tapauksessa. Muissa tapauksissa tilintarkastaja keskustele johdon kanssa, olisiko osavuosi-informaatioon tarpeellista sisällyttää maininta, että sitä pitää lukea yhdessä viimeisimmän tilintarkastetun tilinpäätöksen

kanssa. Jos tällaista mainintaa ei ole, tilintarkastaja harkitsee, onko osavuosi-informaatio kyseisissä olosuhteissa harhaanjohtavaa, ellei siinä viitata viimeispääntään tilintarkastettuun tilinpäätökseen, ja mitä vaikutuksia tällä on yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin.

Dokumentointi

64. **Tilintarkastajan tulisi laatia yleisluonteisesta tarkastuksesta tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva dokumentaatiota tilintarkastajan johtopäätöksen perustaksi ja sen osoittamiseksi, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu tämän standardin ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.** Dokumentaatio mahdollistaa sen, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, saa käsityksen tehtyjen tiedustelujen sekä suoritettujen analyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, hankitusta tiedosta ja yleisluonteisen tarkastuksen aikana harkituista merkittävistä asioista ja siitä, millaisia ne ovat.

Voimaantulo

65. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2007 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskeviin yleisluonteisiin tarkastuksiin.⁴

Julkisen sektorin näkökulma

1. *Kappaleen 10 mukaan tilintarkastajan ja asiakkaan on sovittava toimeksiannon ehdoista. Kappaleessa 11 selitetään, että toimeksiantokirje auttaa välttämään väärinkäsityksiä toimeksiannon luonteesta ja erityisesti yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteesta ja laajuudesta, johdon vastuusta, tilintarkastajan velvollisuuksista, saatavasta varmuudesta sekä siitä, minkä luonteinen ja minkä muotoinen raportti annetaan. Julkisella sektorilla yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja koskeva säädös tai määräys säätelee yleensä tilintarkastajan valintaa. Tämän vuoksi toimeksiantokirjeet eivät ehkä ole julkisella sektorilla yleisenä käytäntönä. Silti kappaleessa 11 mainittuja asioita käsittelevä toimeksiantokirje voi olla hyödyllinen sekä julkisen sektorin tilintarkastajan että asiakkaan kannalta. Tämän vuoksi julkisen sektorin tilintarkastajat harkitsevat toimeksiannon ehdoista sopimista asiakkaan kanssa toimeksiantokirjettä käyttäen.*
2. *Tilintarkastajan lakisääteiseen tilintarkastusvelvollisuuteen voi julkisella sektorilla kuulua myös muuta työtä, esimerkiksi osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus. Jos näin on, julkisella sektorilla toimiva tilintarkastaja ei voi välttää tällaista velvoitetta, eikä hän näin ollen ehkä pysty olemaan hyväksymättä yleisluonteista tarkastusta koskevaa toimeksiantoa (katso kappale 50) tai luopumaan siitä (katso kappaleet 36 ja 40(b)). Julkisella sektorilla toimivalla tilintarkastajalla ei ehkä myöskään ole mahdollisuutta erota tilintarkastajan tehtävistä (katso kappaleet 40(c) ja 62).*

⁴ IFACin antama alkuperäinen ISRE 2410 on ollut voimassa 15.12.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskevissa yleisluonteisissa tarkastuksissa.

3. *Kappaleessa 41 käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia silloin, kun hänen tietoonsa tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että on tapahtunut väärinkäytös tai että yhteisö ei ole noudattanut lakeja ja määräyksiä. Julkisella sektorilla toimivaa tilintarkastajaa voivat koskea lakisääteiset tai muut vaatimukset, joiden mukaan hänen on raportoitava tällaisista asioista valvonta- tai muille viranomaisille.*

Esimerkki osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevasta toimeksiantokirjeestä

Seuraava kirje on tarkoitettu käytettäväksi tämän standardin kappaleessa 10 kuvattuja asioita koskevana ohjeena, ja sitä joudutaan muokkaamaan tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti.

Hallitukselle (tai asianmukaiselle ylempään johdon edustajalle)

Tämän kirjeen tarkoituksena on vahvistaa käsityksemme sen toimeksiannon ehdoista, joka koskee yhteisön osavuositaseen 30.6.20X1 ja kyseisenä päivänä päättyneeltä kuuden kuukauden jaksolta laadittujen tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman sekä rahavirtalaskelman yleisluonteista tarkastusta.

Yleisluonteinen tarkastus suoritetaan kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti, ja sen tavoitteena on antaa perusta raportoinnillemme siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syytä uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan normistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardia] mukaisesti. Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä, eikä siinä yleensä edellytetä saatua informaatiota koskevien vahvistusten hankkimista. Osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, jonka tavoitteena on lausunnon antaminen tilinpäätöksestä, ja näin ollen emme anna tällaista lausuntoa.

Odotamme antavamme osavuosi-informaatiosta seuraavanlaisen raportin:

[Lisätään esimerkkiraportin teksti]

Yhteisön johto on vastuussa osavuosi-informaatiosta, myös siihen sisältyvien tietojen riittävyydestä. Tähän kuuluu, että johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäistä valvontaa, joka on merkityksellistä sellaisen osavuosi-informaation laatimisen ja esittämisen kannalta, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, valitsee asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä sekä tekee olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita. Osana yleisluonteista tarkastusta edellytämme, että johto antaa kirjalliset vahvistusilmoitukset, jotka koskevat yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä esitettyjä kannanottoja. Lisäksi edellytämme, että jos jossakin osavuosi-informaatiota sisältävässä asiakirjassa viitataan siihen, että osavuosi-informaatio on tarkastettu yleisluonteisesti, myös raporttimme sisällytetään kyseisen asiakirjaan.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus ei anna varmuutta kaikkien sellaisten seikkojen tulemisesta tietoomme, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Toimeksiantomme ei myöskään välttämättä tuo esiin väärinkäytöksiä, virheitä tai laittomuuksia. Ilmoitamme teille kuitenkin kaikista tietoomme tulevista olennaisista asioista.

Odotamme henkilöstönne toimivan yhteistyössä kanssamme, ja luotamme heidän antavan käyttöömmme kaiken yleisluonteista tarkastusta varten pyytämämme aineiston, dokumentaation ja muun tiedon.

[Lisätään tarpeen mukaan palkkiojärjestelyjä ja laskutusta koskevia tietoja.]

Tämä kirje on voimassa myös tulevina vuosina, ellei sitä sanota irti, muuteta tai korvata uudella (mikäli sovellettavissa).

Pyydämme Teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että se vastaa käsitystänne suorittamaamme yleisluonteista tarkastusta koskevista järjestelyistä.

Yhteisön ABC puolesta:

(allekirjoitus)

Nimi ja asema

Päiväys

Analyttisiä toimenpiteitä, joita tilintarkastaja voi harkita suorittaessaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta

Esimerkkejä analyttisistä toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi harkita suorittaessaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta:

- osavuosi-informaation vertaaminen edellistä osavuosisijaksoa koskevaan informaatioon, edellisen vuoden vastaavaa osavuosisijaksoa koskevaan informaatioon, johdon odotusten mukaiseen tarkasteltavana olevaa osavuosisijaksoa koskevaan informaatioon sekä viimeisimpään tilintarkastettuun vuositilinpäätökseen.
- tarkasteltavana olevaa osavuosisijaksoa koskevan informaation vertaaminen ennakoituihin tuloksiin, esimerkiksi budjetteihin tai ennusteisiin (esimerkiksi vertaamalla kirjattuja veroja sekä kirjattujen tuloverojen suhdetta tulokseen ennen veroja tarkasteltavana olevalla osavuosisijaksolla vastaavaan informaatioon (a) budjeteissa käyttäen odotettuja veroasteita ja (b) aiempien tilikausien taloudelliseen informaatioon.
- tarkasteltavana olevaa osavuosisijaksoa koskevan taloudellisen informaation vertaaminen relevanttiin muuhun kuin taloudelliseen informaatioon.
- kirjattujen lukujen tai kirjatusta luvusta laskettujen suhdelukujen vertaaminen tilintarkastajan muodostamiin odotusarvoihin. Tilintarkastaja muodostaa tällaiset odotusarvot tunnistamalla ja soveltamalla yhteyksiä, joita hänellä yhteisöstä ja sen toimialasta olevan käsityksen perusteella on kohtuudella odotettavissa.
- tarkasteltavana olevalta osavuosisijaksolta laskettujen tunnuslukujen ja indikaattoreiden vertaaminen saman toimialan yhteisöjen vastaaviin lukuihin.
- tarkasteltavana olevaa osavuosisijaksoa koskevan informaation osatekijöiden välisen suhteiden vertaaminen vastaaviin aiempien osavuosisijaksojen informaatiosta laskettuihin suhteisiin, esimerkiksi kulut lajeittain prosentteina myynnistä, omaisuususerät lajeittain prosentteina kokonaisvaroista ja myynnin prosenttimääräinen muutos suhteessa saamisten prosenttimääräiseen muutokseen.
- jaoteltujen tietojen vertaaminen. Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten tieto voidaan jaotella:
 - kausittain, esimerkiksi tuotto- tai kuluerät eroteltuina neljännesvuosittaisiin, kuukausittaisiin tai viikoittaisiin lukuihin;
 - tuoteryhmittäin tai tulonlähteen mukaisesti;
 - toimipaikoittain, esimerkiksi yhteisön osien mukaisesti
 - liiketapahtumien jonkin ominaisuuden perusteella, esimerkiksi muotoilijoiden, arkkitehtien ja käsityöläisten kerryttämät tuotot;
 - liiketapahtuman useampien ominaisuuksien perusteella, esimerkiksi myynti tuotteittain ja kuukausittain.

Esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraavaa kirjettä ei ole tarkoitettu standardikirjeeksi. Johdon vahvistusilmoitukset ovat erilaisia eri yhteisöissä ja eri osavuosijaksolla.

(yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle)

(Päiväys)

Aloittavat kappaleet siinä tapauksessa, että osavuosi-informaatio koostuu lyhennetystä tilinpäätöksestä:

Tämä vahvistusilmoituskirje annetaan suorittamanne yleisluonteiseen tarkastuksen yhteydessä, jonka kohteena ovat yhteisön ABC lyhennetty tase 31.3.20X1 sekä lyhennetty tuloslaskelma, lyhennetty oman pääoman muutoksia koskeva laskelma ja lyhennetty rahavirtalaskelma kyseisenä päivänä päätyneeltä kolmen kuukauden jaksolta ja jonka tarkoituksena on esittää johtopäätös siitä, onko tietoonne tullut mitään, mikä antaisi teille syyn uskoa ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

Hyväksymme vastuumme osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti.

Aloittavat kappaleet siinä tapauksessa, että osavuosi-informaatio koostuu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditusta yleiseen käyttöön tarkoitettuun tilinpäätöskokonaisuudesta:

Tämä vahvistusilmoituskirje annetaan suorittamanne yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä, jonka kohteena ovat yhteisön ABC tase 31.3.20X1 sekä tuloslaskelma, oman pääoman muutoksia koskeva laskelma ja rahavirtalaskelma kyseisenä päivänä päätyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muut selittävät liitetiedot ja jonka tarkoituksena on esittää johtopäätös siitä, onko tietoonne tullut mitään, mikä antaisi teille syyn uskoa ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön ABC taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista (*tai ”ettei niitä ole esitetty osavuosi-informaatiossa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”*) [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

Hyväksymme vastuumme osavuosi-informaation laatimisesta ja siitä, että se on oikein esitetty [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti.

Vahvistamme seuraavat seikat parhaan tietomme ja käsityksemme perusteella:

- Edellä tarkoitettu osavuosi-informaatio on laadittu ja esitetty [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti.

- Olemme antaneet käyttöönne kaiken kirjanpitoaineiston ja sitä tukevan aineiston sekä kaikki yhtiökokousten ja hallituksen kokousten (toisin sanoen [lisää päivämäärät] pidettyjen kokousten) pöytäkirjat.
- Mitään olennaisia liiketapahtumia ei ole jätetty kirjaamatta asianmukaisesti osavuosi-informaation pohjana olevaan kirjanpitoon.
- Tiedossamme ei ole sellaista toteutunutta tai mahdollista säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä, jolla voisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon.
- Hyväksymme vastuumme väärinkäytösten ja virheiden ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta ja käyttöönotosta.
- Olemme antaneet teille tiedon kaikista merkittävistä seikoista, jotka liittyvät yhteisöön mahdollisesti vaikuttaneisiin tiedossa oleviin tai epäiltyihin väärinkäytöksiin.
- Olemme saattaneet tietoonne tulokset arvioinnistamme, joka koskee riskiä siitä, että osavuosikatsaus voi olla olennaisesti virheellinen väärinkäytöksen seurauksena.
- Uskomme, että oheisessa taulukossa esitettyjen korjaamatta jätettyjen virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä yksitellen että yhdessä tarkasteltuina epäolennaisia koko osavuosi-informaation kannalta.
- Vahvistamme antaneemme teille kaikki tiedot lähipiiriin kuuluvien tunnistamisesta.
- Seuraavat seikat on kirjattu asianmukaisesti ja niistä on annettu, silloin kun se on tarpeellista, osavuosi-informaatioissa riittävästi tietoa:
 - lähipiiritapahtumat – kuten myynnit, ostot, lainat, siirrot, vuokrausjärjestelyt ja takaukset – sekä saamiset lähipiiriin kuuluvilta ja velat näille;
 - takaukset – kirjalliset tai suulliset – joista on syntynyt yhteisölle ehdollinen velka; ja
 - aiemmin myytyjen omaisuserien takaisinostoa koskevat sopimukset ja optiot.
- Omaisuserien ja velkojen käyvät arvot ja niitä koskevat tiedot on esitetty [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Käytetyt oletukset kuvastavat aikomuksiamme ja kykyämme toimia yhteisön nimissä tietyllä tavalla, silloin kun niillä on merkitystä käyvän arvon määrittämisen tai käypiä arvoja koskevien tietojen kannalta.
- Meillä ei ole suunnitelmia eikä aikomuksia, joilla voisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon sisältyvien varojen ja velkojen kirjanpitoarvoon tai luokiteluun.
- Emme suunnittele tuoteryhmien lopettamista, eikä meillä ole muitakaan suunnitelmia eikä aikomuksia, jotka voisivat johtaa ylisuureen vaihto-omaisuuteen tai vaihto-omaisuuden vanhentumiseen, eikä vaihto-omaisuutta ole miltään osin esitetty yli realisointiarvonsa.
- Yhteisöllä on kaikkiin varoihinsa asianmukainen omistusoikeus, eikä yhteisön varoihin liity kiinnityksiä tai rasiuksia.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

- Kaikki velat, sekä todelliset että ehdolliset, on kirjattu tai esitetty liitetietona asianmukaisella tavalla.
- [Lisätään mahdolliset tiedot uusista ensi kertaa käyttöön otettavista tilinpäätösstandardeista, ja harkitaan, edellyttääkö jokin uusi ISA-standardi muita osavuosi-informaation kannalta relevantteja tietoja.]

Parhaan tietomme ja käsityksemme mukaan osavuosisjakson päättymispäivän ja tämän kirjeen päivämäärän välillä ei ole tapahtunut mitään, mikä voi edellyttää edellä tarkoitettun osavuosi-informaation muuttamista tai tietojen lisäämistä siihen.

(toimitusjohtaja)

(talousjohtaja)

Esimerkkejä osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (katso kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.¹ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.² Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

¹ Tilintarkastaja voi halutessaan yksilöidä sääntelyviranomaisen tai vastaavan, jolle osavuosi-informaatio toimitetaan rekisteröitäväksi.

² Jos kyseessä on muun taloudellisen informaation kuin osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus, tämän virkkeen tulisi olla seuraavanlainen: ”Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 mukaisesti. Kyseinen standardi koskee yhteisön tilintarkastajan suorittamaa mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteista tarkastusta.” Raportin loppuosa tulisi sopeuttaa olosuhteiden mukaisesti.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta (*tai ”niitä ei esitetä siinä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”*) [mainitaan tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

Muu osavuosi-informaatio (katso kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennety]n taseen 31.3.20X1 sekä [lyhennety]n tuloslaskelman, [lyhennety]n oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennety]n rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.³ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laadimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin (ISRE) 2410 ”Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus” mukaisesti.⁴ Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyä uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettava tilinpäätösnormisto sekä tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

³ Ks. alaviite 1.

⁴ Ks. alaviite 2.

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (katso kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1 ja tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.¹ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.² Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Johdolta saamamme tiedon mukaan yhteisö ABC ei ole sisällyttänyt aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja pitkäaikaisiin velkoihin tiettyjä leasingvelvoitteita, jotka käsityksemme mukaan pitäisi aktivoida, jotta noudatettaisiin [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto]. Kyseinen tieto osoittaa, että jos nämä leasingvelvoitteet olisi aktivoitu 31.3.20X1, varat kasvaisivat _____ ja pitkäaikaiset velat _____, ja kyseisenä päivänä päättyvän kolmen kuukauden jakson tulos kasvaisi (tai vähenisi) ____ ja osakekohtainen tulos kasvaisi (tai vähenisi) _____.

¹ Ks. liitteen 4 alaviite 1.

² Ks. liitteen 4 alaviite 2.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Varauman sisältävä johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut edellisessä kappaleessa esitettyä seikkaa lukuun ottamatta mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta (*tai ettei niitä esitetä osavuosi-informaaiossa oikein*) [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

Muu osavuosi-informaatio (katso kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennety]n taseen 31.3.20X1 ja [lyhennety]n tuloslaskelman, [lyhennety]n oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennety]n rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.³ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laadimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 Yhteisön *tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.⁴ Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Johdolta saamamme tiedon mukaan yhteisö ABC ei ole sisällyttänyt aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja pitkäaikaisiin velkoihin tiettyjä leasingvelvoitteita, jotka käsityksemme mukaan pitäisi aktivoida, jotta noudatettaisiin [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto]. Kyseinen tieto osoittaa, että jos nämä leasingvelvoitteet olisi aktivoitu 31.3.20X1, varat kasvaisivat _____ ja pitkäaikaiset velat _____, ja kyseisenä päivänä päättyvän kolmen kuukauden jakson tulos kasvaisi (tai vähenisi) _____ ja osakekohtainen tulos kasvaisi (tai vähenisi) _____.

³ Ks. liitteen 4 alaviite 1.

⁴ Ks. liitteen 4 alaviite 2.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Varauman sisältävä johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut edellisessä kappaleessa esitettyä seikkaa lukuun ottamatta mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätös-normisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sellaisen työn laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, joka ei ole johdon asettama

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (katso kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1 ja tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.¹ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on seuraavassa kappaleessa esitettyä lukuun ottamatta suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.² Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön eräässä toimipaikassa (päivämäärä) sattunut tulipalo on tuhonnut kyseisen paikan myyntireskontratiedot, joten emme pystyneet saattamaan loppuun osavuosi-informaation sisältyvien myyntisaamisten, _____\$, yleisluonteista tarkastusta. Yhteisö on parhaillaan luomassa reskontratietoja uudelleen, eikä se ole varma, tukevatko nämä tiedot edellä esitettyä saamisten määrää ja siihen liittyvää luottotappiovähennystä. Jos olisimme pystyneet saattamaan myyntisaamisten yleisluonteisen tarkastuksen loppuun, tietoomme olisi saat-

¹ Ks. liitteen 4 alaviite 1.

² Ks. liitteen 4 alaviite 2.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

tanut tulla seikkoja, jotka viittaavat siihen, että osavuosi-informaatioon olisi ehkä tarpeen tehdä muutoksia.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta osavuosi-informaatioon tarvittavia muutoksia, jotka mahdollisesti olisivat tulleet tietoomme, ellei tilanne olisi ollut edellä kuvattu, tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta (*tai ettei niitä ei ole esitetty siinä olennaisilta osiltaan oikein*) [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

Muu osavuosi-informaatio (katso kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennetyin] taseen 31.3.20X1 ja [lyhennetyin] tuloslaskelman, [lyhennetyin] oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennetyin] rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättäneeltä kolmen kuukauden jaksolta.³ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on seuraavassa kappaleessa esitettyä lukuun ottamatta suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410:n *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.⁴ Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön eräässä toimipaikassa (päivämäärä) sattunut tulipalo on tuhonnut kyseisen paikan myyntireskontratiedot, joten emme pystyneet saattamaan loppuun osavuosi-informaation sisältyvien myyntisaamisten, _____, yleisluonteista tarkastusta. Yhteisö on parhaillaan luomassa reskontratietoja uudelleen, eikä se ole varma, tulevatko nämä tiedot tukemaan edellä esitettyä myyntisaamisten määrää ja siihen liittyvää luottotappiovähennystä. Jos olisimme pystyneet saattamaan myyntisaamisten yleisluonteisen tarkastuksen loppuun, tietoomme olisi saattanut tulla seikkoja, jotka viittaavat siihen, että osavuosi-informaation olisi ehkä tarpeen tehdä muutoksia.

³ Ks. liitteen 4 alaviite 1.

⁴ Ks. liitteen 4 alaviite 2.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta osavuosi-informaatioon tarvittavia muutoksia, jotka mahdollisesti olisivat tulleet tietoomme, ellei tilanne olisi ollut edellä kuvattu, tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille synn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään kielteinen johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (katso kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1 ja tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.¹ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.² Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuluvalla tilikaudella yhteisön johto lakkasi yhdistelemästä tytäryritysten tilinpäätöksiä konsernitilinpäätökseksi, koska se on katsonut yhdistelemisen epätarkoituksenmukaiseksi merkittävien määräysvaltaa tuottamattomien uusien omistusten johdosta. Tämä ei ole [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan normistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaista. Jos konsernitilinpäätös olisi laadittu, olisi käytännössä jokainen osavuosi-informaatioon sisältyvä erä ollut olennaisesti erilainen.

¹ Ks. liitteen 4 alaviite 1.

² Ks. liitteen 4 alaviite 2.

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION
YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Kielteinen johtopäätös

Yleisluonteinen tarkastuksemme osoittaa, että koska edellisessä kappaleessa esitetyn mukaisesti yhteisön sijoituksia tytäryrityksiin ei ole käsitelty yhdistelemällä tytäryritysten tilinpäätöstiedot konsernitilinpäätökseksi, tämä osavuosi-informaatio ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta (*tai niitä ei esitetä siinä oikein kaikilta olennaisilta osiltaan*) [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

Muu osavuosi-informaatio (katso kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennety] taseen 31.3.20X1 ja [lyhennety] tuloslaskelman, [lyhennety] oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennety] rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.³ Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.⁴ Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyttisiä toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuluvalla tilikaudella yhteisön johto lakkasi yhdistelemästä tytäryritysten tilinpäätöksiä konsernitilinpäätökseksi, koska se on katsonut yhdistelemisen epätarkoituksenmukaiseksi merkittävien määräysvaltaa tuottamattomien uusien omistusten johdosta. Tämä ei ole [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan normistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaista. Jos konsernitilinpäätös olisi laadittu, olisi käytännössä jokainen osavuosi-informaatioon sisältyvä erä ollut olennaisesti erilainen.

Kielteinen johtopäätös

Yleisluonteinen tarkastuksemme osoittaa, että koska edellisessä kappaleessa esitetyn mukaisesti yhteisön sijoituksia tytäryrityksiin ei ole käsitelty yhdistelemällä tytäryritysten tilinpäätöstiedot konsernitilinpäätökseksi, tätä osavuosi-informaatiota ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

³ Ks. liitteen 4 alaviite 1.

⁴ Ks. liitteen 4 alaviite 2.

**KANSAINVÄLINEN
VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI 3000
(UUDISTETTU)**

**MUUT VARMENNUSTOIMEKSIANNOT KUIN MENNYTTÄ
AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION
TILINTARKASTUS TAI YLEISLUONTEINEN TARKASTUS**

(Sovelletaan 15.12.2015 tai sen jälkeen päivättäviin varmennusraportteihin)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–4
Soveltamisala.....	5–8
Voimaantulo.....	9
Tavoitteet	10–11
Määritelmät	12–13
Vaatimukset	
Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti	14–19
Eettiset vaatimukset	20
Hyväksyminen ja jatkaminen	21–30
Laadunvalvonta	31–36
Ammatillinen skeptisyys, ammatillinen harkinta sekä varmennustaidot ja -tekniikat.....	37–39
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	40–47
Evidenssin hankkiminen.....	48–60
Myöhemmät tapahtumat	61
Muu informaatio.....	62
Sovellettavien kriteerien kuvaaminen	63
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen	64–66
Varmennusraportin laatiminen	67–71
Vakiomuotoinen ja mukautettu johtopäätös	72–77
Muut kommunikointivelvollisuudet	78

Dokumentointi	79–83
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Johdanto	A1
Tavoitteet	A2
Määritelmät	A3–A20
Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti	A21–A29
Eettiset vaatimukset	A30–A34
Hyväksyminen ja jatkaminen	A35–A59
Laadunvalvonta	A60–A75
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta	A76–A85
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	A86–A108
Evidenssin hankkiminen	A109–A140
Myöhemmät tapahtumat	A141–A142
Muu Informaatio	A143
Sovellettavien kriteerien kuvaaminen	A144–A146
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen	A147–A158
Varmennusraportin laatiminen	A159–A188
Vakiomuotoinen ja mukautettu johtopäätös	A189–A192
Muut kommunikointivelvollisuudet	A193–A199
Dokumentointi	A200–A207
Liite: Roolit ja velvollisuudet	

Kansainvälistä varmennustoimeksiannostandardia ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen kanssa.*

Johdanto

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiastandardissa (ISAE) käsitellään muita varmennustoimeksiantoja kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta, joita käsitellään tilintarkastusstandardeissa (ISA) ja yleisluonteisen tarkastuksen standardeissa (ISRE). (Viittaus: kappaleet A21–A22)
2. Varmennustoimeksiantoihin kuuluvat sekä tiedon varmentamistoimeksiannot, joissa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella, että suorat toimeksiannot, joissa toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Tämä standardi sisältää vaatimukset sekä soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen erityisesti kohtuullisen varmuuden antavia ja rajoitetun varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja varten. Tätä standardia voidaan soveltaa myös kohtuullisen varmuuden antaviin ja rajoitetun varmuuden antaviin suoriin toimeksiantoihin toimeksiannon olosuhteiden edellyttämällä tavalla mukautettuna ja täydennettynä.
3. Tämän standardin lähtökohtana on, että:
 - (a) toimeksiannotiimin jäsenet ja toimeksiannotkohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja (toimeksiannoissa, joissa tällainen on valittu) noudattavat International Ethics Standards Boardin (IESBA) antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) varmennustoimeksiantoihin liittyviä osia A ja B¹ taikka muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia; ja (viittaus: kappaleet A30–A34)
 - (b) toimeksiannon suorittaja toimii tilintarkastusyhteisössä, joka noudattaa ISQC 1:tä² tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisön laadunvalvontajärjestelmään liittyviä velvollisuuksia ja ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. (Viittaus: kappaleet A61–A66)
4. Varmennustoimeksiantoja suorittavien tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvonnan sekä eettisten periaatteiden, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, noudattamisen tunnustetaan laajasti olevan yleisen edun mukaista ja kuuluvan kiinteänä osana korkealaatuisiin varmennustoimeksiantoihin. Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset tuntevat tällaiset vaatimukset. Jos muu pätevä toimeksiannon suorittaja kuin ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen päättää ilmoittaa noudattavansa tätä standardia tai muita ISAE-standardeja, on tärkeää ottaa huomioon, että tämän standardin sisältämät vaatimukset kuvastavat edellisessä kap-

¹ [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun]

² Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liittännäspalvelutoimeksiantoja*

paleessa kuvattua lähtökohtaa.

Soveltamisala

5. Tämä standardi kattaa *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyydessä* (Varmennustoimeksiantojen viitekehys) kuvatut varmennustoimeksiannot lukuun ottamatta mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta. Silloin kun tietynlaisia kohteita koskeva ISAE-standardi on relevantti tietyn toimeksiannon kohteen kannalta, sovelletaan tämän standardin lisäksi kyseistä standardia. (Viittaus: kappaleet A21–A22)
6. Kaikki suoritettavat toimeksiannot eivät ole varmennustoimeksiantoja. Muita usein suoritettavia toimeksiantoja, jotka eivät ole kappaleessa 12(a) määriteltyjä varmennustoimeksiantoja (ja joihin näin ollen ei sovelleta ISAE-standardeja), ovat:
 - (a) kansainvälisten liitännäispalvelustandardien (ISRS) kattamat toimeksiannot, kuten erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevat toimeksiannot ja kokoamistoimeksiannot;³
 - (b) veroilmoitusten laatiminen, kun ei esitetä varmennusjohtopäätöstä; ja
 - (c) konsultointi- (tai neuvonta-)toimeksiannot, kuten liikkeenjohdon konsultointi ja verokonsultointi. (Viittaus: kappale A1)
7. ISAE-standardien mukaisesti suoritettava varmennustoimeksianto voi olla osa laajempaa toimeksiantoa. Tällöin ISAE-standardit ovat relevantteja vain toimeksiannon varmennusosuuden kannalta.
8. Seuraavia toimeksiantoja, jotka saattavat olla kappaleessa 12(a) esitettävän kuvauksen mukaisia, ei katsota ISAE-standardien mukaisiksi varmennustoimeksiannoiksi:
 - (a) toimeksiannot, joissa toimitaan todistajana oikeudenkäynnissä kirjanpitoon, tilintarkastukseen, verotukseen tai muihin seikkoihin liittyen; ja
 - (b) toimeksiannot, joihin sisältyy ammatillisia lausuntoja, näkemyksiä tai sanamuotoja, joista käyttäjä saattaa saada jonkinlaista varmuutta, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:
 - (i) kyseiset lausunnot, näkemykset tai sanamuodot ovat koko toimeksiannon kannalta merkitykseltään vähäisiä;
 - (ii) mahdollisen kirjallisen raportin käyttö on nimenomaisesti rajoitettu vain raportissa nimetyille aiotuille käyttäjille;
 - (iii) nimettyjen aiottujen käyttäjien kanssa tehdyn kirjallisen sopimuksen mukaan toimeksiantoa ei ole tarkoitettu varmennustoimeksiannoksi; ja

³ ISRS 4400 *Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta* ja ISRS 4410 *Kokoamistoimeksiannot*

- (iv) toimeksiantoa ei nimitetä varmennustoimeksiannoksi tilintarkastusammattilaisen raportissa.

Voimaantulo

- 9. Tätä standardia sovelletaan varmennustoimeksiantoihin, joista annettava varmennusraportti päivätään 15.12.2015 tai sen jälkeen.

Tavoitteet

- 10. Toimeksiannon suorittajan tavoitteina varmennustoimeksiantoa suoritettaessa on:
 - (a) hankkia joko kohtuullinen varmuus tai rajoitettu varmuus – sen mukaan kuin on asianmukaista – siitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä;
 - (b) esittää johtopäätös kohteen mittaamisen tai arvioinnin lopputuloksesta kirjallisessa raportissa, jossa on kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta ilmaiseva johtopäätös ja kuvataan johtopäätöksen perustelut; (viittaus: kappale A2) ja
 - (c) muutoin kommunikoida tämän standardin ja muiden relevanttien ISAE-standardien vaatimalla tavalla.
- 11. Aina silloin, kun ei ole mahdollista hankkia kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta – sen mukaan kumpi on asianmukaista – eikä toimeksiannon suorittajan varmennusraportissa esitettävä varauman sisältävä johtopäätös kyseisissä olosuhteissa riitä aiotuille käyttäjille raportoimiseksi, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan jätettävä johtopäätös esittämättä tai luovuttava (tai erottava) toimeksiannosta, silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Määritelmät

- 12. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa ja muissa ISAE-standardeissa tässä esitettyssä merkityksessä, ellei muuta ilmoiteta. (Viittaus: kappale A27)
 - (a) Varmennustoimeksianto – Toimeksianto, jossa sen suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon (toisin sanoen lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella). Jokainen varmennustoimeksianto luokitellaan kahdella eri perusteella: (viittaus: kappale A3)
 - (i) joko kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto:
 - a. Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle

tasolle johtopäätöksensä perustaksi. Johtopäätös esitetään muodossa, joka ilmaisee toimeksiannon suorittajan näkemyksen lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

- b. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle mutta jossa tämä riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, perustaksi sellaisen johtopäätöksen esittämiseksi, jossa ilmaistaan, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa, joka antaa (tai seikkoja, jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, mutta ne on suunniteltu tuottamaan varmuustaso, joka on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan mielekäs. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi. (viittaus: kappaleet A3–A7)
- (ii) joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto: (viittaus: kappale A8)
 - a. Tiedon varmentamistoimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää toimeksiannon suorittaja varmennusraportissa. Tiedon varmentamistoimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voi olla sanamuodoiltaan sellainen, että se koskee: (viittaus: kappaleet A179, A181)
 - i. kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
 - ii. kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - iii. asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa.

- b. Suora toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
- (b) Varmennustaidot ja -tekniikat – Varmennuksen suorittajalla olevat suunnittelua, evidenssin kokoamista, evidenssin arvioimista, kommunikointia ja raportointia koskevat taidot ja tekniikat, jotka poikkeavat minkä tahansa yksittäisen varmennustoimeksiannon kohdetta tai sen arvioimista tai mittaamista koskevasta erityisasiantuntemuksesta. (Viittaus: kappale A9)
- (c) Kriteerit – Kohteen arvioimiseen tai mittaamisen käytettäviä vertailu- perusteita. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä. (Viittaus: kappale A10)
- (d) Toimeksiannon olosuhteet – Tietyn toimeksiannon määrittelevä laaja konteksti, johon kuuluu seuraavaa: toimeksiannon ehdot; onko kyseessä kohtuullisen varmuuden antava vai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, kohteen ominaispiirteet, mittaus- tai arviointikriteerit; aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet; vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan ja näiden toimintaympäristön relevantit ominaispiirteet; sekä muut seikat, esimerkiksi tapahtumat, liiketoimet, ehdot ja käytännöt, joilla voi olla merkittävä vaikutus toimeksiantoon.
- (e) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta varmennusraportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen järjestön, oikeudellisen tahon tai sääntelyelimen asianmukaisesti hyväksymä. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.
- (f) Toimeksiantoriski – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A11–A14)
- (g) Toimeksiantaja – Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa toimeksiannon suorittajalle tehtäväksi varmennustoimeksiannon suorittamisen. (Viittaus: kappale A15)
- (h) Toimeksiantotiimi – Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa toimenpiteitä. Toimeksiantotiimiin ei lueta tilintarkastusy-

teisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevaa toimeksiannon suorittajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

- (i) Evidenssi – Informaatio, jota toimeksiannon suorittaja käyttää johtopäätöksensä tekemiseen. Evidenssi sisältää sekä relevantteihin tietojärjestelmiin sisältyvän informaation, jos sellaista on, että muun informaation. ISAE-standardeissa: (viittaus: kappaleet A147–A153)
 - (i) evidenssin tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta.
 - (ii) evidenssin tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta.
- (j) Tilintarkastusyhteisö⁴ – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja, tai yksittäisten toimeksiantojen suorittavien henkilöiden muodostama henkilöyhtiö, osakeyhtiö tai muu yhteisö. ”Tilintarkastusyhteisö” tarkoittaa relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.
- (k) Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen taloudellisia tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.
- (l) Sisäinen tarkastus – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta.
- (m) Aiotut käyttäjät – Henkilö(t) tai organisaatio(t) tai näistä koostuva(t) ryhmät(t), joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Joissakin tapauksissa saattaa olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan (Viittaus: kappaleet A16–A18, A37)
- (n) Mittaaja tai arvioija – Osapuoli, joka mittaa (tai osapuolet, jotka mittaavat) kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi(vat) sitä kriteerien perusteella. Mittaajalla tai arvioijalla on kohdetta koskevaa erityisasiantuntemusta. (Viittaus: kappaleet A37, A39)
- (o) Virheellisyys – Ero kohdetta koskevan tiedon ja kohteen asianmukaisen kriteerejä käyttäen tehdyn mittauksen tai kriteerien perusteella tehdyn arvioinnin tuloksen välillä. Virheellisyydet voivat olla tahallisia tai tahattomia, laadullisia tai määrällisiä, ja niihin luetaan tiedon pois jättäminen.
- (p) Asiavirhe (muuhun informaatioon liittyvä) – Kohdetta koskevassa tiedossa tai varmennusraportissa esiintyvään informaatioon liittymätön muu informaatio, joka on ilmoitettu tai esitetty virheellisesti. Olennainen asiavirhe voi heikentää kohdetta koskevan tiedon sisältävän asiakirjan uskottavuutta.

⁴ [Suomenkielisissä tekstissä on englanninkielisen termin ”firm” vastineena käytetty johdonmukaisesti ”tilintarkastusyhteisö”. Määritelmän mukaan kyseessä voi olla myös muu toimeksiantoja suorittava yhteisö.]

- (q) Muu informaatio – Informaatio (muu kuin kohdetta koskeva tieto ja siitä annettava varmennusraportti) joka sisältyy kohdetta koskevan tiedon ja siitä annettavan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan joko säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella.
 - (r) Toimeksiannon suorittaja – Toimeksiannon suorittava(t) henkilö(t) (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuviissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö). Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”toimeksiannon suorittaja”. (Viittaus: kappale A37)
 - (s) Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin varmennuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä toimeksiannon suorittaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija (joka on toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.
 - (t) Ammatillinen harkinta – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja etiikkaa koskevien standardien puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa.
 - (u) Ammatillinen skeptisyys – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä mahdollisesta virheellisyydestä, sekä evidenssin kriittinen arvioiminen.
 - (v) Vastuussa oleva osapuoli – Osapuoli, joka on (tai osapuolet, jotka ovat) vastuussa kohteesta. (Viittaus: kappale A37)
 - (w) Olennaisen virheellisyyden riski – Riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen ennen toimeksiantoa.
 - (x) Kohdetta koskeva tieto – Tulos, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ts. informaatio, joka syntyy sovellettaessa kriteerejä kohteeseen. (Viittaus: kappale A19)
 - (y) Kohde – Ilmiö, jota mitataan tai arvioidaan soveltamalla kriteerejä.
13. Tässä standardissa ja muissa ISAE-standardeissa viittaukset ”asiaankuuluvaan osapuoleen (tai asiaankuuluviin osapuoliin)” tulee tästä eteenpäin lukea viittauksina ”vastuussa olevaan osapuoleen, mittaajaan tai arvioijaan tai toimeksiantajaan sen mukaan kuin on asianmukaista”. (Viittaus: kappaleet A20, A37)

Vaatimukset

Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti

Toimeksiannon kannalta relevanttien standardien noudattaminen

14. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tätä standardia ja sekä mahdollisia toimeksiannon kannalta relevantteja ISAE-standardeja, jotka koskevat tietynlaisia kohteita.
15. Toimeksiannon suorittaja ei saa ilmoittaa noudattaneensa tätä standardia tai muuta ISAE-standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin tai toimeksiannon kannalta relevantin muun ISAE-standardin vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A21–A22, A171)

ISAE-standardin teksti

16. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys ISAE-standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A23–A28)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

17. Toimeksiannon suorittajan on seuraava kappale huomioon ottaen noudatettava tämän standardin ja relevantin tietynlaisia kohteita koskevan ISAE-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos tietty vaatimus ei ole kyseisen toimeksiannon olosuhteissa relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto täyty. Vaatimukset, jotka koskevat vain rajoitetun varmuuden antavia tai vain kohtuullisen varmuuden antavia varmennustoimeksiantoja, on esitetty sarakemuodossa siten, että kappaleen numeron jälkeen seuraa ”R” (rajoitettu varmuus) tai ”K” (kohtuullinen varmuus). (Viittaus: kappale A29)
18. Poikkeuksellisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi harkita tarpeelliseksi poiketa jostakin ISAE-standardin relevantista vaatimuksesta. Tällaisessa tilanteessa hänen on suoritettava vaihtoehtoisia toimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajalle odotetaan syntyvän tarvetta poiketa relevantista vaatimuksesta vain silloin, kun vaatimus koskee tietyn toimenpiteen suorittamista ja kyseinen toimenpide ei olisi toimeksiannon olosuhteissa tehokas vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.

Tavoitteen saavuttamatta jääminen

19. Jos tämän standardin tai relevantin tietynlaisia kohteita koskevan standardin jostakin tavoitetta ei pystytä saavuttamaan, toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttääkö tämä, että hänen täytyy mukauttaa johtopäätöksensä tai luopua toimeksiannosta (silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista). Relevanttiin ISAE-standardiin sisältyvän tavoitteen saavuttamatta jääminen on merkittävä seikka, joka on dokumentoitava tämän standardin kappaleen 79 mukaisesti.

Eettiset vaatimukset

20. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyviä osia A ja B tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia. (Viittaus: kappaleet A30–A34, A60)

Hyväksyminen ja jatkaminen

21. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että tilintarkastusyhteisö on noudattanut asiakassuhteiden hyväksymisen ja jatkamisen suhteen asianmukaisia menettelyjä, ja todeta, että näitä koskevat johtopäätökset ovat asianmukaisia.
22. Toimeksiannon suorittajan on hyväksyttävä varmennustoimeksianto tai jatkettava sitä vain, kun: (viittaus: kappaleet A30–A34)
 - (a) hänellä ei ole mitään syytä uskoa, etteivät relevantit eettiset vaatimukset, riippumattomuus mukaan lukien, täytyisi;
 - (b) hän on varmistunut siitä, että toimeksiantoa suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys (ks. myös kappale 32); ja
 - (c) perusteesta, jolla toimeksianto suoritetaan, on sovittu:
 - (i) toteamalla, että varmennustoimeksiannon edellytykset täyttyvät (ks. myös kappaleet 24–26); ja
 - (ii) vahvistamalla, että toimeksiannon suorittajalla ja toimeksiantajalla on sama käsitys toimeksiannon ehtoista, toimeksiannon suorittajan raportointivelvoitteet mukaan lukien.
23. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tietoa, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään toimeksiannosta, jos kyseinen tieto olisi ollut käytettävissä aikaisemmin, hänen on viipymättä välitettävä kyseinen tieto tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö pystyvät ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin.

Varmennustoimeksiannon edellytykset

24. Sen toteamiseksi, täyttyvätkö varmennustoimeksiannon edellytykset, toimeksiannon suorittajan on toimeksiannon olosuhteiden alustavan tuntemuksen ja asiaankuuluvan osapuolten (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa käymänsä keskustelun perusteella ratkaistava: (viittaus: kappaleet A35–A36)
 - (a) ovatko asiaankuuluvien osapuolten roolit ja velvollisuudet soveltuvia kyseisissä olosuhteissa; ja (viittaus: kappaleet A37–A39)
 - (b) onko toimeksiannolla kaikki seuraavat ominaispiirteet:
 - (i) kohde on asianmukainen; (viittaus: kappaleet A40–A44)

- (ii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa, ovat soveltuvia toimeksiannon olosuhteissa, mukaan lukien, että niillä on seuraavat ominaispiirteet: (viittaus: kappaleet A45–A50)
 - a. relevanssi.
 - b. täydellisyys.
 - c. luotettavuus.
 - d. puolueettomuus.
 - e. ymmärrettävyys.
 - (iii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa, ovat aiottujen käyttäjien saatavilla; (viittaus: kappaleet A51–A52)
 - (iv) toimeksiannon suorittaja odottaa pystyvänsä hankkimaan tarvittavan evidenssin johtopäätöksensä tueksi; (viittaus: kappaleet A53–A55)
 - (v) toimeksiannon suorittajan johtopäätös, joka esitetään joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa, sisältyy kirjalliseen raporttiin; ja
 - (vi) perusteltu tarkoitus, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiantossa myös, että toimeksiannon suorittaja pystyy hankkimaan mielekkään varmuustason. (Viittaus: kappale A56)
25. Jos varmennustoimeksiannon edellytykset eivät täyty, toimeksiannon suorittajan on keskusteltava asiasta toimeksiantajan kanssa. Jos ei ole mahdollista tehdä muutoksia edellytysten täyttymiseksi, toimeksiantoa ei saa hyväksyä varmennustoimeksiantona, ellei säädös tai määräys vaadi tätä. Tällaisissa olosuhteissa suoritettu toimeksianto ei kuitenkaan ole ISAE-standardien mukainen. Näin olleen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää varmennusraporttiin mitään mainintaa siitä, että toimeksianto olisi suoritettu tämän standardin tai joidenkin muiden ISAE-standardien mukaisesti.

Laajuutta koskeva rajoitus ennen toimeksiannon hyväksymistä

26. Jos toimeksiantaja asettaa ehdotettavan varmennustoimeksiannon ehdoissa toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle sellaisen rajoituksen, että toimeksiannon suorittaja uskoo rajoituksen johdosta jättävänsä esittämättä johtopäätöksen kohdetta koskevasta tiedosta, hän ei saa hyväksyä tällaista toimeksiantoa varmennustoimeksiantona, ellei säädös tai määräys vaadi tätä. (Viittaus: kappale A156(c))

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

27. Toimeksiannon suorittajan on sovittava toimeksiannon ehdoista toimeksiantajan kanssa. Toimeksiannon sovitut ehdot on esitettävä riittävän yksityiskohtaisesti toimeksiantokirjeessä tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa, kirjallisessa vahvistuksessa taikka säädöksessä tai määräyksessä. (Viittaus: kappaleet A57–A58)
28. Jatkuvissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet toimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko toimeksiantajaa tarpeellista muistuttaa toimeksiannon voimassaolevista ehdoista.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

29. Toimeksiannon suorittaja ei saa suostua toimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole kohtuullista perustetta. Jos tällainen muutos tehdään, hän ei saa jättää ottamatta huomioon ennen muutosta hankittua evidenssiä. (Viittaus: kappale A59)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty varmennusraportti

30. Joissakin tapauksissa varmennusraportin esittämistavasta tai sanamuodoista määrätään asianomaisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava,
 - (a) voisivatko aiotut käyttäjät ymmärtää varmennusjohtopäätöksen väärin; ja jos voisivat, niin
 - (b) voidaanko varmennusraporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei varmennusraporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä toimeksiantoa, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole ISAE-standardien mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää varmennusraporttiin mitään mainintaa siitä, että toimeksianto olisi suoritettu tämän standardin tai joidenkin muiden ISAE-standardien mukaisesti (ks. myös kappale 71).

Laadunvalvonta

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ominaispiirteet

31. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on täytettävä seuraavat vaatimukset:
 - (a) hänen on toimittava tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQC 1:tä taikka muita ammatillisia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1; (viittaus: kappaleet A60–A66)
 - (b) hänellä on oltava varmennustaitoja ja -tekniikkoja koskeva pätevyys, joka on kehittynyt laajan koulutuksen ja käytännön soveltamisen kautta; ja (viittaus: kappale A60)

- (c) hänellä on oltava kohdetta sekä sen mittaamista tai arviointia koskeva riittävä pätevyys pystyäkseen ottamaan vastuun varmennusjohtopäätöksestä. (Viittaus: kappaleet A67–A68)

Tiimin kokoaminen

32. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on (viittaus: kappale A69)

- (a) varmistuttava siitä, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on tarvittava pätevyys ja kyvykkyys: (viittaus: kappaleet A70–A71)
 - (i) toimeksiannon suorittamiseksi relevanttien standardien sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaisesti; ja
 - (ii) sen mahdollistamiseksi, että annetaan olosuhteisiin nähden asianmukainen varmennusraportti.
- (b) varmistuttava siitä, että toimeksiannon suorittaja pystyy osallistumaan riittävässä määrin seuraavien osapuolten työhön:
 - (i) hänen käyttämänsä erityisasiantuntija silloin, kun tämän työtä käytetään; ja (viittaus: kappaleet A70–A71)
 - (ii) toimeksiantotiimiin kuulumaton toinen toimeksiantojen suorittaja silloin, kun käytetään tämän tekemää varmennustyötä, (viittaus: kappaleet A72–A73)

pystyäkseen ottamaan vastuun kohdetta koskevasta tiedosta tehtävästä varmennusjohtopäätöksestä.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet

33. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu toimeksiannon yleisestä laadusta. Tähän kuuluu vastuu seuraavista:

- (a) asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevien asianmukaisten toimenpiteiden suorittaminen;
- (b) toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen (mukaan lukien asianmukainen ohjaus ja valvonta) ammatillisten standardien sekä sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;
- (c) tehdyn työn läpikäynti tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti sekä toimeksiantoa koskevan dokumentaation läpikäynti varmennusraportin antamispäivään mennessä; (viittaus: kappale A74)
- (d) toimeksiantoa koskevan asianmukaisen dokumentaation ylläpito evidenssinä siitä, että toimeksiannon suorittajan tavoitteet on saavutettu ja että toimeksianto on suoritettu relevanttien ISAE-standardien sekä relevanttien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- (e) toimeksiantotiimin tekemä asianmukainen konsultointi vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa.

34. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko toimeksiannon ajan tarpeen mukaan havainnoimalla ja tiedusteluja tekemällä pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi toimeksiantotiimin poikenneen relevanteista eettisistä vaatimuksista. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän välityksellä tai muutoin seikkoja, jotka viittaavat siihen, etteivät toimeksiantotiimin jäsenet ole noudattaneet relevanteja eettisiä vaatimuksia, hänen on päätettävä asianmukaisista toimenpiteistä konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä.
35. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava huomioon tilintarkastusyhteisön seurantaprosessin tulokset sen uusimman informaation perusteella, jota tilintarkastusyhteisö ja soveltuvissa tapauksissa muut samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ovat antaneet, sekä harkittava, voivatko tässä informaatiossa esiin tuodut puutteellisuudet vaikuttaa varmennustoimeksiantoon.

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus

36. Sellaisissa toimeksiannoissa – jos näitä on – joissa säädös tai määräys edellyttää toimeksiantokohtaista laadunvalvontatarkastusta tai joissa tilintarkastusyhteisön päätöksen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus:
 - (a) toimeksiannosta vastuullisen henkilön on keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan kanssa toimeksiannon aikana esiin tulevista merkittävistä seikoista, eikä varmennusraporttia saada päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona laadunvalvontatarkastus on saatettu päätökseen; ja
 - (b) toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan on tehtävä objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuksista ja varmennusraporttia laadittaessa tehdyistä johtopäätöksistä. Arviointiin on kuuluttava: (viittaus: kappale A75)
 - (i) keskustelu merkittävistä seikoista toimeksiannosta vastuullisen henkilön kanssa;
 - (ii) kohdetta koskevan tiedon ja ehdotetun varmennusraportin läpikäynti;
 - (iii) toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja sen tekemiä johtopäätöksiä koskevan valikoidun dokumentaation läpikäynti; ja
 - (iv) varmennusraporttia laadittaessa tehtyjen johtopäätösten arvioimisen sekä ehdotetun varmennusraportin asianmukaisuutta koskeva harkinta.

Ammatillinen skeptisyys, ammatillinen harkinta sekä varmennustaidot ja -tekniikat

37. Toimeksianto on suunniteltava ja suoritettava noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A76–A80)
38. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa varmennustoimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan, mukaan lukien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen. (Viittaus: kappaleet A81–A85)
39. Toimeksiannon suorittajan on sovellettava varmennustaitoja ja -tekniikkoja osana iteratiivista, systemaattista toimeksiantoprosessia.

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Suunnittelu

40. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava toimeksianto siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti, mihin kuuluu, että määritetään toimeksiannon kattama alue sekä toimeksiannon ajoitus ja ohjaus ja päätetään toimeksiannon suorittajan tavoitteen saavuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. (Viittaus: kappaleet A86–A89)
41. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, ovatko kriteerit soveltuvia toimeksiannon olosuhteissa, mukaan lukien, että niillä on kappaleessa 24(b)(ii) mainitut ominaispiirteet.
42. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että yksi tai useampi varmennustoimeksiannon edellytyksistä ei toteudu, toimeksiannon suorittajan on keskusteltava asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa ja ratkaistava:
 - (a) onko asia mahdollista ratkaista toimeksiannon suorittajaa tyydyttävällä tavalla;
 - (b) onko toimeksiannon jatkaminen asianmukaista; ja
 - (c) kommunikoidaanko asiasta varmennusraportissa, ja jos kommunikoidaan, niin miten se tehdään.
43. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että jotkin tai kaikki sovellettavat kriteerit ovat soveltumattomia tai että kohde kokonaisuudessaan tai osittain ei ole asianmukainen varmennustoimeksiantoa ajatellen, toimeksiannon suorittajan on harkittava luopumista toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. Jos hän jatkaa toimeksiantoa, hänen on esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista. (Viittaus: kappaleet A90–A91)

Olellisuus

44. Toimeksiannon suorittajan on otettava olellisuus huomioon (viittaus: kappaleet A92–A100)
- (a) varmennustoimeksiannosta suunnitellessaan ja suorittaessaan, myös päättäessään toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; ja
 - (b) arvioidessaan, onko kohdetta koskevassa tiedossa olellaista virheellisyttä.

Käsityksen muodostaminen kohteesta sekä muista toimeksiannon olosuhteista

45. Toimeksiannon suorittajan on osoitettava asiaankuuluvalla osapuolelle (tai asiaankuuluville osapuolille) tiedusteluja, jotka koskevat sitä,
- (a) onko näiden tiedossa kohdetta koskevaan tietoon vaikuttavaa toteutunutta, epäiltyä tai väitettyä tahallista virheellisyttä taikka säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä; (viittaus: kappaleet A101–A102)
 - (b) onko vastuussa olevalla osapuolella sisäinen tarkastus, ja jos on, tehtävä lisätiedusteluja muodostaakseen käsityksen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja sen keskeisistä kohdetta koskevaan tietoon liittyvistä havainnoista; ja
 - (c) onko vastuussa oleva osapuoli käyttänyt erityisasiantuntijoita kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa.

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p>46R. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava riittävä käsitys kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pystyäkseen yksilöimään alueet, joilla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen; ja (b) saadaksesen näin perustan toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle kappaleessa 46R(a) yksilöityihin alueisiin vastaamiseksi ja rajoitetun varmuuden hankkimiseksi johtopäätöksensä tueksi. (Viittaus: kappaleet A101–A105, A108) <p>47R. Muodostaessaan kappaleen 46R mukaisesti käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon kohdetta koskevan tiedon tuottamisessa käytetty prosessi. (Viittaus: kappale A107)</p>	<p>46K. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava riittävä käsitys kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pystyäkseen yksilöimään ja arvioimaan kohdetta koskevan tiedon olennaisen virheellisyyden riskit; ja (b) saadaksesen näin perustan toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi johtopäätöksensä tueksi. (Viittaus: kappaleet A101–A104, A108) <p>47K. Muodostaessaan kappaleen 46K mukaisesti käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys toimeksiannon kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta, joka kohdistuu kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen. Tähän kuuluu toimeksiannon kannalta relevanttien kontrollien rakenteen arviointi ja sen määrittäminen, onko ne otettu käyttöön, suorittamalla kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa oleville henkilöille osoitettavien tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappale A106)</p>

Evidenssin hankkiminen

Riskien huomioon ottaminen ja niihin vastaaminen

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p>48R. Toimeksiannon suorittajan on muodostamansa käsityksen (ks. kappale 46R) perusteella: (viittaus: kappaleet A109–A113)</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="196 479 531 597">(a) tunnistettava alueet, joilla kohdetta koskevan tiedon virheellisyys on todennäköinen; ja<li data-bbox="196 621 523 861">(b) suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet, jotka kohdistuvat kappaleessa 48R(a) tunnistettuihin alueisiin ja joiden avulla hankitaan rajoitettu varmuus hänen johtopäätöksensä tueksi	<p>48K. Muodostamansa käsityksen (ks. kappale 46K) perusteella toimeksiannon suorittajan on (viittaus: kappaleet A109–A111)</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="648 479 994 597">(a) tunnistettava ja arvioitava kohdetta koskevan tiedon olennaisen virheellisyyden riskit; ja<li data-bbox="648 621 994 1234">(b) suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi johtopäätöksensä tueksi. Mahdollisten muiden, toimeksiannon olosuhteissa asianmukaisten, kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvien toimenpiteiden lisäksi toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on kuuluttava, että hän hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvien relevanttien kontrollien tehokkuudesta, kun:<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="735 1258 994 1494">(i) toimeksiannon suorittajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä perustuu oletukseen, että kontrollit toimivat tehokkaasti, tai

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	<p>(ii) muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.</p>
<p>Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä</p> <p>49R. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikkoja, joiden johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, hänen on suunniteltava ja suoritettava lisätoimenpiteitä hankkiakseen lisää evidenssiä, kunnes hänen on mahdollista: (viittaus: kappaleet A113–A118)</p> <p>(a) tehdä johtopäätös, ettei kohdetta koskeva tieto todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen; tai</p> <p>(b) todeta, että kohdetta koskeva tieto on kyseisen seikan (tai seikkojen) johdosta olennaisesti virheellinen</p>	<p>Riskienarvioinnin tarkistaminen kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa</p> <p>49K. Toimeksiannon suorittajan arvio kohdetta koskevassa tiedossa olevan olennaisen virheellisuuden riskeistä saattaa muuttua toimeksiannon aikana, kun saadaan lisää evidenssiä. Silloin kun toimeksiannon suorittaja saa evidenssiä, joka on ristiriidassa olennaisen virheellisuuden riskiä koskeneen alkuperäisen arvion perustana olleen evidenssin kanssa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja toimenpiteitä vastaavasti. (viittaus: kappale A113)</p>

50. Toimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon evidenssinä käytettävän informaation relevanssi ja luotettavuus. Jos:

- (a) yhdestä lähteestä hankittu evidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa; tai
- (b) toimeksiannon suorittajalla on epäilyjä evidenssinä käytettävän informaation luotettavuudesta,

hänen on ratkaistava, mitä muutoksia tai lisäyksiä toimenpiteisiin tarvitaan asian ratkaisemiseksi, ja hänen on arvioitava kyseisen seikan mahdollisia vaikutuksia toimeksiantoon liittyviin muihin näkökohtiin.

51. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiannon aikana havaitut korjaamatomat virheellisyudet selvästi vähäpätöisiä lukuun ottamatta. (Viittaus: kappaleet A119–A120)

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ

52. Kun hyödynnetään toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, toimeksiannon suorittajan on myös (viittaus: kappaleet A121–A129)
- (a) arvioitava, onko hänen käyttämällään erityisasiantuntijalla toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus. Kun kyseessä on toimeksiannon suorittajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija, objektiivisuuden arviointiin on kuuluttava tiedusteluja intresseistä ja suhteista, joista voi aiheutua kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantava uhka; (viittaus: kappaleet A126–A129)
 - (b) muodostettava riittävä käsitys käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta; (viittaus: kappaleet A130–A131)
 - (c) sovittava käyttämänsä erityisasiantuntijan kanssa tämän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; ja (viittaus: kappaleet A132–A133)
 - (d) arvioitava käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin. (Viittaus: kappaleet A134–A135)

Toisen toimeksiantojen suorittajan taikka vastuussa olevan osapuolen tai mittaaajan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan taikka sisäisen tarkastajan tekemä työ
(viittaus: kappale A136)

53. Kun käytetään toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä, toimeksiannon suorittajan on arvioitava, soveltuuko kyseinen työ hänen tarkoituksiinsa.
54. Jos evidenssinä käytettävä informaatio on laadittu hyödyntäen vastuussa olevan osapuolen tai mittaaajan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, toimeksiannon suorittajan on, ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin:
- (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus;
 - (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä; ja
 - (c) arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus evidenssiksi.

55. Jos toimeksiannon suorittaja suunnittelee käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, hänen on arvioitava seuraavia seikkoja:
- (a) missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta;
 - (b) sisäisen tarkastuksen pätevyystaso;
 - (c) sovelletaanko sisäisessä tarkastuksessa järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna; ja
 - (d) soveltuuko sisäisen tarkastuksen tekemä työ toimeksiannon tarkoituksiin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

56. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä asiaankuuluvilta osapuolelta (tai asiankuuluvilta osapuolilta) kirjallinen vahvistusilmoitus:
- (a) siitä, että tämä on antanut toimeksiannon suorittajalle kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia; (viittaus: kappaleet A54–A55 ja A137–A139)
 - (b) jossa tämä vahvistaa kohteen mittaamisen tai arvioimisen tapahtuneen sovellettavia kriteerejä käyttäen, mukaan lukien, että kaikki relevantit seikat kuvastuvat kohdetta koskevassa tiedossa.
57. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi on tarpeellista hankkia yksi tai useampi muu vahvistusilmoitus kohdetta koskevan tiedon kannalta relevantin muun evidenssin tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistusilmoituksia.
58. Kun kirjalliset vahvistusilmoitukset liittyvät seikkoihin, jotka ovat kohdetta koskevan tiedon kannalta olennaisia, toimeksiannon suorittajan on:
- (a) arvioitava, ovatko ne kohtuullisia ja yhdenmukaisia muun hankitun evidenssin, mukaan lukien muut vahvistusilmoitukset (suulliset tai kirjalliset), kanssa; ja
 - (b) harkittava, voidaanko vahvistusilmoituksia antaneiden osapuolten odottaa olevan hyvin perehtyneitä kyseisiin asioihin.
59. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä varmennusraportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen.

Pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei anneta tai ne eivät ole luotettavia

60. Jos yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta ei anneta tai jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että on riittävä syy epäillä kirjallisten vahvistusilmoitusten antajien pätevyyttä, rehellisyyttä, eettisiä arvoja tai huolellisuutta tai epäillä, että kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät muutoin ole luotettavia, hänen on: (viittaus: kappale A140)

- (a) keskusteltava asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa;
- (b) arvioitava uudelleen niiden osapuolten rehellisyys, joilta vahvistusilmoituksia on pyydetty tai saatu, sekä arvioitava vaikutus, joka tällä mahdollisesti on vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä evidenssin luotettavuuteen; ja
- (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä mahdollisesti on varmennusraportissa esitettyään johtopäätökseen.

Myöhemmät tapahtumat

61. Silloin kun se on toimeksiannon kannalta relevanttia, toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon varmennusraportin antamispäivään mennessä toteutuneiden tapahtumien vaikutus kohdetta koskevaan tietoon ja varmennusraporttiin, ja hänen on reagoitava asianmukaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen tietoonsa tulleisiin tapahtumiin, jotka, jos ne olisivat olleet hänen tiedossaan kyseisenä päivänä, olisivat mahdollisesti johtaneet varmennusraportin muuttamiseen. Se, missä määrin myöhempiä tapahtumia otetaan huomioon, riippuu siitä, miten tällaiset tapahtumat mahdollisesti vaikuttavat kohdetta koskevaan tietoon ja toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen asianmukaisuuteen. Toimeksiannon suorittaja ei kuitenkaan ole varmennusraportin antamispäivän jälkeen velvollinen suorittamaan mitään kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A141–A142)

Muu informaatio

62. Kun kohdetta koskevan tiedon ja sitä koskevan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan sisältyy muuta informaatiota, toimeksiannon suorittajan on luettava tämä muu informaatio tunnistaakseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet kohdetta koskevaan tietoon tai varmennusraporttiin nähden, ja jos hän tätä muuta informaatiota lukiessaan: (viittaus: kappale A143)

- (a) tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden kyseisen muun informaation ja kohdetta koskevan tiedon tai varmennusraportin välillä; tai
- (b) hänen tietoonsa tulee tässä muussa informaatiossa oleva olennainen asiavirhe, joka ei liity kohdetta koskevassa tiedossa tai varmennusraportissa esiintyviin seikkoihin,

hänen on keskusteltava asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa ja ryhdyttävä muihin asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Sovellettävien kriteerien kuvaaminen

63. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava viitataan ko sovellettaviin kriteereihin tai kuvataan niitä kohdetta koskevassa tiedossa asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A144–A146)

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

64. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava hankitun evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus kyseinen toimeksianto huomioon ottaen ja, jos se on kyseisissä olosuhteissa tarpeellista, pyrittävä hankkimaan lisäevidenssiä. Toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon kaikki relevantti evidenssi riippumatta siitä, vaikuttaako se vahvistavan tulosta, joka on saatu mittaamalla kohde sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä sovellettavien kriteerien perusteella, vai olevan tämän kanssa ristiriidassa. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää lisäevidenssiä, hänen on arvioitava tämän vaikutuksia kappaleessa 56 tarkoitettuun johtopäätökseen. (Viittaus: kappaleet A147–A153)
65. Toimeksiannon suorittajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyttä. Tätä johtopäätöstä tehdessään hänen on otettava huomioon kappaleessa 64 tarkoitettu johtopäätös hankitun evidenssin tarpeellisesta määrästä ja tarkoitukseen soveltuvuudesta sekä arvionsa siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia. (Viittaus: kappaleet A3 ja A154–A155)
66. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus ja hänen on, sen mukaan kuin on asianmukaista, esitettävä varauksen sisältävä johtopäätös, jätettävä johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (Viittaus: kappaleet A156–A158)

Varmennusraportin laatiminen

67. Varmennusraportin on oltava kirjallinen ja sisällettävä selkeästi ilmaistu toimeksiannon suorittajan johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta. (Viittaus: kappale A2, A159–A161)
68. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös on erotettava selkeästi sellaisesta informaatiosta tai selostuksista, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa johtopäätökseen, mukaan lukien mahdolliset varmennusraporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat tai muita seikkoja koskevat kohdat, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, suositukset tai lisäinformaatio. Käytettävien sanamuotojen on tehtävä selväksi, ettei tiettyjä seikkoja painottavia tai muita seikkoja koskevia kohtia, havaintoja, suosituksia tai lisäinformaatiota ole tarkoitettu vähentämään johtopäätöksen merkitystä. (Viittaus: kappaleet A159–A161)

Varmennusraportin sisältö

69. Varmennusraportin on sisällettävä vähintään seuraavat perusosat:
 - (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti. (Viittaus: kappale A162)
 - (b) vastaanottaja. (Viittaus: kappale A163)

- (c) maininta tai kuvaus toimeksiannon suorittajan hankkiman varmuuden tasosta, kohdetta koskevasta tiedosta sekä asiaankuuluvissa tapauksissa kohteesta; Kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös on muotoiltu siten, että se koskee asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa, kyseinen kannanotto liitetään varmennusraporttiin tai toistetaan varmennusraportissa, tai varmennusraportissa viitataan lähteeseen, johon se sisältyy ja joka on aiottujen käyttäjien saatavilla. (Viittaus: kappale A164)
- (d) sovellettavien kriteerien yksilöiminen. (Viittaus: kappale A165)
- (e) soveltuviissa tapauksissa kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät siihen, että kohde mitataan sovellettavia kriteerejä käyttäen tai sitä arvioidaan sovellettavien kriteerien perusteella. (Viittaus: kappale A166)
- (f) kun sovellettavat kriteerit on kehitetty tiettyä tarkoitusta varten, maininta, jolla kiinnitetään lukijoiden huomio tähän seikkaan, sillä tästä johtuen kohdetta koskeva tieto ei välttämättä sovellu muuhun tarkoitukseen. (Viittaus: kappaleet A167–A168)
- (g) maininta, jossa yksilöidään vastuussa oleva osapuoli sekä mittaaaja tai arvioija, jos se ei ole sama, sekä kuvataan näiden ja toimeksiannon suorittajan velvollisuudet. (Viittaus: kappale A169)
- (h) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin, tai jos kohdetta koskee erityinen ISAE-standardi, kyseisen standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A170–A171)
- (i) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQC 1:tä tai muita ammatillisia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä maininnassa on yksilöitävä ne sovelletut ammatilliset taikka säädöksen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. (Viittaus: kappale A172)
- (j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuus- ja muita vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään yhtä tiukkoja kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B; Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä on yksilöitävä sovellettavat ammatilliset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B. (Viittaus: kappale A173)
- (k) informatiivinen yhteenvedo toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi tehdystä työstä. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on välttämätöntä johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rajoitetun

varmuuden antavassa toimeksiannossa tehtyä työtä koskevassa yhteenvedossa on mainittava, että:

- (i) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannosta suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia; ja
 - (ii) tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuuden taso on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. (Viittaus: kappaleet A6, A174–A178)
- (l) toimeksiannon suorittajan johtopäätös: (Viittaus: kappaleet A2, A179–A181)
- (i) Silloin kun se on asianmukaista, johtopäätöksen yhteydessä on annettava aiotuille käyttäjille tieto siitä, missä asiayhteydessä toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä pitää lukea. (Viittaus: kappale A180)
 - (ii) Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava positiivisessa muodossa. (Viittaus: kappale A179)
 - (iii) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappale A181)
 - (iv) Kohdissa (ii) tai (iii) tarkoitettu johtopäätös on muotoiltava käyttäen toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen asianmukaisia nimityksiä kohteesta ja sovellettavista kriteereistä, ja se on muotoiltava siten, että se koskee: (Viittaus: kappale A182)
 - a. kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
 - b. kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - c. asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa;
 - (v) kun toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen, varmennusraporttiin on sisällyttävä:
 - a. osio, jossa kuvataan mukauttamiseen johtanutta seikkaa (tai seikkoja); ja
 - b. osio, joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun johtopäätöksen. (Viittaus: kappale A183).
- (m) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus. (Viittaus: kappale A184)

- (n) varmennusraportin antamispäivä. Varmennusraporttia ei saa päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiannon suorittaja on hankkinut johtopäätöksensä perustana olevan evidenssin, mukaan lukien evidenssi siitä, että ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun kohdetta koskevasta tiedosta. (Viittaus: kappale A185)
- (o) maassa tai oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla toimeksiannon suorittaja toimii.

Viittaaminen toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan varmennusraportissa

70. Jos toimeksiannon suorittaja viittaa käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön varmennusraportissa, raportin sanamuoto ei saa antaa sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta esitettävästä johtopäätöksestä. (Viittaus: kappaleet A186–A188)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty varmennusraportti

71. Jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan toimeksiannon suorittajaa käyttämään varmennusraportissa tiettyä esittämistapaa tai tiettyjä sanamuotoja, varmennusraportissa saadaan viitata tähän standardiin vain, jos raportti sisältää vähintään kaikki kappaleessa 69 mainitut perusosat.

Vakionuotoiset ja mukautetut johtopäätökset

72. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakionuotoinen johtopäätös, kun hän:
- (a) kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toteaa, että kohdetta koskeva tieto on kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti; tai
 - (b) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toteaa, ettei hänen tietoonsa ole suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.
73. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi:
- (a) kiinnittää aiottujen käyttäjien huomiota kohdetta koskevassa tiedossa esitettävään seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen aiottujen käyttäjien kohdetta koskevasta tiedosta saaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale); tai
 - (b) kommunikoida seikasta, jota ei ole esitetty kohdetta koskevassa tiedossa ja joka hänen harkintansa mukaan on relevantti aiottujen käyttäjien toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista saaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale),
- eikä säädös tai määräys tätä estä, toimeksiannon suorittajan on tehtävä tämä varmennusraporttiin sisältyvässä asianmukaisesti otsikoidussa kappaleessa, jossa

- selkeästi mainitaan, ettei hänen johtopäätöstään ole mukautettu kyseisen seikan osalta. Kun on kysymys tiettyä seikkaa painottavasta kappaleesta, tällaisessa kappaleessa saadaan viitata vain informaatioon, joka on esitetty kohdetta koskevassa tiedossa.
74. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä mukautettu johtopäätös seuraavissa olosuhteissa:
- (a) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan työn laajuutta on rajoitettu ja tällä voisi olla olennainen vaikutus (ks. kappale 66). Tällaisissa tapauksissa hänen on esitettävä varauman sisältävä johtopäätös tai jättää johtopäätös esittämättä
 - (b) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tällaisissa tapauksissa hänen on esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös. (Viittaus: kappale A191)
75. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä varauman sisältävä johtopäätös, kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan jonkin seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset eivät ole niin olennaisia ja laajalle ulottuvia, että olisi esitettävä kielteinen johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä. Varauman sisältävä johtopäätös on ilmaistava siten, että se esitetään ”lukuun ottamatta” sen seikan, johon mukautus liittyy, vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia. (Viittaus: kappaleet A189–A190)
76. Jos toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi mutta hänen tiedossaan on myös seikka (tai seikkoja), jo(i)sta johtuen kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, hänen on sisällytettävä varmennusraporttiin selkeä kuvaus sekä työn laajuutta koskevasta rajoituksesta että seikasta (tai seikoista), jo(i)sta johtuen kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen.
77. Kun asiaankuuluvan osapuolen esittämässä kannanotossa todetaan ja asianmukaisesti kuvataan, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on joko:
- (a) esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös muotoiltuna siten, että se koskee kohdetta ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - (b) jos toimeksiannon ehdoissa nimenomaisesti edellytetään johtopäätöksen muotoilemista siten, että se koskee asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa, toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakiomuotoinen johtopäätös mutta sisällytettävä varmennusraporttiin tiettyä seikkaa painottava kappale ja viitattava siinä asiaankuuluvan osapuolen esittämään kannanottoon, jossa todetaan ja asianmukaisesti kuvataan, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappale A192)

Muut kommunikointivoitteet

78. Toimeksiannon suorittajan on harkittava, onko toimeksiannon ehtojen ja toimeksiannon muiden olosuhteiden mukaan hänen tietoonsa tullut mitään seikkaa, jos-

ta pitäisi kommunikoida vastuussa olevan osapuolen, mittajaan tai arvioijan, toimeksiantajaa, hallintoelinten tai muiden tahojen kanssa. (Viittaus: kappaleet A193–A199)

Dokumentointi

79. Toimeksiannon suorittajan on laadittava oikea-aikaisesti toimeksiantoa koskeva dokumentaatio, johon sisältyy tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa, varmennusraportin perustana olevaa tietoa, niin että kokenut toimeksiantojen suorittaja, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen: (viittaus: kappaleet A200–A204)
- (a) relevanttien ISAE-standardien sekä sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;
 - (b) suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä; ja
 - (c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.
80. Jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa informaatiota, joka on ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa, hänen on dokumentoitava, kuinka hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen.
81. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio toimeksiantokansioon ja saatettava lopullisen toimeksiantokansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen. (Viittaus: kappaleet A205–A206)
82. Sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu päätökseen, toimeksiannon suorittaja ei saa tuhota eikä poistaa minkäänlaista dokumentaatiota, ennen kuin sen säilyttämisaika on päättynyt. (Viittaus: kappale A207)
83. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi muuttaa toimeksiantoa koskevaa olemassa olevaa dokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:
- (a) erityiset syyt muutosten tai lisäysten tekemiseen; ja
 - (b) milloin ne on tehty, kuka ne on tehnyt, ja kuka ne on käynyt läpi.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Johdanto (viittaus: kappale 6)

- A1. Konsultointitoimeksiannossa toimeksiannon suorittaja soveltaa teknisiä taitoja, koulutusta, havaintoja, kokemusta ja asiantuntemusta. Konsultointitoimeksiannot ovat analyttisiä prosesseja, joihin tavallisesti kuuluu jonkinlaisena yhdistelmänä toimintoja, jotka liittyvät tavoitteiden asettamiseen, tietojen hankkimiseen, ongelmien tai mahdollisuuksien määrittelyyn, vaihtoehtojen arviointiin, toimenpiteitä sisältävien suositusten kehittämiseen, tulosten kommunikoimiseen sekä joskus myös toimeenpanoon ja seurantaan. Raportit (jos niitä annetaan), kirjoitetaan yleensä selostavaa (tai ”pidempää”) esittämistapaa käyttäen. Suoritettava työ on yleensä tarkoitettu vain asiakkaan käyttöön ja tämän hyödyksi. Työn luonteesta ja laajuudesta määrätään toimeksiannon suorittajan ja asiakkaan välisellä sopimuksella. Mikään sellainen palvelu, joka on varmennustoimeksiannon määritelmän mukainen, ei ole konsultointitoimeksianto, vaan se on varmennustoimeksianto.

Tavoitteet

Toimeksiannot, joissa kohdetta koskeva tieto koostuu useasta eri osa-alueesta
(viittaus: kappaleet 10, 65, 69(1))

- A2. Silloin kuin kohdetta koskeva tieto koostuu useasta eri osa-alueesta, kustakin osa-alueesta voidaan esittää erillinen johtopäätös. Kaikkien tällaisten erillisten johtopäätösten ei tarvitse liittyä samaan varmuustasoon. Sen sijaan kukin johtopäätös esitetään joko kohtuullisen varmuuden antavaan tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa. Kun esitetään erillisiä johtopäätöksiä, tässä standardissa esiintyvät viittaukset varmennusraporttiin sisältyvään johtopäätökseen tarkoittavat jokaista johtopäätöstä.

Määritelmät

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus rajoitetun varmuuden antavissa ja kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa (viittaus: kappale 12(a)(i))

- A3. Koska hankittavan varmuuden taso on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, toimeksiannon suorittajan toimenpiteet rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Keskeisiä eroja kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa ja rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavien toimenpiteiden välillä ovat seuraavat:
- (a) Eri toimenpiteiden luonnetta evidenssin lähteenä painotetaan todennäköisesti eri tavoin toimeksiannon olosuhteista riippuen. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa tietyn rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon olosuhteissa asianmukaiseksi painottaa yhteisön henkilöstölle osoitettavia tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä suhteellisesti enemmän ja kontrollien testausta ja evidenssin hankkimista ulkopuolisista läh-

teistä suhteellisesti vähemmän – tai ei lainkaan – kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

- (b) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja saattaa:
- valita vähemmän yksikköjä tutkittaviksi; tai
 - suorittaa vähemmän toimenpiteitä (esim. suorittamalla vain analyttisiä toimenpiteitä olosuhteissa, joissa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaisiin sekä analyttisiä toimenpiteitä että muita toimenpiteitä).
- (c) Toimeksiantorisiin vastaamiseksi suoritettaviin analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, että muodostetaan odotusarvoja, jotka ovat riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa analyttisiä toimenpiteitä voidaan suunnitella pikemminkin kehityssuuntien, suhteiden ja suhdelukujen suuntaa koskevien odotusten tueksi kuin virheellisyyksien tunnistamiseksi sellaisella tarkkuustasolla, jota odotetaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.
- (d) Lisäksi, kun tunnistetaan merkittäviä vaihteluita, suhteita tai eroja, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatetaan hankkia tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tekemällä tiedusteluja ja tarkastelemalla niihin saatuja vastauksia toimeksiannon tiedossa olevien olosuhteiden valossa.
- (e) Suorittaessaan analyttisiä toimenpiteitä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja voi myös esimerkiksi käyttää ylemmälle tasolle yhdistettyä tietoa, esimerkiksi kuukausitason tiedon sijaan neljännesvuosikohtaista tietoa, tai käyttää tietoa, jonka luotettavuuden tarkastamiseksi ei ole suoritettu erillisiä toimenpiteitä siinä määrin kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tehtäisiin.

Mielekäs varmuustaso (viittaus: kappaleet 12(a)(i)(b), 47R)

- A4. Varmuustaso, jonka toimeksiannon suorittaja suunnittelee saavuttavansa, ei yleensä ole numeerisesti määritettävissä, ja hän ratkaisee ammatillista harkintaa käyttäen, onko varmuustaso mielekäs toimeksiannon olosuhteissa. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritetaan toimenpiteitä, jotka ovat rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaviin toimenpiteisiin mutta jotka on silti suunniteltu mielekkään varmuustason hankkimiseksi. Jotta toimeksiannon suorittajan hankkima varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että tämä lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi (ks. myös kappaleet A16–A18).
- A5. Se, mikä on mielekäs varmuus rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen kirjossa, voi vaihdella lähtien varmuudesta, joka juuri ja juuri ylittää sen varmuuden, joka todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta kos-

kevaan tietoon siten, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi, päättyen varmuuteen, joka juuri ja juuri alittaa kohtuullisen varmuuden. Se, mikä on mielekästä tietyssä toimeksiannossa, perustuu kyseisen vaihtelualan sisällä tapahtuvaan harkintaan, joka riippuu toimeksiannon olosuhteista, mukaan lukien aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuina, kriteerit ja toimeksiannon kohde.

- A6. Koska toimeksiannon suorittajan hankkima varmuustaso rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa vaihtelee, hänen raporttiinsa sisällytetään informatiivinen yhteenveto suoritetuista toimenpiteistä ottaen huomioon, että suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on olennaisen tärkeää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta (ks. kappaleet 69(k) ja A174–A178).
- A7. Tekijöitä, jotka saattavat olla relevantteja ratkaistaessa, mikä on mielekäs varmuus tietyssä toimeksiannossa, ovat esimerkiksi seuraavat:
- kohteen ja kriteerien ominaispiirteet, ja onko olemassa kyseisen tyyppisiä kohteita koskevia relevantteja ISAE-standardeja.
 - toimeksiantajalta saadut ohjeet tai muut indikaatiot siitä, minkä luonteisen varmuuden toimeksiantaja haluaa toimeksiannon suorittajan hankkivan. Esimerkiksi toimeksiannon ehdoissa voidaan määrätä tietyistä toimenpiteistä, joita toimeksiantaja pitää tarpeellisina, tai tietyistä kohdetta koskevan tiedon osa-alueista, joihin toimeksiantaja haluaisi toimeksiannon suorittajan keskittävän toimenpiteitä. Toimeksiannon suorittaja voi kuitenkin katsoa, että tarvitaan myös muita toimenpiteitä, jotta saadaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä mielekkään varmuuden hankkimiseksi.
 - yleisesti hyväksytty käytäntö – jos sellaista on – kyseiseen kohdetta koskevaan tietoon tai vastaavanlaiseen tai siihen liittyvään kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvissa varmennustoimeksiannoissa.
 - aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuna. Yleensä on niin, että mitä tuntuvampia seurauksia aiotuille käyttäjille aiheutuu epäasianmukaisesta johtopäätöksestä kohdetta koskevan tiedon ollessa olennaisesti virheellinen, sitä suurempi varmuus tarvitaan, jotta se olisi heille mielekäs. Joissakin tapauksissa seuraukset, joita aiotuille käyttäjille aiheutuu epäasianmukaisesta johtopäätöksestä, voivat esimerkiksi olla niin suuria, että tarvitaan kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, jotta toimeksiannon suorittaja saa hankituksi kyseisissä olosuhteissa mielekkään varmuuden.
 - aiottujen käyttäjien odotus siitä, että toimeksiannon suorittaja tekee kohdetta koskevasta tiedosta rajoitetun varmuuden antavan johtopäätöksen nopeasti ja vähäisin kustannuksin.

Esimerkkejä tiedon varmentamistoimeksiannoista (viittaus: kappale 12(a)(ii)(a))

- A8. Esimerkkejä toimeksiannoista, jotka voidaan suorittaa tämän standardin mukaisesti:

- (a) Yritysvastuu – Yritysvastuuta koskevassa toimeksiannossa hankitaan varmuutta johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan (mittaaja tai arvioija) raportista, joka koskee yhteisön suoriutumista yritysvaluutoissa.
- (b) Säädöksen tai määräyksen noudattaminen – Säädöksen tai määräyksen noudattamista koskevassa toimeksiannossa hankitaan varmuutta toisen osapuolen (mittaaja tai arvioija) esittämästä kannanotosta, joka koskee relevantin säädöksen tai määräyksen noudattamista.
- (c) Value for money – Value for money -toimeksiannossa hankitaan varmuutta toisen osapuolen (mittaaja tai arvioija) tekemästä mittauksesta tai arvioinnista, joka koskee rahalle saatavaa vastinetta.

Varmennustaidot ja -tekniikat (viittaus: kappale 12(b))

A9. Varmennustaitoihin ja -tekniikoihin kuuluvat esimerkiksi:

- ammatillisen skeptisyyden ja ammatillisen harkinnan soveltaminen;
- varmennustoimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen, mukaan lukien evidenssin hankkiminen ja arvioiminen;
- tietojärjestelmien sekä sisäisen valvonnan roolin ja rajoitteiden ymmärtäminen;
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskejä koskevan harkinnan yhdistäminen toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen;
- toimeksiannon kannalta tarkoituksenmukaisten toimenpiteiden (joihin voi kuulua tiedusteluja, yksityiskohtaista tarkastusta, uudelleen laskentaa, uudelleen suorittamista, havainnointia, vahvistuksia ja analyttisiä toimenpiteitä) suorittaminen; ja
- järjestelmälliset dokumentointikäytännöt ja varmennusraportin kirjoittamistaidot.

Kriteerit (viittaus; kappale 12(c), liite)

A10. Soveltuvia kriteerejä edellytetään, jotta kohteen arvioiminen tai mittaaminen tahtuisi kohtuullisen johdonmukaisesti ammatillista harkintaa käyttäen. Ilman soveltuviin kriteerien antamaa taustaa johtopäätökset ovat alttiita yksilölliselle tulkinnalle ja väärinkäsityksille. Kriteerien soveltuvuus riippuu asiayhteydestä, toisin sanoen se määritetään toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen. Myös samalle kohteelle voi olla erilaisia kriteerejä, jotka tuottavat erilaisen mittaus- tai arviointituloksen. Jos kohteena on esimerkiksi asiakastyytyväisyys, yksi mittaaja tai arvioija saattaa valita yhdeksi kriteeriksi sellaisten asiakasvalitusten määrän, jotka tiedetään ratkaistun asiakasta tyydyttävällä tavalla; toinen mittaaja tai arvioija saattaa valita kriteeriksi uusintaostojen määrän alkuperäistä ostoa seuraavien kolmen kuukauden ajalta. Varmuuden taso ei vaikuta kriteerien soveltuvuuteen, toisin sanoen jos kriteerit eivät sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, ne eivät sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksian-

toon ja päinvastoin. Soveltuviin kriteereihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa myös esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat kriteerit.

Toimeksiantoriski (viittaus: kappale 12(f))

- A11. Toimeksiantoriski ei viittaa toimeksiannon suorittajan liiketoimintariskiin eikä sisällä sitä, kuten riskiä oikeudenkäyntitappiosta, kielteisestä julkisuudesta tai muista tapahtumista, jotka toteutuvat tietyn kohdetta koskevan tiedon yhteydessä.
- A12. Toimeksiantoriskiä voidaan yleensä kuvata seuraavien osatekijöiden avulla, joskaan kaikki nämä osatekijät eivät välttämättä esiinny tai ole merkittäviä kaikissa varmennustoimeksiannoissa:
- (a) riskit, joihin toimeksiannon suorittaja ei pysty suoraan vaikuttamaan, jotka puolestaan koostuvat seuraavista:
 - (i) kohdetta koskevan tiedon alttius olennaiselle virheellisyydelle ennen kuin otetaan huomioon siihen liittyviä, asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltamia kontrolleja (toimintariski); ja
 - (ii) riski siitä, ettei asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltama sisäinen valvonta estä tai havaitse ja korjaa kohdetta koskevassa tiedossa esiintyvää olennaista virheellisyyttä ajoissa (kontrolliriski); ja
 - (b) riski, johon toimeksiannon suorittaja pystyy suoraan vaikuttamaan, joka on riski siitä, ettei hän suorittamiensa toimenpiteiden avulla havaitse olennaista virheellisyyttä (havaitsemisriski).
- A13. Toimeksiannon olosuhteet vaikuttavat siihen, missä määrin kukin näistä osatekijöistä on toimeksiannon kannalta relevantti, erityisesti:
- kohteen ja kohdetta koskevan tiedon luonne. Esimerkiksi kontrolliriskin käsitteestä voi olla enemmän hyötyä silloin, kun kohde liittyy yrityksen tuloksellisuutta koskevan tiedon tuottamiseen, kuin silloin, kun se liittyy kontrollin tehokkuutta tai jonkin fyysisen tilan olemassaoloa koskevaan tietoon.
 - ollaanko suorittamassa kohtuullisen varmuuden antavaa vai rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa. Esimerkiksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mahdollisesti usein päättää hankkia evidenssiä muulla tavoin kuin testaamalla kontrolleja, jolloin kontrolliriskiä koskeva harkinta voi olla vähemmän relevanttia kuin samaan kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvassa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.
- Riskien tarkastelu on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia, eikä niitä voida täsmällisesti määrittää.
- A14. Toimeksiantoriskin vähentäminen nollan suuruiseksi on hyvin harvoin mahdollista tai kustannustehokasta, ja sen vuoksi ”kohtuullinen varmuus” on vähemmän kuin ehdoton varmuus esimerkiksi seuraavista tekijöistä johtuen:

- otannan käyttäminen.
- sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet.
- se, että suuri osa toimeksiannon suorittajan käytettävissä olevasta evidenssistä on pikemminkin vakuuttavaa kuin täyden varmuuden antavaa.
- evidenssin kokoamiseen ja arviointiin sekä kyseisen evidenssin perusteella tehtäviin johtopäätöksiin liittyvä ammatillisen harkinnan käyttö.
- joissakin tapauksissa kohteen ominaispiirteet, kun kohdetta arvioidaan kriteerien perusteella tai mitataan kriteerejä käyttäen.

Toimeksiantaja (viittaus: kappale 12(g), liite)

- A15. Toimeksiantajana voi olosuhteista riippuen olla vastuussa olevan osapuolen johto tai hallintoelimet, lainsäädäntöelin, aiotut käyttäjät, mittaja tai arvioija tai muu kolmas osapuoli.

Aiotut käyttäjät (viittaus: kappale 12(m), liite)

- A16. Joissakin tapauksissa voi olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, erityisesti silloin, kun raportti on hyvin monen henkilön saatavilla. Tällöin aiotut käyttäjät voidaan rajata keskeisiin sidosryhmiin, joilla on merkittäviä ja yhteisiä intressejä, erityisesti, jos mahdollisilla käyttäjillä on todennäköisesti hyvin erilaisia intressejä kohteen suhteen. Aiotut käyttäjät voidaan yksilöidä eri tavoin, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen välisellä sopimuksella taikka säädöksen tai määräyksen perusteella.
- A17. Aiotut käyttäjät tai näiden edustajat voivat osallistua toimeksiannon vaatimusten määrittämiseen suoraan toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen (tai toimeksiantajan, jos se ei ole sama) kanssa. Kuitenkin toisten osallistumisesta riippumatta ja toisin kuin erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamista koskevassa toimeksiannossa (jossa johtopäätöksen sijaan raportoidaan toimeksiantajan ja mahdollisten kolmansien osapuolten kanssa sovittuihin toimenpiteisiin perustuvat tosiasialliset havainnot):
- (a) toimeksiannon suorittaja vastaa toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevista päätöksistä; ja
 - (b) hänen voi olla tarpeen suorittaa lisätoimenpiteitä, jos hänen tietoonsa tulee informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi informaatiosta, jonka perusteella on päätetty suunnitelluista toimenpiteistä (ks. kappaleet A116–A118).
- A18. Joissakin tapauksissa aiotut käyttäjät (esimerkiksi pankit ja sääntelytahot) vaativat tai pyytävät asiaankuuluvaa osapuolta (tai asiaankuuluvia osapuolia) järjestämään varmennustoimeksiannon tiettyä tarkoitusta varten. Kun toimeksiannoissa käytetään kriteerejä, jotka on suunniteltu tiettyyn tarkoitukseen, kappaleen 69(f)

mukaan raporttiin on lisättävä maininta, jossa lukijoille huomautetaan tästä. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi mainita, että varmennusraportti on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla varmennusraportin jakelua tai käyttöä (ks. kappaleet A167–A168).

Kohdetta koskeva tieto (viittaus: kappale 12(x), liite)

- A19. Joissakin tapauksissa kohdetta koskeva tieto voi olla kannanotto, jossa arvioidaan prosessin, tuloksen taikka säädösten tai määräysten noudattamisen jotakin osaluuetta suhteessa kriteereihin. Esimerkiksi ”ABC:n sisäinen valvonta toimii XYZ-kriteerien perusteella tehokkaasti ajanjaksona ...” tai ”ABC:n hallintorakenne oli XYZ-kriteerien mukainen ajanjaksona ...”.

Asiaankuuluva osapuoli (tai asiaankuuluvat osapuolet) (viittaus: kappale 13, liite)

- A20. Vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan roolit voivat vaihdella (ks. kappale A37). Myös johtamis- ja hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai oikeudenkäyttöalueesta toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuurillisten ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyyppin vaikutuksia. Tällainen vaihtelevuus tarkoittaa, ettei ISAE-standardieissa ole mahdollista tämentää kaikkia toimeksiantoja varten henkilöä (tai henkilöitä), jo(i)lle toimeksiannon suorittaja osoittaa tiedusteluja tai jo(i)lta hän pyytää vahvistusilmoituksia tai jonka (tai joiden) kanssa hän muutoin kommunikoi kaikissa olosuhteissa. Joissakin tapauksissa, esimerkiksi kun asiaankuuluva osapuoli on (tai asiaankuuluvat osapuolet ovat) vain osa juridista yhteisöä, asianmukaisten johtoon kuuluvien henkilöiden tai hallintoelinten jäsenten, joiden kanssa kommunikoidaan, tunnistaminen edellyttää ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi, kenellä on kyseisiä seikkoja koskevat asianmukaiset velvollisuudet ja tiedot.

Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti

Toimeksiannon kannalta relevanttien standardien noudattaminen
(viittaus: kappaleet 1, 5, 15)

- A21. Tämä standardi sisältää vaatimukset, joita sovelletaan varmennustoimeksiannoissa⁵ (muissa kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksissa tai yleisluonteisissa tarkastuksissa), mukaan lukien tietynlaisia kohteita koskevien ISAE-standardien mukaiset toimeksiannot. Joissakin tapauksissa myös tietynlaisia kohteita koskeva ISAE-standardi on relevantti toimeksiannon kannalta. Tietynlaisia kohteita koskeva ISAE-standardi on relevantti toimeksiannon kannalta silloin, kun standardi on voimassa, sen mukainen kohde on relevantti toimeksiannon kannalta ja standardissa tarkoitettut olosuhteet vallitsevat.

⁵ Tämä standardi sisältää vaatimukset sekä soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen, jotka nimenomaisesti koskevat kohtuullisen varmuuden antavia ja rajoitetun varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja. Tätä standardia voidaan soveltaa myös kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa suorissa toimeksiannoissa toimeksiannon olosuhteiden edellyttämällä tavalla mukautettuna ja täydennettynä.

- A22. ISA-standardit on kirjoitettu mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksia ja ISRE-standardit kyseisen informaation yleisluonteisia tarkastuksia varten, eikä niitä sovelleta muihin varmennustoimeksiantoihin. Tämän standardin mukaisen varmennustoimeksiannon suorittajat voivat kuitenkin saada niistä ohjeistusta, joka koskee toimeksiannon suorittamisprosessia yleisesti.

ISAE-standardin teksti (viittaus: kappaleet 12, 16)

- A23. ISAE-standardeissa esitetään tavoitteet, jotka toimeksiannon suorittajalla on ISAE-standardeja noudattaessaan, sekä vaatimukset, joiden tarkoituksena on mahdollistaa näiden tavoitteiden saavuttaminen. Lisäksi niihin sisältyy soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa, joka antaa taustan kyseisen ISAE-standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle, sekä määritelmiä.
- A24. ISAE-standardiin sisältyvät tavoitteet antavat taustan standardin vaatimuksille, ja niiden tarkoituksena on auttaa:

- (a) saamaan käsitys siitä, mitä pitää saavuttaa; ja
- (b) päättämään, mitä vielä on tehtävä tavoitteiden saavuttamiseksi.

ISAE-standardin asianmukaisen noudattamisen odotetaan antavan riittävän perusteen sille, että toimeksiannon suorittaja saavuttaa tavoitteet. Koska varmennustoimeksiantojen olosuhteet kuitenkin vaihtelevat huomattavasti eikä kaikkia tällaisia olosuhteita ole mahdollista ennakoida ISAE-standardeissa, toimeksiannon suorittajan vastuulla on päättää toimenpiteistä, jotka tarvitaan relevantteihin ISAE-standardeihin sisältyvien vaatimusten täyttämiseksi ja niissä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon olosuhteissa saattaa esiintyä erityisiä seikkoja, joiden vuoksi toimeksiannon suorittajan on suoritettava relevanteissa ISAE-standardeissa vaadittavien toimenpiteiden lisäksi muita toimenpiteitä saavuttaakseen kyseisissä standardeissa asetetut tavoitteet.

- A25. ISAE-standardeihin sisältyvät vaatimukset ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä”.
- A26. Soveltamista koskevasta ja muusta selittävästä ohjeistuksesta saadaan tarvittaessa lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Erityisesti siinä voidaan:
- (a) selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä se on tarkoitettu kattamaan; ja
 - (b) esittää esimerkkejä, jotka saattavat olla kyseisissä olosuhteissa relevantteja.

Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään esitetä vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää kyseisessä ISAE-standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa. Asiaankuuluissa tapauksissa soveltamista koskevaan ja muuhun selittävään ohjeistukseen sisällytetään muita huomioon otettavia seikkoja, jotka koskevat erityisesti julkisen sektorin tarkastusorganisaatioita tai

pieniä tilintarkastusyhteisöjä. Näistä muista huomioon otettavista seikoista on apua ISAE-standardeihin sisältyvien vaatimusten soveltamisessa. Ne eivät kuitenkaan rajoita tai vähennä toimeksiannon suorittajan velvollisuutta soveltaa ja noudattaa ISAE-standardiin sisältyviä vaatimuksia.

- A27. ISAE-standardeihin sisältyy määritelmiä, jotka on tarkoitettu auttamaan standardien yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkitsemisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksissä, määräyksissä tai muutoin.
- A28. Liitteet ovat osa soveltamista koskevaa ja muuta selittävää aineistoa. Liitteiden tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen ISAE-standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa tai johdannossa.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen (viittaus: kappale 17)

- A29. Vaikka joitakin toimenpiteitä edellytetään vain kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, ne voivat siitä huolimatta olla asianmukaisia myös joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappaleet 3(a), 20, 22(a))

- A30. IESBAn eettisten sääntöjen osa A⁶ sisältää seuraavat peruseriaatteet, joita toimeksiannon suorittajan on noudatettava:
- (a) rehellisyys;
 - (b) objektiivisuus;
 - (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
 - (d) salassapitovelvollisuus; ja
 - (e) ammatillinen käyttäytyminen.
- A31. IESBAn eettisten sääntöjen osassa A annetaan myös käsitteellinen viitekehys, jota tilintarkastusammattilaisten on sovellettava:
- (a) tunnistaakseen peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat. Uhat kuuluvat yhteen tai useampiin seuraavista ryhmistä:
 - (i) oman intressin uhka;
 - (ii) oman työn tarkastamisen uhka;
 - (iii) asian ajamisen uhka;
 - (iv) läheisyyden uhka; ja
 - (v) painostuksen uhka;
 - (b) arvioidakseen tunnistettujen uhkien merkittävyttä; ja

⁶ [Viittaus koskee eettisten sääntöjen edellistä versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- (c) käyttääkseen tarvittaessa varotoimia uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Varotoimia tarvitaan silloin, kun tilintarkastusammattilainen toteaa, etteivät uhat ole sellaisella tasolla, jolla järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti toteaisi, ettei peruseriaatteiden noudattaminen ole vaarantunut, punnittuaan kaikkia tilintarkastusammattilaisen käytettävissä kyseisenä ajankohtana olevia erityisiä tosiseikkoja ja olosuhteita.

A32. IESBAn eettisten sääntöjen osassa B kuvataan käsitteellisen viitekehyksen soveltamista ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin tietyissä tilanteissa, kuten:

- tilintarkastusammattilaisen valinta;
- eturistiriidat;
- toiset mielipiteet;
- palkkiot ja muuntyyppiset korvaukset;
- asiantuntijapalvelujen markkinointi;
- lahjat ja vieraanvaraisuus;
- asiakasvarojen hallussapito;
- objektiivisuus; ja
- riippumattomuus.

A33. IESBAn eettisissä säännöissä määritelty riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Riippumattomuus turvaa kyvyn tehdä varmennusjohtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muutoin voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys. IESBAn eettisissä säännöissä käsitellään esimerkiksi seuraavia riippumattomuuteen liittyviä asioita:

- taloudelliset intressit;
- lainat ja takaukset;
- liikesuhteet;
- perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet;
- työsuhde varmennusasiakkaan palveluksessa;
- viimeaikainen työskentely varmennusasiakkaan palveluksessa;
- toiminen varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa;
- vastuullisessa asemassa olevan henkilöstön pitkäaikainen yhteys varmennusasiakkaisiin;
- muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen varmennusasiakkaille;
- palkkiot (suhteellinen suuruus, erääntyneet ja ehdolliset palkkiot);

- lahjat ja vieraanvaraisuus; ja
- oikeudenkäynti tai sen uhka

A34. Ammatilliset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B, kun niissä käsitellään kaikkia kappaleissa A30–A33 tarkoitettuja seikkoja ja asetetaan velvoitteita, joilla saavutetaan IESBAn eettisten sääntöjen osiin A ja B sisältyvät, varmennustoimeksiantoihin liittyvät tavoitteet.

Hyväksyminen ja jatkaminen

Toimeksiannon edellytykset (viittaus: kappale 24)

- A35. Julkisen sektorin toimeksiannoissa voidaan olettaa joidenkin varmennustoimeksiannon edellytysten toteutuvan, esimerkiksi:
- a) julkisen sektorin tilintarkastusorganisaatioiden ja varmennustoimeksiantojen soveltamisalaan kuuluvien julkisen vallan yksikköjen roolien ja velvollisuuksien oletetaan olevan asianmukaisia, koska niistä yleensä säädetään laissa;
 - b) julkisen sektorin tilintarkastusorganisaation pääsystä toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaan tietoon säädetään usein laissa;
 - c) toimeksiannon suorittajan johtopäätös, joka on joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuva muodossa, on yleensä lain mukaan sisällytettävä kirjalliseen raporttiin; ja
 - d) perusteltu tarkoitus yleensä toteutuu, koska toimeksiannosta säädetään laissa.
- A36. Jos kohteelle kokonaisuudessaan ei ole käytettävissä soveltuvia kriteerejä mutta toimeksiannon suorittaja pystyy yksilöimään kohteen yhden tai useamman osa-alueen, johon nämä kriteerit soveltuvat, varmennustoimeksianto voidaan kohdistaa kohteen kyseiseen osa-alueeseen sellaisenaan. Tällaisissa tapauksissa varmennusraportissa voi olla tarpeellista selvittää, ettei raportti koske koko alkuperäistä kohdetta.

Roolit ja velvollisuudet (viittaus: kappaleet 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), liite)

- A37. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme osapuolta: vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja ja aiotut käyttäjät. Monissa tiedon varmentamistoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli voi samalla olla myös mitaaja tai arvioija sekä toimeksiantaja. Ks. liite, jossa käsitellään kunkin edellä mainitun roolin liittymistä varmennustoimeksiantoon.
- A38. Vastuussa olevan osapuolen antama hyväksyntä voi toimia evidenssinä siitä, että kohdetta koskevaan vastuuseen liittyy asianmukainen suhde. Tällainen hyväksyntä antaa myös pohjan yhteiselle käsitykselle vastuussa olevan osapuolen ja toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista. Kirjallinen hyväksyntä on asianmukaisin tapa dokumentoida vastuussa olevan osapuolen käsitys. Jos kirjallista ilmoitusta vastuun hyväksymisestä ei ole saatu, saattaa kuitenkin olla asianmu-

kaista hyväksyä toimeksianto, jos vastuu käy ilmi muista lähteistä, kuten lain-säädännöstä tai sopimuksesta. Muissa tapauksissa voi olla olosuhteista riippuen asianmukaista kieltäytyä toimeksiannosta tai antaa kyseisistä seikoista tietoa varmennusraportissa.

- A39. Mittaaja tai arvioija vastaa siitä, että kohdetta koskevalle tiedolle on kohtuullinen perusta. Se, mikä on kohtuullinen perusta, riippuu kohteen luonteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista. Joissakin tapauksissa voidaan tarvita muodollinen prosessi, johon liittyy laajoja sisäisiä kontroleja, jotta mittaaja tai arvioija saa kohtuullisen perustan sille, ettei kohdetta koskevassa tiedossa ole olennaista virheellisyttä. Se, että toimeksiannon suorittaja raportoi kohdetta koskevasta tiedosta, ei korvaa mittaajan tai arvioijan omia prosesseja, joilla hankitaan kohtuullinen perusta kohdetta koskevalle tiedolle.

Kohteen asianmukaisuus (viittaus: kappale 24(b)(i))

- A40. Asianmukainen kohde on sellainen, joka on yksilöitävissä ja yhdenmukaisesti mitattavissa sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioitavissa sovellettavien kriteerien perusteella siten, että tämän tuloksena syntyvään kohdetta koskevaan tietoon voidaan kohdistaa toimenpiteitä, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä joko kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tueksi, sen mukaan kuin on asianmukaista.
- A41. Varmuuden taso ei vaikuta kohteen asianmukaisuuteen, ts. jos kohde ei sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, se ei sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin.
- A42. Eri kohteilla on erilaisia ominaispiirteitä, kuten se, missä määrin niitä koskeva tieto on laadullista tai määrällistä, objektiivista tai subjektiivista, mennyttä aikaa koskevaa tai tulevaisuuteen suuntautuvaa ja koskeeko se tiettyä ajanjaksoa vai kattaako se tietyn ajanjakson. Tällaiset ominaispiirteet vaikuttavat:
- (a) tarkkuuteen, jolla kohdetta on mahdollista mitata kriteerejä käyttäen tai arvioida kriteerien perusteella; ja
 - (b) käytettävissä olevan evidenssin vakuuttavuuteen.
- A43. Tällaisten ominaispiirteiden tunnistamisesta ja niiden vaikutusten tarkastelusta on toimeksiannon suorittajalle apua kohteen asianmukaisuutta arvioitaessa ja myös varmennusraportin sisällöstä päätettäessä (ks. kappale A164).
- A44. Joskus varmennustoimeksianto voi liittyä laajemman kohteen yhteen osaan. Toimeksiantojen suorittaja voi esimerkiksi saada toimeksiannon, jossa hän raportoi kestävään kehitykseen annettavan panostuksen yhdestä osa-alueesta, kuten yhteisön toteuttamista ympäristöön positiivisesti vaikuttavista ohjelmista. Kun hän tällaisissa tapauksissa ratkaisee, onko toimeksiannolla asianmukainen kohde, hänen voi olla asianmukaista harkita, täyttääkö informaatio, josta häntä pyydetään raportimaan, todennäköisesti aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuna ja kuinka kohdetta koskeva tieto esitetään ja jaellaan, esim. onko olemassa merkittävämpiä, tulokseltaan vähemmän suotuisia ohjelmia, joista yhteisö ei raportoi.

Kriteerien soveltuvuus ja saatavuus

Kriteerien soveltuvuus (viittaus: kappale 24(b)(ii))

A45. Soveltuvilla kriteereillä on seuraavat ominaispiirteet:

- (a) relevanssi: relevanttien kriteerien seurauksena syntyy kohdetta koskevaa tietoa, josta on aiotuille käyttäjille apua päätöksenteossa.
- (b) täydellisyys: kriteerit ovat täydelliset, kun niiden mukaisesti tuotettavasta kohdetta koskevasta tiedosta ei jää pois relevantteja tekijöitä, joiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Täydellisiin kriteereihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa esittämistä ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet.
- (c) luotettavuus: luotettavat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen yhdenmukaisen mittaamisen tai arvioimisen – joka relevanteissa tapauksissa kattaa myös esittämistavan ja esitettävät tiedot – kun eri toimeksiantojen suorittajat käyttävät niitä samankaltaisissa olosuhteissa.
- (d) puolueettomuus: puolueettomien kriteerien mukaisesti tuotettava kohdetta koskeva tieto on vinoutumatonta siten kuin toimeksiannon olosuhteissa on asianmukaista.
- (e) ymmärrettävyys: ymmärrettävien kriteerien mukaisesti tuotettu kohdetta koskeva tieto on aiottujen käyttäjien ymmärrettävissä.

A46. Epämääräiset kuvaukset jonkun henkilön kokemuksiin koskevista odotuksista tai harkintaan perustuvista ratkaisuista eivät ole soveltuvia kriteereitä.

A47. Kriteerien soveltuvuus tiettyyn toimeksiantoon riippuu siitä, onko niillä edellä mainitut ominaispiirteet. Kunkin ominaispiirteen suhteellinen tärkeys tietyssä toimeksiannossa on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia. Lisäksi kriteerit voivat soveltua tietynlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin mutta eivät ehkä sovellu toisenlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin. Esimerkiksi viranomais- tai sääntelytahoille raportoitaessa voidaan edellyttää tietynlaisten kriteerien käyttöä, mutta kyseiset kriteerit eivät ehkä sovellu laajemmalle käyttäjäryhmälle.

A48. Kriteerit voidaan valita tai kehittää usealla eri tavalla; ne voivat olla esimerkiksi:

- säädökseen tai määräykseen perustuvia.
- avointa toimintaprosessia noudattavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia.
- sellaisen ryhmän yhdessä kehittämää, joka ei noudata avointa toimintaprosessia.
- tieteellisissä lehdissä tai teoksissa julkaistuja.
- myyntitarkoituksessa omistukseen perustuen kehitettyjä.

- erityisesti suunniteltuja kohdetta koskevan tiedon tuottamiseksi toimeksiannon nimenomaisissa olosuhteissa.

Se, kuinka kriteerit on kehitetty, saattaa vaikuttaa työhön, jonka toimeksiannon suorittaja tekee niiden soveltuvuuden arvioimiseksi.

A49. Joskus toimeksiannossa käytettävistä kriteereistä määrätään säädöksessä tai määräyksessä. Jollei päinvastaisesta ole viitteitä, tällaisten kriteerien oletetaan olevan soveltuvia, ja niin ovat myös avointa toimintaprosessia noudattavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamat kriteerit, jos ne ovat relevantteja aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta. Tällaisia kriteerejä nimitetään yleisiksi kriteereiksi. Silloinkin, kun kohteelle on olemassa yleiset kriteerit, tietyt käyttäjät voivat sopia joidenkin muiden kriteerien käyttämisestä omia erityisiä tarkoituksiaan varten. Esimerkiksi sisäisen valvonnan tehokkuutta arvioitaessa voidaan käyttää useita erilaisia viitekehyksiä. Tietyt käyttäjät voivat kuitenkin kehittää yksityiskohtaisemman kriteeristön, joka täyttää esimerkiksi heidän vaka-varaususvalvontaan liittyvät erityistarpeensa. Tällöin varmennusraportissa:

- kiinnitetään lukijoiden huomiota siihen, että kohdetta koskeva tieto on tuotettu tiettyä tarkoitusta varten kehitettyjen kriteerien mukaisesti ja ettei se sen vuoksi ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen (ks. kappale 69(f)); ja
- voidaan mainita, kun se on toimeksiannon olosuhteissa relevanttia, että kriteerit eivät perustu säädökseen tai määräykseen eivätkä ole avointa toimintaprosessia noudattavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia.

A50. Jos kriteerit on nimenomaisesti kehitetty kohdetta koskevan tiedon tuottamiseksi tietyissä toimeksiannon olosuhteissa, ne eivät sovellu, jos ne johtavat siihen, että kohdetta koskeva tieto tai varmennusraportti on aiottujen käyttäjien kannalta harhaanjohtava. On toivottavaa, että aiotuilta käyttäjiltä tai toimeksiantajalta saadaan hyväksyntä sille, että erityistä tarkoitusta varten kehitetyt kriteerit soveltuvat aiottujen käyttäjien tarkoituksiin. Jos tällainen hyväksyntä puuttuu, sillä voi olla vaikutusta siihen, mitä täytyy tehdä kriteerien soveltuvuuden arvioimiseksi ja mitä tietoa kriteereistä esitetään varmennusraportissa.

Kriteerien saatavuus (viittaus: kappale 24(b)(iii))

A51. Kriteerien pitää olla aiottujen käyttäjien saatavilla, jotta näiden olisi mahdollista ymmärtää, kuinka kohde on mitattu tai arvioitu. Kriteerit tuodaan aiottujen käyttäjien saataville yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:

- julkaisemalla ne.
- sisällyttämällä ne esitettävään kohdetta koskevaan tietoon selkeällä tavalla.
- sisällyttämällä ne varmennusraporttiin selkeällä tavalla (ks. kappale A165).
- yleisen käsityksen kautta; esimerkiksi ajan mittaamisen kriteereinä ovat minuutit ja tunnit.

A52. Kriteerit voivat myös olla pelkästään aiottujen käyttäjien saatavilla; tästä esimerkkinä sopimuksen ehdot tai toimialajärjestön antamat kriteerit, jotka ovat vain kyseisellä alalla toimivien saatavilla, koska ne ovat relevantteja vain tietyn tarkoituksen kannalta. Tällaisessa tapauksessa kappaleessa 69(f) edellytetään mainintaa, jolla lukijoiden huomio kiinnitetään tähän seikkaan. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi mainita, että varmennusraportti on tarkoitettu vain tietyille käyttäjille (ks. kappaleet A167–A168).

Evidenssin saatavuus (viittaus: kappale 24(b)(iv))

Saatavilla olevan evidenssin määrä ja laatu

A53. Saatavilla olevan evidenssin määrään ja laatuun vaikuttavat:

- (a) kohteen tai kohdetta koskevan tiedon ominaispiirteet. Evidenssin saatetaan esimerkiksi olettaa olevan vähemmän objektiivista, kun kohdetta koskeva tieto on tulevaisuuteen suuntautuvaa eikä mennyttä aikaa koskevaa; ja
- (b) muut olosuhteet, esimerkiksi kun evidenssi, jonka kohtuudella voitaisiin olettaa olevan olemassa, ei ole saatavilla esimerkiksi toimeksiannon suorittajan valitsemisajankohdan, yhteisössä noudatettavien asiakirjojen säilyttämisperiaatteiden, puutteellisten informaatiojärjestelmien tai vastuussa olevan osapuolen asettaman rajoituksen vuoksi.

Evidenssi on yleensä ennemminkin vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa.

Pääsy aineistoon (viittaus: kappale 56)

A54. Siitä, että asiaankuuluvalla osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) pyydetään suostumus siihen, että tämä hyväksyy ja ymmärtää velvollisuutensa järjestää toimeksiannon suorittajalle seuraavat oikeudet, voi olla toimeksiannon suorittajalle apua ratkaistaessa, onko toimeksiannolla evidenssin saatavuutta koskeva ominaispiirre:

- (a) pääsy kaikkeen asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia kohdetta koskevan tiedon tuottamisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
- (b) pääsy muuhun tietoon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää asiaankuuluvalla osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) toimeksiannosta varten; ja
- (c) rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) palveluksessa olevien henkilöiden kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

A55. Vastuussa olevan osapuolen, mittajaan tai arvioijan ja toimeksiantajan välisten suhteiden luonne voi vaikuttaa toimeksiannon suorittajan mahdollisuuteen saada

pääsy aineistoihin, dokumentaatioon ja muuhun informaatioon, jota hän voi tarvita evidenssiksi saattaakseen toimeksiannon loppuun. Tällaisten suhteiden luonne voi siis olla relevantti huomioon otettava seikka ratkaistaessa, hyväksytäänkö toimeksianto vai jätetäänkö se hyväksymättä. Kappaleessa A140 esitetään esimerkkejä joistakin olosuhteista, joissa näiden suhteiden luonne voi olla ongelmallinen.

Perusteltu tarkoitus (viittaus: kappale 24(b)(vi))

A56. Seikkoihin, jotka ovat relevantteja ratkaistaessa, onko toimeksiannolla perusteltu tarkoitus, voivat kuulua seuraavat:

- kohdetta koskevan tiedon ja varmennusraportin aiottu käyttäjät (erityisesti kun kriteerit on suunniteltu erityistä tarkoitusta varten). Huomioon otettava lisäseikka on todennäköisyys, että kohdetta koskevaa tietoa ja varmennusraporttia käytetään tai jaellaan laajemmin kuin aiotuille käyttäjille.
- onko odotettavissa, että kohdetta koskevan tiedon joitakin osa-alueita jätetään varmennustoimeksiannon ulkopuolelle, ja syy niiden jättämiseen sen ulkopuolelle.
- vastuussa olevan osapuolen, mittajaan tai arvioijan ja toimeksiantajan välisten suhteiden ominaispiirteet, esimerkiksi kun mittaja tai arvioija ei ole vastuussa oleva osapuoli, suostuuko vastuussa oleva osapuoli siihen, että kohdetta koskevaa tietoa käytetään, ja onko sillä mahdollisuus läpikäydä kohdetta koskeva tieto ennen kuin se annetaan aiottujen käyttäjien saataville tai antaa omia kommenttejaan kohdetta koskevan tiedon yhteydessä.
- kuka on valinnut kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen sovellettavat kriteerit, missä määrin niiden soveltamiseen sisältyy harkintaa ja kuinka paljon siinä on tilaa vinoumille. Toimeksiannolla on todennäköisemmin perusteltu tarkoitus, jos aiottu käyttäjät ovat valinneet kriteerit tai osallistuneet niiden valintaan.
- merkittävät toimeksiannon suorittajan työn laajuutta koskevat rajoitukset.
- uskooko toimeksiannon suorittaja, että toimeksiantaja aikoo yhdistää hänen nimensä kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon epäasianmukaisella tavalla.

Sopiminen toimeksiannon ehdoista (viittaus: kappale 27)

A57. On sekä toimeksiantajan että toimeksiannon suorittajan edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja kommunikoi toimeksiannon sovituista ehdoista kirjallisesti ennen toimeksiannon aloittamista väärinkäsitysten välttämiseksi. Kirjallisen sopimuksen muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Esimerkiksi jos toimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, toimeksiannon suorittajan ei tarvitse kirjata niitä kirjalliseen sopimukseen muilta osin kuin että noudatetaan tällaista säädöstä tai määräystä ja että vastuussa oleva osapuoli hyväksyy ja ymmärtää tällaiseen säädökseen ja määräykseen perustuvat velvollisuutensa.

A58. Erityisesti julkisella sektorilla säädös tai määräys voi säädellä toimeksiannon suorittajan valintaa ja määrätä erityisistä oikeuksista, kuten pääsystä asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) aineistoihin ja muuhun informaatioon, sekä velvollisuuksista, esimerkiksi että toimeksiannon suorittajan on raportoitava suoraan ministerille, lainsäädäntöelimelle tai yleisölle, jos asiaankuuluva osapuoli yrittää (tai asiaankuuluvat osapuolet yrittävät) rajoittaa toimeksiannon laajuutta.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen (viittaus: kappale 29)

A59. Jos olosuhteissa tapahtuu muutos, joka vaikuttaa aiottujen käyttäjien vaatimuksiin, tai jos on syntynyt väärinkäsitys toimeksiannon luonteesta, saattaa olla perusteltua pyytää toimeksiannon muuttamista esimerkiksi varmennustoimeksiannosta muuksi toimeksiannoksi tai kohtuullisen varmuuden antavasta toimeksiannosta rajoitetun varmuuden antavaksi. Se, ettei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kohtuullista varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tekemiseksi, ei ole hyväksyttävä syy muuttaa kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa rajoitetun varmuuden antavaksi.

Laadunvalvonta

Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset (viittaus: kappaleet 20, 31(a)–(b))

A60. Tämä standardi on kirjoitettu ottaen huomioon toimenpiteet, jotka toteutetaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten suorittamien varmennustoimeksiantojen laadun varmistamiseksi, esimerkiksi toimenpiteet, joita IFACin jäsenjärjestöt suorittavat IFACin jäsenyysohjelman ja jäsenyysvelvoitteiden mukaisesti. Tällaisiin toimenpiteisiin kuuluvat:

- pätevyysvaatimukset, kuten koulutusta ja kokemusta koskevat vaatimukset jäsenyyden saamiseksi sekä jatkuvaa ammatillista kehittymistä ja elinikäistä oppimista koskevat vaatimukset.
- koko tilintarkastusyhteisössä käyttöön otetut laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat. ISQC 1:tä sovelletaan kaikkiin tilintarkastusammattilaisten tilintarkastusyhteisöihin varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoissa.
- kattavat eettiset säännöt, mukaan lukien yksityiskohtaiset riippumattomuusvaatimukset, joiden pohjana olevia peruseriaatteita ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisön tasolla (viittaus: kappaleet 3(b), 31(a))

A61. ISQC 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää varmennustoimeksiantoja varten. Siinä asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvollisuus luoda sellaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on antaa kohtuullinen varmuus siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien. ISQC 1:n noudattaminen edellyttää

muun muassa, että tilintarkastusyhteisö luo ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää, johon kuuluu kaikkia seuraavia osa-alueita koskevia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, ja että se dokumentoi toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa ja kommunikoi niistä henkilökunnalleen:

- (a) laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
- (b) relevantit eettiset vaatimukset;
- (c) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;
- (d) henkilöresurssit;
- (e) toimeksiannon suorittaminen; ja
- (f) seuranta.

A62. Muut ammatilliset vaatimukset taikka säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää, ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1, kun niissä käsitellään kaikkia edellisessä kappaleessa lueteltuja asioita ja asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvoitteet, joiden avulla saavutetaan ISQC 1:een sisältyvien vaatimusten mukaiset tavoitteet.

A63. Ottaessaan vastuun kunkin varmennustoimeksiannon yleisestä laadusta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämässään asiaa koskevissa viesteissä sitä, että laatu on varmennustoimeksiantoa suoritettaessa olennaisen tärkeä, ja sitä, kuinka tärkeää varmennustoimeksiannon laadun kannalta on:

- (a) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä.
- (b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa.
- (c) antaa toimeksiannosta olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti.
- (d) toimeksiantotiimin mahdollisuus tuoda esiin huolenaiheitaan ilman rangaistuksen pelkoa.

A64. Tehokkaaseen laadunvalvontajärjestelmään kuuluu seurantaprosessi, jonka tarkoituksena on tuottaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullinen varmuus siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat relevantteja ja riittäviä ja toimivat tehokkaasti.

A65. Ellei tilintarkastusyhteisöstä tai muilta osapuolilta saatava informaatio anna viitteitä muusta, toimeksiantotiimi saa luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään. Toimeksiantotiimi voi luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

- (a) henkilöstön pätevyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
- (b) riippumattomuus keräämällä ja kommunikoimalla riippumattomuutta koskevaa relevanttia tietoa.
- (c) asiakassuhteiden ylläpito niiden hyväksymistä ja jatkamista koskevien järjestelmien avulla.
- (d) säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seurantaprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia, jotka voivat vaikuttaa varmennustoimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon toimenpiteet, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näiden puutteellisuuksien korjaamiseksi.

- A66. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei varmennustoimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Kohdetta ja sen mittaamista tai arvioimista koskevat taidot, tiedot ja kokemus
(viittaus: kappale 31(c))

- A67. Toimeksiantojen suorittajaa saatetaan pyytää suorittamaan monenlaisiin kohteisiin ja kohdetta koskeviin tietoihin kohdistuvia varmennustoimeksiantoja. Jotkin niistä voivat edellyttää erityistaitoja ja -tietoja, joita yksittäisellä henkilöllä ei yleensä ole.
- A68. IESBAn eettisten sääntöjen mukaan ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen saa suostua tuottamaan vain sellaisia palveluja, jotka hän on pätevä suorittamaan.⁷ Toimeksiannon suorittaja vastaa esitettävästä varmennusjohtopäätöksestä yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että hän käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä. Jos erityisasiantuntijan tekemää työtä käyttävä toimeksiannon suorittaja kuitenkin toteaa tätä standardia noudatettuaan, että kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ soveltuu toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin, hän voi hyväksyä erityisasiantuntijan osaamisalueellaan tekemät havainnot tai johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaksi evidenssiksi.

Tiimin kokoaminen

Yhteinen pätevyys ja kyvykkyys (viittaus: kappale 32)

- A69. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista varten toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullinen varmuus siitä, että se aloittaa tai jatkaa vain sellaisia suhteita ja toimeksiantoja, joissa se on pätevä suo-

⁷ IESBAn eettiset säännöt, kappale 210.6 [Viittaus koskee aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

rittamaan toimeksiannon ja sillä on kyky toimeksiannon suorittamiseen, aika ja resurssit mukaan lukien.⁸

Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija (viittaus: kappaleet 32(a), 32(b)
(i))

- A70. Osan varmennustyöstä voi suorittaa tiimi, jonka jäsenillä on erilaisia pätevyyskäsityksiä ja johon sisältyy yksi tai useampi toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija. Erityisasiantuntijaa voidaan tarvita auttamaan toimeksiannon suorittajaa tämän muodostaessa käsitystä kohteesta ja toimeksiannon muista olosuhteista taikka yhdessä tai useammassa kappaleessa 46K (jos kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto) tai 47R (jos kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto) mainitussa seikassa.
- A71. Kun toimeksiannon suorittaja käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä, saattaa olla asianmukaista suorittaa toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa joitakin kappaleessa 52 vaadittavista toimenpiteistä.

Muut toimeksiantojen suorittajat (viittaus: kappale 32(b)(ii))

- A72. Kohdetta koskevaan tietoon voi sisältyä informaatiota, josta toinen toimeksiantojen suorittaja on mahdollisesti esittänyt johtopäätöksen. Tehdessään johtopäätöstä kohdetta koskevasta tiedosta toimeksiannon suorittaja voi päättää käyttää tämän toisen toimeksiantojen suorittajan johtopäätöksen perustana ollutta evidenssiä evidenssiksi kohdetta koskevasta tiedosta.
- A73. Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä voidaan käyttää esimerkiksi kaukaisessa paikassa tai vieraassa maassa sijaitsevaan kohteeseen liittyen. Tällaiset muut toimeksiantojen suorittajat eivät kuulu toimeksiantotiimiin. Kun toimeksiantotiimi suunnittelee käyttävänsä toisen toimeksiantojen suorittajantelemää työtä, relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla seuraavat:
- ymmärtääkö toinen toimeksiantojen suorittaja toimeksiannon kannalta relevantit eettiset vaatimukset sekä erityisesti, onko hän riippumaton.
 - toisen toimeksiantojen suorittajan ammatillinen pätevyys.
 - se, missä määrin toimeksiantotiimi osallistuu toisen toimeksiantojen suorittajan työhön.
 - toimiiko toinen toimeksiantojen suorittaja sellaisessa sääntely-ympäristössä, jossa häntä valvotaan aktiivisesti.

Läpikäyntivelvoitteet (viittaus: kappale 33(c))

- A74. ISQC 1:n mukaan läpikäyntivelvoitteita koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat määritetään tilintarkastusyhteisössä siten, että toimeksiantotiimin kokenemmat jäsenet läpikäyvät vähemmän kokeneiden jäsenten tekemän työn.⁹

⁸ ISQC 1, kappale 26

⁹ ISQC 1, kappale 33

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus (viittaus: kappale 36(b))

- A75. Muita seikkoja, joita voidaan ottaa huomioon toimeksiantokohtaisessa laadunvalvontatarkastuksessa, ovat:
- (a) toimeksiantotiimin tekemä arvio tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta kyseisessä toimeksiannossa;
 - (b) onko konsultoitu asianmukaisesti asioissa, joihin liittyy mielipide-eroja, tai muissa vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa, sekä tällaisten konsultointien perusteella tehdyt johtopäätökset; ja
 - (c) käykö läpikäytäväksi valitusta dokumentaatiosta ilmi merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä työ ja tukeeko dokumentaatio tehtyjä johtopäätöksiä.

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 37)

- A76. Ammatillinen skeptisyys on asennoituminen, johon kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:
- evidenssi, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa.
 - tieto, joka antaa aihetta epäillä evidenssinä käytettävien asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.
 - olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa relevanteissa ISAE-standardoissa vaadittavien toimenpiteiden lisäksi myös muita toimenpiteitä.
 - seikat, jotka saattavat viitata todennäköiseen virheellisyteen.
- A77. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko toimeksiannon ajan on välttämätöntä, jos toimeksiannon suorittajan on tarkoitus pienentää riskejä esimerkiksi siitä, että
- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta.
 - yleistetään liikaa tehtäessä johtopäätöksiä havaintojen perusteella.
 - käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa niiden tuloksia.
- A78. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen evidenssin sekä tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.
- A79. Ellei toimeksiantoon kuulu asiakirjojen aitouden varmentamista, toimeksiannon suorittaja saa pitää asiakirjoja ja muita aineistoja aitoina, paitsi jos hänellä on syytä uskoa päinvastaista. Hänen täytyy kuitenkin kappaleen 50 mukaisesti ottaa huomioon evidenssinä käytettävän informaation luotettavuus.

A80. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan evidenssiä tuottavien henkilöiden rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että evidenssiä tuottavien henkilöiden uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 38)

A81. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä varmennustoimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja relevantteja ISAE-standardeja ei ole mahdollista tulkita eikä toimeksiannon aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiseikkoihin ja olosuhteisiin relevanttia koulutusta, tietämystä ja kokemusta. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti päätöksissä, jotka koskevat:

- olennaisuutta ja toimeksiantoriskiä.
- relevanttien ISAE-standardien vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin hankkimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
- sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja onko tämän standardin ja mahdollisen tietynlaisia kohteita koskevan ISAE-standardin mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä. Erityisesti rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tarvitaan ammatillista harkintaa arvioitaessa, onko hankittu mielekäs varmuustaso.
- asianmukaisten johtopäätösten tekemistä hankitun evidenssin perusteella.

A82. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka hankkima koulutus, tietämys ja kokemus ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavan pätevyyden.

A83. Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu toimeksiannon suorittajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Vaikeita ja kiistanalaisia seikkoja koskeva konsultointi toimeksiannon suorittamisen aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä, mukaan lukien sen arviointi, missä määrin asiaankuuluvan osapuolen käyttämä harkinta vaikuttaa kohdetta koskevan tiedon tiettyihin osiin.

A84. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako tehty harkintaan perustuva ratkaisu varmennusta ja mittaamista tai arviointia koskevien periaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa varmennusraportin antamispäivään mennessä.

A85. Ammatillista harkintaa on tarpeellista käyttää koko toimeksiannon ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisesti. Tätä ajatellen kappaleessa 79 vaaditaan, että toimeksiannon suorittaja laatii riittävän dokumentaation, siten, että kokeneen toimeksiantojen suorittajan, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, on mahdollista saada käsitys merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, joita on tehty muodostettaessa johtopäätöksiä toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet eivät muutoin tue tai joiden tukena ei ole tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Suunnittelu (viittaus: kappale 40)

A86. Suunnitteluun kuuluu, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö, muut toimeksiantotiimin avainhenkilöt ja mahdolliset toimeksiannon suorittajan käyttämät keskeiset ulkopuoliset erityisasiantuntijat laativat kokonaisstrategian, joka kattaa toimeksiannon laajuuden, painopistealueet, ajoituksen ja toteuttamisen, sekä toimeksiantoa koskevan suunnitelman, jossa käsitellään yksityiskohtaisesti suoritettaviksi aiottujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä syitä kyseisten toimenpiteiden valitsemiseen. Riittävä suunnittelu auttaa kiinnittämään asianmukaista huomiota toimeksiannon tärkeisiin alueisiin, tunnistamaan mahdolliset ongelmat ajoissa sekä asianmukaisesti järjestämään toimeksiannon ja johtamaan sitä niin, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti ja taloudellisesti. Riittävä suunnittelu auttaa toimeksiannon suorittajaa myös tehtävien asianmukaisessa osoittamisessa toimeksiantotiimin jäsenille ja helpottaa näiden tekemän työn ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä. Lisäksi se auttaa muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden tekemän työn koordinoimisessa soveltuvissa tapauksissa. Suunnittelutoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden – esimerkiksi kohteen ja kriteerien monimutkaisuuden – mukaan. Esimerkkejä tärkeimmistä seikoista, joita voidaan ottaa huomioon:

- toimeksiannon laajuuden määrittelevät ominaispiirteet, kuten toimeksiannon ehdot sekä kohteen ja kriteerien ominaisuudet.
- vaadittavan kommunikaation odotettavissa oleva ajoitus ja luonne.
- toimeksiannon hyväksymiseen liittyvien toimenpiteiden tulokset sekä soveltuvissa tapauksissa se, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön asiaankuuluvalla osapuolella (tai asiaankuuluvilla osapuolilla) suorittamisessa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia.
- toimeksiannon toteuttamisprosessi.
- toimeksiannon suorittajan käsitys asiaankuuluvasta osapuolesta (tai asiaankuuluvista osapuolista) ja sen toimintaympäristöstä sekä riskistä, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen.

- aiottujen käyttäjien ja näiden informaatiotarpeiden tunnistaminen sekä olennaisuutta ja toimeksiantoriskin osatekijöitä koskeva harkinta.
 - se, missä määrin väärinkäytösriski on relevantti toimeksiannon kannalta.
 - toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavien resurssien luonne, ajoitus ja laajuus, kuten henkilöstöä ja asiantuntemusta koskevat vaatimukset, mukaan lukien se, miten ja kuinka paljon tarvitaan erityisasiantuntijoiden osallistumista.
 - sisäisen tarkastuksen vaikutus toimeksiantoon.
- A87. Toimeksiannon suorittaja voi päättää keskustella joistakin suunnitteluun kuuluvista osa-alueista asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa helpottaakseen toimeksiannon suorittamista ja johtamista (esimerkiksi koordinoidakseen joitakin suunniteltuja toimenpiteitä asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) henkilöstön työtehtävien kanssa). Vaikka tällaisia keskusteluja käydäänkin usein, toimeksiannon kokonaisstrategia ja toimeksiantoa koskeva suunnitelma säilyvät toimeksiannon suorittajan velvollisuutena. Keskusteltaessa toimeksiannon kokonaisstrategiaan ja toimeksiantoa koskevaan suunnitelmaan sisältyvistä asioista on varottava, ettei toimeksiannon tehokkuutta vaaranneta. Esimerkiksi asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa käytävä keskustelu yksityiskohtaisten toimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta voi vaarantaa toimeksiannon tehokkuuden tekemällä toimenpiteistä liian ennalta arvattavia.
- A88. Suunnittelu ei ole erillinen vaihe vaan ennemminkin jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka jatkuu läpi koko toimeksiannon. Odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai hankitun evidenssin johdosta toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista tarkistaa kokonaisstrategiaa ja toimeksiantoa koskevaa suunnitelmaa ja näin ollen myös niihin perustuvaa toimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
- A89. Pienissä ja vähemmän monimutkaisissa toimeksiannoissa koko toimeksiannon voi suorittaa hyvinkin pieni toimeksiantotiimi, johon mahdollisesti kuuluu vain toimeksiannosta vastuullinen henkilö (joka voi olla yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja) ilman yhtäkään muuta toimeksiantotiimin jäsentä. Kun tiimi on pieni, tiimin jäsenten työn koordinointi ja jäsenten välinen kommunikointi on helpompaa. Toimeksiannon kokonaisstrategian laatimisen ei tarvitse tällaisissa tapauksissa olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa; se vaihtelee yhteisön koon, toimeksiannon – mukaan lukien kohde ja kriteerit – monimutkaisuuden sekä toimeksiantotiimin koon mukaan. Esimerkiksi, jos kyseessä on jatkuva toimeksianto, edellisen kauden lopussa laadittu lyhyt muistio, joka perustuu työpapereiden läpikäyntiin ja jossa tähdennetään juuri loppuun saatetussa toimeksiannossa esiin tulleita seikkoja ja jota tarkastuksen kohteena olevalla kaudella täydennetään asiaankuuluvien osapuolten kanssa käytyjen keskustelujen perusteella, voi toimia dokumentoituna strategiana nykyisessä toimeksiannossa.

- A90. Jos toimeksiannon suorittaja jatkaa toimeksiantoa kappaleessa 43 kuvatuissa olosuhteissa:
- (a) kun soveltumattomat kriteerit tai epäasianmukainen kohde toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan todennäköisesti johtaa aiottuja käyttäjiä harhaan, varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys.
 - (b) joissakin muissa tapauksissa olisi asianmukaista esittää varauman sisältävä johtopäätös tai jättää johtopäätös esittämättä riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan perusteella.
- A91. Jos toimeksiannon suorittaja esimerkiksi toimeksiannon hyväksymisen jälkeen toteaa, että sovellettavien kriteerien käyttäminen johtaa kohdetta koskevan tiedon vinoutumiseen ja vinouma on olennainen ja laajalle ulottuva, niin kielteinen johtopäätös olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen.

Olennaisuus (viittaus: kappale 44)

- A92. Olennaisuutta koskevat ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, mutta varmuuden taso ei vaikuta niihin, toisin sanoen kun kyseessä ovat samat aiottu käyttäjät ja sama tarkoitus, olennaisuus on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa samansuuruinen kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, koska olennaisuus perustuu aiottujen käyttäjien informaatiotarpeisiin.
- A93. Sovellettavissa kriteereissä saatetaan tarkastella olennaisuuden käsitettä kohdetta koskevan tiedon laatimisen ja esittämisen yhteydessä ja näin antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa toimeksiannossa tapahtuvaa olennaisuusharkintaa varten. Vaikka olennaisuutta saatetaan erilaisissa sovellettavissa kriteereissä käsitellä erilaisia termejä käyttäen, olennaisuuden käsite sisältää yleensä kappaleissa A92–A100 käsitellyt seikat. Jos sovellettavissa kriteereissä ei tarkastella olennaisuuden käsitettä, toimeksiannon suorittaja saa taustaa näistä kappaleista.
- A94. Virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättäminen mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan relevantteihin päätöksiin, joita aiottu käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Toimeksiannon suorittajan arvio olennaisuudesta perustuu ammatilliseen harkintaan, ja siihen vaikuttaa hänen näkemyksensä aiottujen käyttäjien yhteisistä informaatiotarpeista ryhmänä tarkasteltuina. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista odottaa, että:
- (a) aiotuilla käyttäjillä on kohtuullinen tietämys kohteesta ja halukkuutta tutkia kohdetta koskevaa tietoa kohtuullisen huolellisesti;
 - (b) aiottu käyttäjät ymmärtävät, että kohdetta koskeva tieto tuotetaan ja esitetään käyttäen asianmukaisia olennaisuustasoa, ja heillä on käsitys sovellettaviin kriteereihin mahdollisesti sisältyvistä olennaisuuskäsitteistä;

- (c) aiotut käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät, joita liittyy kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen; ja
- (d) aiotut käyttäjät tekevät järkeviä päätöksiä perustuen kohdetta koskevaan tietoon kokonaisuutena.

Ellei toimeksiannon tarkoituksena ole tiettyjen käyttäjien erityisten informaatiotarpeiden täyttäminen, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti (ks. myös kappaleet A16–A18).

A95. Olennaisuutta koskevassa harkinnassa otetaan huomioon laadullisia tekijöitä ja, milloin tämä on sovellettavissa, määrällisiä tekijöitä. Laadullisten ja määrällisten tekijöiden suhteellinen tärkeys tarkasteltaessa olennaisuutta yksittäisessä toimeksiannossa on toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan perustuva asia.

A96. Laadullisiin tekijöihin voi kuulua sellaisia seikkoja kuin:

- niiden henkilöiden tai yhteisöjen lukumäärä, joihin kohde vaikuttaa.
- kohdetta koskevan tiedon eri osien välinen yhteys ja niiden suhteellinen tärkeys, kun kohdetta koskeva tieto koostuu useasta osasta, kuten raportti, johon sisältyy lukuisia suorituskyvyn mittareita.
- valitut sanamuodot kohdetta koskevassa tiedossa, joka ilmaistaan sanallisessa muodossa.
- kohdetta koskevan tiedon valitun esittämistavan ominaispiirteet, kun sovellettavat kriteerit sallivat erilaisia esittämistapoja.
- virheellisyyden luonne, esimerkiksi havaittujen kontrollista poikkeamisen lukumäärä, kun kohdetta koskeva tieto on väittämä, jonka mukaan kontrolli on tehokas.
- vaikuttaako virheellisyys säädöksen tai määräyksen noudattamiseen.
- kun kyseessä on kohdetta koskeva kausittainen raportointi, sellaisen oikaisun vaikutus, jolla on vaikutusta aiempaan tai nykyiseen kohdetta koskevaan tietoon tai jolla todennäköisesti on vaikutusta tulevaan kohdetta koskevaan tietoon.
- aiheutuuko virheellisyys tahallisesta toimenpiteestä vai onko se tahaton.
- onko virheellisyys merkittävä ottaen huomioon toimeksiannon suorittajan käsitys tiedossa olevasta käyttäjiin kohdistetusta aiemmasta kommunikointista, joka liittyy esimerkiksi kohteen mittaamisen tai arvioinnin odotettuun lopputulokseen.
- liittyykö virheellisyys vastuussa olevan osapuolen, mittajaan tai arvioijan tai toimeksiantajan väliseen suhteeseen tai näiden ja muiden osapuolten väliseen suhteeseen.

- kun on yksilöity kynnysarvo tai vertailuarvo, poikkeako toimenpiteen tulos kyseisestä arvosta.
 - kun kohde on julkisen vallan ohjelma tai julkisen sektorin yhteisö, onko ohjelman tai yhteisön tietty osa-alue merkittävä ottaen huomioon ohjelman tai yhteisön luonne, näkyvyys ja arkaluonteisuus.
 - kun kohdetta koskeva tieto liittyy johtopäätökseen säädöksen tai määräyksen noudattamisesta, sen noudattamatta jättämisestä aiheutuvien seuraamusten vakavuus.
- A97. Määrälliset tekijät liittyvät virheellisyyksien suuruuteen suhteessa raportoituihin määriin, kun on kyse kohdetta koskevan tiedon osa-alueista, jotka:
- ilmaistaan numeerisesti; tai
 - muutoin liittyvät numeerisiin arvoihin (esim. kontrollista havaittujen poikkeamien lukumäärä voi olla relevantti määrällinen tekijä, kun kohdetta koskeva tieto on väittämä, jonka mukaan kontrolli on tehokas).
- A98. Jos toimeksianto suunnitellaan yksinomaan yksittäin tarkasteltuina olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, kun määrälliset tekijät ovat sovellettavissa, ei huomioida sitä tosiseikkaa, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen yksittäin tarkasteltuina epäolennaisten korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteisvaikutuksen seurauksena. Sen vuoksi toimeksiannon suorittajan voi olla toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta suunnitellessaan asianmukaista määrittää olennaisuusrajaa pienempi rahamäärä toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevien päätösten perustaksi.
- A99. Olennaisuus liittyy varmennusraportin kattamaan informaatioon. Näin ollen, kun toimeksianto kattaa kohteesta kommunikoitavan informaation jotkin osa-alueet mutta ei niitä kaikkia, olennaisuutta tarkastellaan vain sen osuuden osalta, jonka toimeksianto kattaa.
- A100. Suorittujen toimenpiteiden tuloksena havaittujen virheellisyyksien olennaisuutta koskevien johtopäätösten tekeminen vaatii ammatillista harkintaa. Esimerkiksi:
- Sairaalan ensiapuosastoon kohdistuvassa value for money -toimeksiannossa sovellettavia kriteerejä voivat olla tuotettujen palvelujen nopeus, palvelujen laatu, työvuoron aikana hoidettujen potilaiden lukumäärä ja palveluista aiheutuvat kustannukset verrattuna vastaavanlaisiin sairaaloihin. Jos näistä sovellettavista kriteereistä kolme täyttyy mutta yksi jää niukasti täyttymättä, tarvitaan ammatillista harkintaa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, antaako sairaalan ensiapuosasto kokonaisuutena vastinetta rahalle.
 - Säädösten ja määräysten noudattamista koskevassa toimeksiannossa yhteisö on saattanut noudattaa asianomaisen säädöksen tai määräyksen yhdeksää kohtaa mutta jättänyt noudattamatta yhtä. Tarvitaan ammatillista harkintaa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, onko yhteisö noudattanut relevanttia säädöstä tai määräystä kokonaisuutena. Toimeksiannon suoritta-

ja voi esimerkiksi arvioida, kuinka merkittävä on kohta, jota yhteisö ei ole noudattanut, sekä harkita kyseisen kohdan suhdetta asianomaisen säädöksen tai määräyksen muihin kohtiin.

Käsityksen muodostaminen toimeksiannon olosuhteista (viittaus: kappaleet 45–47K)

- A101. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muiden toimeksiantotiimin avainhenkilöiden sekä mahdollisten toimeksiannon suorittajan käyttämien keskeisten ulkopuolisten erityisasiantuntijoiden väliset keskustelut kohdetta koskevan tiedon alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle sekä sovellettavien kriteerien soveltamisesta toimeksiannossa vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin voivat auttaa toimeksiantotiimiä toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa. On myös hyödyllistä viestittää relevanteista seikoista toimeksiantotiimin jäsenille ja mahdollisille toimeksiannon suorittajan käyttämille ulkopuolisille erityisasiantuntijoille, jotka eivät osallistu keskusteluun.
- A102. Toimeksiannon suorittajalla voi olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien; kuten:
- toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat erityistä kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa ja päättämistä lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta;
 - kommunikointi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastajalle;¹⁰ ja
 - säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

Toimeksiannon suorittaja voi saada lisävelvollisuuksia noudattaessaan lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin ja muiden ISAE-standardien mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten rehellisyydestä). Kappaleissa A194–A198 käsitellään tarkemmin toimeksiannon suorittajalla säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella olevia velvollisuuksia, jotka koskevat kommunikointia säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä.

- A103. Muodostamalla käsityksen kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittaja saa taustaa ammatillisen harkinnan käyttämiseksi koko toimeksiannon aikana, esimerkiksi:
- kohteen ominaispiirteitä arvioitaessa;
 - kriteerien soveltuvuutta arvioitaessa;

¹⁰ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.44–225.48 [Viittaus koskee sääntöjen aiempaa versiota.]

- arvioitaessa tekijöitä, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat merkittäviä ohjattaessa toimeksiantotiimin ponnistuksia, mukaan lukien erityistä harkintaa edellyttävät tekijät, esimerkiksi erityisten taitojen tai erityisasiantuntijan työn käyttämisen tarve;
- asetettaessa määrällisiä olennaisuustasoja (soveltuviin tapauksiin) ja arvioitaessa, ovatko ne edelleen asianmukaisia, sekä arvioitaessa laadullisia olennaisuustekijöitä;
- muodostettaessa odotusarvoja analyttisiä toimenpiteitä varten;
- suunniteltaessa ja suoritettaessa toimenpiteitä; ja
- arvioitaessa evidenssiä, mukaan lukien toimeksiannon suorittajan saamien suullisten ja kirjallisten vahvistusilmoitusten järjestyminen.

A104. Toimeksiannon suorittajalla ei yleensä ole yhtä syvällistä käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista kuin vastuussa olevalla osapuolella. Toimeksiannon suorittajalla ei yleensä myöskään ole rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa yhtä syvällistä käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, vaikka hän esimerkiksi voi joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannossa muodostaa käsityksen kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen kohdistuvasta sisäisestä valvonnasta, useinkaan näin ei tapahdu.

A105. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa sellaisten alueiden tunnistaminen, joilla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen, mahdollistaa sen, että toimeksiannon suorittaja keskittyy toimenpiteitä kyseisille alueille. Esimerkiksi toimeksiannossa, jossa kohdetta koskeva tieto on vastuullisuusraportti, toimeksiannon suorittaja voi keskittyä raportin tiettyihin alueisiin. Toimeksiannon suorittaja voi suunnitella ja suorittaa toimenpiteitä, jotka kohdistuvat kohdetta koskevaan tietoon kokonaisuudessaan, kun kohdetta koskeva tieto muodostuu vain yhdestä alueesta tai kun mielekkään varmuuden saavuttamiseksi on tarpeellista hankkia varmuutta kohdetta koskevan tiedon kaikista alueista.

A106. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa käsityksen muodostaminen kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvasta sisäisestä valvonnasta auttaa toimeksiannon suorittajaa tunnistamaan virheellisyyksien tyypit ja tekijät, jotka vaikuttavat kohdetta koskevassa tiedossa olevien olennaisten virheellisyyksien riskeihin. Toimeksiannon suorittajan täytyy arvioida relevanttien kontrollien rakennetta ja todeta, onko ne otettu käyttöön, suorittamalla vastuussa olevalle osapuolelle osoitettavien tiedustelujen lisäksi myös muita toimenpiteitä. Ammatillista harkintaa tarvitaan ratkaistaessa, mitkä kontrollit ovat relevantteja toimeksiannon olosuhteissa.

A107. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa kohdetta koskevan tiedon tuottamisessa käytetyn prosessin arvioiminen auttaa toimeksiannon suorittajaa suunnittelemaan ja suorittamaan sellaisiin alueisiin kohdistuvia toimenpiteitä, joilla kohdetta koskevan tiedon virheellisyys on todennäköinen. Käytettyä prosessia arvioidessaan toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi, mitkä prosessin osa-alueet ovat toimeksiannon kannalta relevantteja, ja

hän voi osoittaa asiaankuuluvalla osapuolella kyseisiä osa-alueita koskevia tiedusteluja.

A108. Yhteisön riskienarviointiprosessin tulokset voivat sekä kohtuullisen varmuuden antavassa että rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsityksen kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista.

Evidenssin hankkiminen

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappaleet 48(R)–49(K))

A109. Toimeksiannon suorittaja valitsee yhdistelmän erilaisia toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden sen mukaan kuin on asianmukaista. Seuraavassa lueteltavia toimenpiteitä voidaan käyttää esimerkiksi toimeksiannon suunnitteluun tai suorittamiseen riippuen asiayhteydestä, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää niitä:

- yksityiskohtainen tarkastus;
- havainnointi;
- vahvistukset;
- uudelleenlaskenta;
- uudelleen suorittaminen;
- analyyttiset toimenpiteet; ja
- tiedustelut.

A110. Toimenpiteiden valintaan mahdollisesti vaikuttaviin tekijöihin kuuluvat kohteen luonne, hankittava varmuustaso sekä aiottujen käyttäjien ja toimeksiantajan informaatiotarpeet, mukaan lukien relevantit aika- ja kustannusrajoitteet.

A111. Joskus tietynlaisia kohteita koskeviin ISAE-standardeihin saattaa sisältyä vaatimuksia, jotka vaikuttavat toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Tietynlaisia kohteita koskevassa ISAE-standardissa voidaan esimerkiksi kuvata tiettyjen suoritettavien toimenpiteiden luonnetta tai laatua tai varmuustasoa, joka odotetaan hankittavan tietyn tyyppisessä toimeksiannossa. Myös tällaisissa tapauksissa toimenpiteiden täsmällisestä luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen perustuu ammatilliseen harkintaan ja vaihtelee toimeksiannosta toiseen.

A112. Joissakin toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja ei mahdollisesti tunnista yhtään aluetta, jolla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys olisi todennäköinen. Riippumatta siitä, onko tällaisia alueita tunnistettu, hän suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen mielekkään varmuustason.

A113. Varmennustoimeksianto on iteratiivinen prosessi, ja toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi suunniteltuja toimenpiteitä koskevien päätösten pohjana olleesta informaatiosta. Suunniteltuja toimenpiteitä suoritettaessa hankittu evidenssi voi johtaa lisätoimenpiteiden suorittami-

seen. Tällaisiin toimenpiteisiin voi kuulua, että mittaajaa tai arvioijaa pyydetään tutkimaan toimeksiannon suorittajan tunnistama seikka ja tarvittaessa muuttamaan kohdetta koskevaa tietoa.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä (viittaus: kappale 49L)

A114. Toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla virheellisyyksiä, joista hän ammatillista harkintaa käytettyään toteaa, että ne selvästi eivät viittaa olennaisten virheellisyyksien esiintymiseen. Seuraavat esimerkit havainnollistavat, milloin lisätoimenpiteitä ei mahdollisesti tarvita, koska tunnistetut virheellisyydet toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan selvästi eivät viittaa olennaisten virheellisyyksien esiintymiseen:

- Jos olennaisuusraja on 10 000 yksikköä ja toimeksiannon suorittajan arvion mukaan saattaa esiintyä 100 yksikön suuruinen potentiaalinen virhe, lisätoimenpiteitä ei yleensä tarvita, ellei ole muita laadullisia huomioon otettavia seikkoja, koska olennaisen virheellisyyden riski on todennäköisesti hyväksyttävä toimeksiannon olosuhteissa.
- Jos suoritetaan toimenpiteitä alueella, jossa olennaiset virheellisyydet ovat todennäköisiä, ja monesta tehdystä tiedustelusta yhteen saadaan odotetusta poikkeava vastaus, lisätoimenpiteitä ei mahdollisesti tarvita, jos olennaisen virheellisyyden riski on tästä huolimatta tasolla, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä muiden toimenpiteiden tulokset huomioon ottaen.

A115. Toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla seikka, jonka (tai seikkoja, joiden) johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto voi olla olennaisesti virheellinen. Seuraavat esimerkit havainnollistavat, milloin lisätoimenpiteitä saatetaan tarvita, koska tunnistetut virheellisyydet viittaavat siihen, että kohdetta koskeva tieto saatetaan olla olennaisesti virheellinen:

- Toimeksiannon suorittaja voi analyttisiä toimenpiteitä suorittaessaan tunnistaa vaihtelun tai yhteyden, joka on ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai poikkeaa merkittävästi odotetuista määristä tai suhdeluista.
- Toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla ulkopuolisia lähteitä läpikäydessä mahdollinen olennainen virheellisyys.
- Jos sovellettavat kriteerit sallivat 10 %:n virheasteen ja toimeksiannon suorittaja havaitsee tietyn testin perusteella 9 %:n virheasteen, saatetaan tarvita lisätoimenpiteitä, koska olennaisen virheellisyyden riski ei ehkä ole toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.
- Jos analyttisten toimenpiteiden tulokset ovat odotetuissa rajoissa mutta kuitenkin melkein ylittävät odotusarvon, saatetaan tarvita lisätoimenpiteitä, koska olennaisen virheellisyyden riski ei ehkä ole toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.

- A116. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa seikka, jonka (tai seikkoja, joiden) johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, hänen täytyy kappaleen 49R mukaan suunnitella ja suorittaa lisätoimenpiteitä. Lisätoimenpiteisiin voi kuulua esimerkiksi asiaankuuluvalla osapuolella (tai asiaankuuluvilla osapuolilla) osoitettavia tiedusteluja tai muita olosuhteisiin nähden asianmukaisia toimenpiteitä.
- A117. Jos toimeksiannon suorittaja ei kappaleessa 49R vaadittavat toimenpiteet suoritettuaan pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä joko tehdäkseen johtopäätöksen, että kohdetta koskeva tieto ei todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, tai todetakseen, että kohdetta koskeva tieto on sen johdosta olennaisesti virheellinen, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus, ja sovelletaan kappaletta 66.
- A118. Toimeksiannon suorittajan harkintaan perustuvaa ratkaisua niiden lisätoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, joita tarvitaan joko sen johtopäätöksen tekemiseksi, että olennainen virheellisyys ei ole todennäköinen, tai sen toteamiseksi, että olennainen virheellisyys esiintyy, ohjaavat seuraavat seikat:
- informaatio, jonka toimeksiannon suorittaja saa arvioidessaan jo suoritettujen toimenpiteiden tuloksia;
 - toimeksiannon suorittajan toimeksiannon aikana hankkima päivitetty käsitys kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista; ja
 - toimeksiannon suorittajan näkemys sen evidenssin vakuuttavuudesta, jonka johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen.

Korjaamattomien virheellisyyksien kokoaminen (viittaus: kappale 51, 65)

- A119. Korjaamattomat virheellisyydet kootaan toimeksiannon aikana (ks. kappale 51) sen arvioimiseksi, ovatko ne yksittäin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä tehtäessä.
- A120. Toimeksiannon suorittaja voi määrittää luvun, jota pienemmät virheellisyydet olisivat selvästi vähäpätöisiä, eikä niitä olisi tarpeellista koota, koska hänen odotuksensa mukaan tällaisilla määrillä ei yhteenlaskettunakaan selvästi olisi olennaista vaikutusta kohdetta koskevaan tietoon. ”Selvästi vähäpätöinen” ei tarkoita samaa kuin ”ei olennainen”. Selvästi vähäpätöiset seikat ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa kuin kappaleen 44 mukaisesti määritettävä olennaisuus, ja ne ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltuina tai millä tahansa kokoon, luonteeseen tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei asia ole selvästi vähäpätöinen.

*Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantoon osallistuu toimeksiannon suorittajan
käyttämä erityisasiantuntija*

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 52)

A121. Seuraavat seikat ovat usein relevantteja päätettäessä toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön kohdistettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta (ks. kappale A70):

- (a) kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työn merkittävyys toimeksiannossa (ks. myös kappaleet A122–A123);
- (b) se, minkä luonteista seikkaa kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ koskee;
- (c) olennaisen virheellisuuden riskit seikassa, jota kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;
- (d) toimeksiannon suorittajan tietämys ja kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmin suorittamasta työstä; ja
- (e) se, koskevatko toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhityksen laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat kyseistä erityisasiantuntijaa (ks. myös kappaleet A124–A125).

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan työn integroiminen

A122. Varmennustoimeksiantoja voidaan kohdistaa hyvin monenlaisiin kohteisiin, jotka edellyttävät sellaisia erityistaitoja ja -tietoja, joita yleensä ei ole toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä ja muilla toimeksiantotiimin jäsenillä, ja joissa hyödynnetään toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä. Joissakin tilanteissa toimeksiannon suorittajan käyttämältä erityisasiantuntijalta pyydetään neuvoja yksittäisessä asiassa, mutta mitä merkittävämpi erityisasiantuntijan tekemä työ on toimeksiannossa, sitä todennäköisemmin kyseinen erityisasiantuntija työskentelee osana tiimiä, johon kuuluvilla henkilöillä on erilaisia pätevyksiä ja joka koostuu kohteen asiantuntijoista ja muusta varmennushenkilöstöstä. Mitä lähemmin erityisasiantuntijan työ yhdistyy kokonaistyöpanokseen luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan, sitä tärkeämpää on tehokas kaksisuuntainen kommunikaatio erityisasiantuntijan ja muun varmennushenkilöstön välillä. Tehokas kaksisuuntainen kommunikaatio helpottaa erityisasiantuntijan tekemän työn ja muiden toimeksiannossa toimivien tekemän työn asianmukaista integrointia.

A123. Kuten kappaleessa A71 todetaan, toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödynnetessä saattaa olla asianmukaista suorittaa toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa joitakin kappaleessa 52 vaadittavista toimenpiteistä. Näin on erityisesti, kun toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ integroidaan kokonaan muun varmennushenkilöstön tekemään työhön ja kun erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään toimeksiannon varhaisissa vaiheissa, esimerkiksi alkuvaiheen suunnittelun ja riskienarvioinnin aikana.

Toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat

A124. Toimeksiannon suorittajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija voi olla hänen edustamansa tilintarkastusyhteisön partneri tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määräaikaiset mukaan luettuina, jolloin häntä koskevat kyseisen tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan menettelytavat ISQC 1:n tai vähintään samantasoisien muiden ammatillisten vaatimusten tai säädökseen tai määräykseen sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija voi olla myös partneri tai henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määräaikaiset mukaan luettuina, samaan ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, jolla saattaa olla samat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat kuin toimeksiannon suorittajan edustamalla tilintarkastusyhteisöllä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija ei ole toimeksiantotiimin jäsen, eivätkä ISQC 1:n mukaiset laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat koske häntä.

A125. Toimeksiantotiimit saavat luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään, ellei tilintarkastusyhteisöstä tai muilta osapuolista saatu tieto muuta osoita. Tämän luottamuksen laajuus vaihtelee olosuhteiden mukaan, jos se voi vaikuttaa niiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka toimeksiannon suorittaja kohdistaa sellaisiin seikkoihin kuin:

- pätevyys ja kyvykyys rekrytoinnin ja koulutusohjelmien avulla.
- toimeksiannon suorittajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan objektiivisuudesta. Toimeksiannon suorittajan käyttämiin sisäisiin erityisasiantuntijoihin sovelletaan relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuutta koskevat vaatimukset mukaan lukien.
- toimeksiannon suorittajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuudesta. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön koulutusohjelmat voivat antaa toimeksiannon suorittajan käyttämille sisäisille erityisasiantuntijoilla asianmukaisen käsityksen heidän asiantuntemuksensa ja evidenssin kokoamisprosessin välisestä yhteydestä. Luottaminen tällaiseen koulutukseen ja muihin tilintarkastusyhteisön prosesseihin, kuten sisäisten erityisasiantuntijoiden työn laajuuden määrittämismenettelyihin, saattaa vaikuttaa toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.
- määräyksiin ja säädöksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seuranta-prosessien avulla.
- sopimus kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.

Tällainen luottaminen ei vähennä toimeksiannon suorittajan velvollisuutta täyttää tämän standardin mukaisia vaatimuksia.

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus (viittaus: kappale 52(a))

A126. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevydestä, kyvykkydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi

- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
- keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.
- keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan työtä tuntevien toimeksiantojen suorittajien ja muiden henkilöiden kanssa.
- tieto kyseisen erityisasiantuntijan pätevyyksistä, ammatillisen järjestön tai toimialajärjestön jäsenyydestä tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
- kyseisen erityisasiantuntijan julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
- tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat (ks. myös kappaleet A124–A125).

A127. Vaikka toimeksiannon suorittajan käyttämiltä erityisasiantuntijoilta ei edellytetä varmennustoimeksiannon kaikkien osa-alueiden suhteen samoja taitoja kuin toimeksiannon suorittajalta, erityisasiantuntija, jonka työtä käytetään, saattaa tarvita riittävän käsityksen relevanteista ISAE-standardeista, jotta hän pystyy suhteuttamaan hänelle osoitetun työn toimeksiannon tavoitteeseen.

A128. Objektiivisuutta vaarantavien uhkien merkittävyyden ja varotoimien tarpeellisuuden arviointi saattaa riippua toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan roolista ja hänen työnsä merkittävyydestä toimeksiannossa. Joissakin olosuhteissa uhkia ei pystytä vähentämään hyväksyttävälle tasolle varotoimien avulla, esimerkiksi jos erityisasiantuntijaksi on ehdotettu henkilöä, jolla on ollut merkittävä rooli kohdetta koskevan tiedon tuottamisessa.

A129. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioitaessa voi olla relevanttia:

- tiedustella asiaankuuluvilta osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) mahdollisista tiedossa olevista intresseistä tai suhteista, joita tällä (tai näillä) on toimeksiannon suorittajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan kanssa ja jotka voivat vaikuttaa kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuuteen.
- keskustella kyseisen erityisasiantuntijan kanssa mahdollisesti sovellettavista varotoimista, mukaan lukien kyseistä erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, sekä arvioida, ovatko varotoimet riittäviä uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Intresseihin ja suhteisiin, joista saattaa olla relevanttia keskustella toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa, kuuluvat:
 - taloudelliset intressit.

- liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
- erityisasiantuntijan suorittamat muut palvelut, mukaan lukien organisaation suorittamat palvelut, jos ulkopuolinen erityisasiantuntija on organisaatio.

Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan voi myös olla asianmukaista hankkia käyttämältään ulkopuoliselta erityisasiantuntijalta kirjallinen vahvistusilmoitus tämän tiedossa olevista intresseistä asiaankuuluvassa osapuolella (tai asiaankuuluvissa osapuolissa) tai suhteista tämän (tai näiden) kanssa.

Käsityksen muodostaminen toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta (viittaus: kappale 52(b))

A130. Kun toimeksiannon suorittajalla on riittävä käsitys käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta, tämä mahdollistaa sen, että hän:

- (a) sopii kyseisen erityisasiantuntijan kanssa sen työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; jonka tämä tekee toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin; ja
- (b) arvioi tämän työn soveltuvuutta toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin.

A131. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja toimeksiannon suorittajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla:

- se, kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen toimeksiannon kannalta relevantteja erityisalueita.
- se, sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säädöksiin perustuvia vaatimuksia.
- se, mitä oletuksia ja menetelmiä, soveltuviissa tapauksissa mallit mukaan lukien, kyseinen erityisasiantuntija käyttää, ja ovatko ne tämän edustamalla alalla yleisesti hyväksytyjä ja toimeksiannon olosuhteissa asianmukaisia.
- sen sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne, jota kyseinen erityisasiantuntija hyödyntää.

Sopimus toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa (viittaus: kappale 52(c))

A132. Toimeksiannon suorittajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välinen sopimus voi sisältää myös seuraavanlaisia seikkoja:

- (a) toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet;
- (b) toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan välisen kommunikaation luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti antaman raportin muoto; ja
- (c) onko erityisasiantuntijan tarpeellista ottaa huomioon salassapitovaatimuksia

A133. Kappaleessa A125 mainitut seikat voivat vaikuttaa toimeksiannon suorittajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välisen sopimuksen yksityiskohtaisuuteen ja virallisuuteen, mukaan lukien se, onko sopimus asianmukaista tehdä kirjallisena. Toimeksiannon suorittajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välinen sopimus tehdään usein toimeksiantokirjeen muodossa.

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltavuuden arvioiminen (viittaus: kappale 52(d))

A134. Seuraavat seikat voivat olla relevantteja arvioitaessa toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin:

- (a) erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssi ja kohtuullisuus sekä niiden yhdenmukaisuus muun evidenssin kanssa;
- (b) jos erityisasiantuntijan tekemään työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat kyseisissä olosuhteissa; ja
- (c) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu hänen työnsä kannalta merkittävän lähdetiedon (source data) käyttöä, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on.

A135. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu hänen tarkoituksiinsa, hänellä on käytettävissään seuraavia vaihtoehtoja:

- (a) sopia erityisasiantuntijan kanssa aiemman työn lisäksi suoritettavan työn luonteesta ja laajuudesta; tai
- (b) suorittaa olosuhteisiin nähden asianmukaisia lisätoimenpiteitä.

Toisen toimeksiantojen suorittajan, vastuussa olevan osapuolen tai mittajaan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan tai sisäisen tarkastajan suorittama työ (viittaus: kappaleet 53–55)

A136. Vaikka kappaleet A121–A135 on kirjoitettu ajatellen toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, niihin sisältyvästä ohjeistuksesta voi olla apua myös, kun on kyse toisen toimeksiantojen suorittajan, vastuussa olevan osapuolen tai mittajaan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan tai sisäisen tarkastajan tekemästä työstä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 56)

A137. Suullisesti annettujen vahvistusilmoitusten kirjallinen vahvistaminen vähentää toimeksiannon suorittajan ja asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) välisten väärinkäsitysten mahdollisuutta. Henkilöt(t), jo(i)lta toimeksiannon suorittaja pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia, kuuluvat yleensä ylempään johtoon tai hallintoelimiin riippuen esimerkiksi asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) johtamis- ja hallintorakenteesta, joka voi vaih-

della maasta tai oikeudenkäyttöalueesta taikka yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia.

A138. Muut pyydettyvät kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat koskea seuraavia seikkoja:

- uskooko asiaankuuluva osapuoli (tai uskovatko asiaankuuluvat osapuolet), että korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat yksittäin tai yhdessä tarkasteltuina epäoleennaisia kohdetta koskevan tiedon kannalta. Yhteenvedo tällaisista eristä sisällytetään tai liitetään kirjalliseen vahvistusilmoitukseen;
- että olennaisia arvioita tehtäessä käytetyt merkittävät oletukset ovat kohtuullisia;
- että asiaankuuluva osapuoli on viestittänyt (tai asiaankuuluvat osapuolet ovat viestittäneet) toimeksiannon suorittajalle kaikista tiedossaan olevista toimeksiannon kannalta relevanteista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä ja merkitykseltään vähäisiä; ja
- että vastuussa oleva osapuoli hyväksyy vastuunsa kohteesta, kun vastuussa oleva osapuoli ei ole sama kuin mittaaaja tai arvioija.

A139. Asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) antamat vahvistusilmoitukset eivät voi korvata muuta evidenssiä, jonka toimeksiannon suorittaja voisi kohtuudella odottaa olevan saatavilla. Vaikka kirjalliset vahvistusilmoitukset toimivat tarpeellisenä evidenssinä, ne eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Myöskään se, että toimeksiannon suorittaja on saanut luotettavia kirjallisia vahvistusilmoituksia, ei vaikuta hänen hankkimansa muun evidenssin luonteeseen eikä laajuuteen.

Pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei anneta tai ne eivät ole luotettavia (viittaus: kappale 60)

A140. Olosuhteita, joissa toimeksiannon suorittaja ei mahdollisesti pysty saamaan pyytämäänsä kirjallisia vahvistusilmoituksia, ovat esimerkiksi seuraavat:

- Vastuussa oleva osapuoli tekee kolmannen osapuolen kanssa sopimuksen relevantin mittauksen tai arvioinnin suorittamisesta ja myöhemmin antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon näin syntyneen kohdetta koskevan tiedon varmentamisesta. Joissakin tällaisissa tapauksissa, esimerkiksi kun vastuussa olevalla osapuolella on jatkuva suhde mittaaajaan tai arvioijaan, se mahdollisesti pystyy järjestämään niin, että mittaaaja tai arvioija antaa pyydetty kirjalliset vahvistusilmoitukset, tai vastuussa oleva osapuoli saattaa pystyä antamaan tällaiset vahvistusilmoitukset itse, jos sillä on tähän kohtuullinen peruste; muissa tapauksissa tämä ei ole ehkä ole mahdollista.
- Aiottu käyttäjä antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon julkisesti saatavilla olevan informaation varmentamisesta, mutta sillä ei ole vastuussa olevaan osapuoleen sellaista suhdetta, että se pystyisi varmistamaan,

että kyseinen osapuoli vastaa toimeksiannon suorittajan pyyntöön kirjallisesta vahvistusilmoituksesta.

- Varmennustoimeksianto suoritetaan vastoin mittaaajan tai arvioijan tahtoa. Näin voi olla esimerkiksi, kun toimeksianto suoritetaan oikeusistuimen päätöksen nojalla tai kun laki tai toimivaltainen viranomainen vaatii julkisella sektorilla toimivaa toimeksiantojen suorittajaa suorittamaan tietyn toimeksiannon.

Näissä tai vastaavanlaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajalla ei ehkä ole pääsyä johtopäätöksensä tueksi tarvittavaan evidenssiin. Jos näin on, sovelletaan tämän standardin kappaletta 66.

Myöhemmät tapahtumat (viittaus: kappale 61)

A141. Joissakin varmennustoimeksiannoissa myöhempien tapahtumien huomioon ottaminen ei ehkä ole relevanttia kohteen luonteesta johtuen. Esimerkiksi, kun toimeksiannossa edellytetään johtopäätöstä tiettyä ajankohtaa koskevien tilastotietojen paikkansapitävyydestä, kyseisen ajankohdan ja varmennusraportin antamispäivän väliset tapahtumat eivät vaikuttane johtopäätökseen, eikä niitä lie-
ne tarpeen esittää tilastotiedoissa tai varmennusraportissa.

A142. Kuten kappaleessa 61 todetaan, toimeksiannon suorittajalla ei ole velvollisuutta suorittaa raportin antamispäivän jälkeen mitään kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvia toimenpiteitä. Jos kuitenkin toimeksiannon suorittajan tietoon tulee raportin antamispäivän jälkeen seikka, joka, jos se olisi ollut hänen tiedossaan raportin antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut raportin muuttamiseen, hänen saattaa olla tarpeellista keskustella asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa tai ryhtyä muihin toimenpiteisiin, sen mukaan kuin kyseisen toimeksiannon olosuhteissa on asianmukaista.

Muu informaatio (viittaus: kappale 62)

A143. Lisätoimenpiteisiin, jotka voivat olla asianmukaisia, jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden tai hänen tietoonsa tulee olennainen asiavirhe, kuuluvat esimerkiksi, että:

- pyydetään asiaankuuluvaa osapuolta (tai asiaankuuluvia osapuolia) konsulttoimaan pätevää kolmatta osapuolta, kuten asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) lakimiestä.
- hankitaan juridista neuvontaa erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikoidaan kolmansien osapuolten (esimerkiksi sääntelytahon) kanssa.
- pidättäydytään antamasta varmennusraporttia.
- luovutaan toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
- kuvataan olennainen ristiriita varmennusraportissa.

Sovellettavien kriteerien kuvaaminen (viittaus: kappale 63)

- A144. Sovellettavia kriteerejä koskevan kuvauksen avulla aiotuille käyttäjille annetaan tietoa viitekehyksestä, johon kohdetta koskeva tieto perustuu, ja se on erityisen tärkeä, kun eri kriteerien välillä on merkittäviä eroja siinä, kuinka tietyt seikat voidaan käsitellä kohdetta koskevassa tiedossa.
- A145. Maininta siitä, että kohdetta koskeva tieto on tuotettu tiettyjen sovellettavien kriteerien mukaisesti, on asianmukainen vain, jos kohdetta koskeva tieto täyttää kaikki kyseisten kriteerien mukaiset voimassa olevat vaatimukset.
- A146. Sovellettavia kriteerejä koskeva kuvaus, johon sisältyy epätarkasti ilmaistuja varauksia tai rajoituksia (esim. ”kohdetta koskeva tieto vastaa XYZ:n vaatimuksia suurelta osin”) ei ole riittävä, koska se saattaa johtaa kohdetta koskevan tiedon käyttäjiä harhaan.

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus (viittaus: kappaleet 12(i), 64)

- A147. Evidenssiä tarvitaan toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ja varmennusraportin tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti toimeksiannon aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista toimeksiannoista (edellytetään, että toimeksiannon suorittaja on selvittänyt, onko edellisen toimeksiannon jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa toimeksiannossa) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontatoimenpiteistä. Evidenssi voi tulla asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) sisäisistä tai ulkopuolisista lähteistä. Tieto, jota mahdollisesti käytetään evidenssinä, saattaa myös olla asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa työ- tai toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan tuottamaa. Evidenssi sisältää sekä kohdetta koskevan tiedon osia alueita tukevaa ja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun asiaankuuluva osapuoli kieltäytyy (tai asiaankuuluvat osapuolet kieltäytyvät) antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on evidenssiä. Suurin osa työstä, jonka toimeksiannon suorittaja tekee varmennusjohtopäätöstä muodostaessaan, koostuu evidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta.
- A148. Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta. Tarvittavan evidenssin määrään vaikuttaa riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen (mitä suuremmat riskit, sitä enemmän evidenssiä todennäköisesti tarvitaan), samoin kuin tällaisen evidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Evidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata sen heikkoa laatua.

A149. Tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökselle. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu evidenssiä hankittaessa vallitsevista yksittäisistä olosuhteista. Erityyppisen evidenssin luotettavuudesta voidaan tehdä yleistyksiä, joskin tällaisiin yleistyksiin liittyy merkittäviä poikkeuksia. Vaikka evidenssi hankittaisiin asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ulkopuolisista lähteistä, voi olla olemassa seikkoja, jotka vaikuttavat sen luotettavuuteen. Esimerkiksi ulkopuolisesta lähteestä hankittu evidenssi ei välttämättä ole luotettavaa, jos lähde ei ole asiaan perehtynyt. Vaikka myönnetään, että poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistyksyet evidenssin luotettavuudesta voivat olla hyödyllisiä:

- Evidenssi on luotettavampaa, kun se on hankittu asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ulkopuolisista lähteistä.
- Sisäisesti tuotettu evidenssi on luotettavampaa silloin, kun siihen liittyvät kontrollit ovat tehokkaat.
- Toimeksiannon suorittajan itsensä hankkima evidenssi (esimerkiksi kontrollin suorittamisen havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu evidenssi (esimerkiksi tiedustelut kontrollin suorittamisesta).
- Evidenssi on luotettavampaa, kun se on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muussa muodossa (esimerkiksi samanaikaisesti kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkeenpäin annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).

A150. Toimeksiannon suorittaja saa tavallisesti enemmän varmuutta yhdenmukaisesta eri lähteistä hankitusta tai eriluonteisesta evidenssistä kuin yksittäin tarkastelluista evidenssin osista. Evidenssin hankkiminen eri lähteistä tai eriluonteisen evidenssin hankkiminen voi lisäksi osoittaa, että evidenssin yksittäinen osa ei ole luotettava. Esimerkiksi asiaankuuluvasta osapuolesta (tai asiaankuuluvista osapuolista) riippumattomasta lähteestä saadut vahvistavat tiedot voivat lisätä varmuutta, jonka toimeksiannon suorittaja saa asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) vahvistusilmoituksesta. Jos taas yhdestä lähteestä hankittu evidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa, toimeksiannon suorittaja päättää, mitkä lisätoimenpiteet ovat tarpeellisia ristiriidan ratkaisemiseksi.

A151. Kun on kyse siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, on yleensä vaikeampaa hankkia varmuutta sellaisesta kohdeta koskevasta tiedosta, joka koskee ajanjaksoa, kuin sellaisesta kohdeta koskevasta tiedosta, joka koskee tiettyä ajankohtaa. Lisäksi prosesseja koskevat johtopäätökset rajoittuvat tavallisesti toimeksiannon kattamaan ajanjaksoon, eikä toimeksiannon suorittaja esitä johtopäätöstä siitä, toimiiko prosessi määritellyllä tavalla myös tulevaisuudessa.

A152. Se, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi, on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia.

A153. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja ei ehkä ole saanut hankituksi sellaista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jonka hän oli odottanut hankivansa suunniteltujen toimenpiteiden avulla. Näissä olosuhteissa hän toteaa, ettei suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittua tarkoituksen soveltuvaa evidenssiä ole tarpeellista määrää, jotta hänen olisi mahdollista tehdä johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta. Toimeksiannon suorittaja voi:

- laajentaa suoritettavaa työtä; tai
- suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.

Silloin kun kumpikaan näistä ei kyseisissä olosuhteissa ole käytännössä mahdollista, toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen tekemään johtopäätöksen. Tällainen tilanne voi syntyä, vaikka toimeksiannon suorittajan tietoon ei olisi tullut seikkaa (tai seikkoja), joka antaisi (tai jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, siten kuin sitä käsitellään kappaleessa 49R.

Evidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen
(viittaus: kappale 65)

A154. Varmennustoimeksianto on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Kun toimeksiannon suorittaja suorittaa suunniteltuja toimenpiteitä, hän saattaa hankitun evidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Hänen tietoonsa voi tulla informaatiota, joka eroaa merkittävästi siitä, mitä on odotettu ja mikä on ollut suunniteltujen toimenpiteiden perustana. Esimerkiksi:

- Toimeksiannon suorittajan havaitsemien virheellisyyksien laajuus voi aiheuttaa muutoksen hänen ammatilliseen harkintaan perustuvaan arvioonsa tiettyjen informaatiolähteiden luotettavuudesta.
- Toimeksiannon suorittajan tietoon saattaa tulla relevantissa informaatiiossa olevia poikkeavuuksia taikka ristiriitaista tai puuttuvaa evidenssiä.
- Jos toimeksiannon loppuvaiheessa on suoritettu analyttisiä toimenpiteitä, niiden tulokset saattavat antaa viitteitä olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu.

Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja toimenpiteitä uudelleen.

A155. Seuraavat tekijät vaikuttavat toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä:

- miten merkittävä mahdollinen virheellisyys on ja miten todennäköisesti sillä on olennainen vaikutus kohdetta koskevaan tietoon joko yksin tai yhdessä muiden mahdollisten virheellisyyksien kanssa.

- miten tehokkaasti asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) toimenpiteillä vastataan tiedossa olevaan olennaisen virheellisyuden riskiin.
- aiemmissa varmennustoimeksiannoissa saatu kokemus vastaavista mahdollisista virheellisyyksistä.
- suoritettujen toimenpiteiden tulokset sekä se, onko tällaisten toimenpiteiden avulla havaittu yksittäisiä virheellisyyksiä.
- saatavilla olevan tiedon lähde ja luotettavuus.
- evidenssin vakuuttavuus.
- asiaankuuluvasta osapuolesta (tai asiaankuuluvista osapuolista) ja sen (tai niiden) toimintaympäristöstä muodostettu käsitys.

Laajuutta koskevat rajoitukset (viittaus: kappaleet 26, 66).

A156. Laajuutta koskeva rajoitus voi aiheutua:

- (a) olosuhteista, jotka eivät ole asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) määräysvallassa. Esimerkiksi dokumentaatio, joka toimeksiannon suorittajan mielestä on tarpeellista tarkastaa, on vahingossa tuhouttu;
- (b) olosuhteista, jotka liittyvät toimeksiannon suorittajan työn luonteeseen tai ajoitukseen. Esimerkiksi fyysinen prosessi, jonka havainnointi on toimeksiannon suorittajan mielestä tarpeellista, on saattanut toteutua ennen kuin hän on saanut toimeksiannon; tai
- (c) rajoituksista, jotka toimeksiannon suorittajalle on asettanut vastuussa oleva osapuoli, mittaaja tai arvioija taikka toimeksiantaja, joka saattaa esimerkiksi estää toimeksiannon suorittajaa toteuttamasta tämän kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomaa toimenpidettä. Tällaisilla rajoituksilla voi olla myös muita vaikutuksia toimeksiantoon, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan harkintaan, joka koskee toimeksiantoriskiä sekä toimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista.

A157. Se, ettei tiettyä toimenpidettä ole mahdollista suorittaa, ei muodosta laajuutta koskevaa rajoitusta, jos toimeksiannon suorittaja pystyy muita toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

A158. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat lähtökohtaisesti rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tarvittaviin toimenpiteisiin. Rajoitukset, joita tiedetään esiintyvän ennen rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon hyväksymistä, ovat relevantti huomioon otettava seikka selvitetäessä, toteutuvatko varmennustoimeksiannon edellytykset, erityisesti onko toimeksiannolla evidenssin saatavuutta koskeva ominaispiirre (ks. kappale 24(b)(vi)). Jos asiaankuuluva osapuoli asettaa (tai asiaankuuluvat osapuolet asettavat) lisärajoitteita sen jälkeen, kun rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on hyväksytty, toimeksiannosta luopuminen saattaa olla asianmukaista, silloin kuin luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Varmennusraportin laatiminen

Varmennusraportin muoto (viittaus: kappale 67–68)

- A159. Suullisesti ja muulla tavalla ilmaistavat johtopäätökset voidaan käsittää väärin, jos niiden tukena ei ole kirjallista raporttia. Tämän vuoksi toimeksiannon suorittaja ei raportoi suullisesti eikä symbolien avulla ilman että hän antaa myös kirjallisen raportin, joka on helposti saatavilla, kun suullinen raportti esitetään tai symbolia käytetään. Symbolista voidaan luoda esimerkiksi hyperlinkki internetissä kirjoitetussa muodossa olevaan varmennusraporttiin.
- A160. Tässä standardissa ei vaadita standardisoidun raportointimuodon käyttämistä kaikissa varmennustoimeksiannoissa. Sen sijaan siinä yksilöidään perusosat, jotka varmennusraportin tulee sisältää. Varmennusraportit räätälöidään toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti. Toimeksiannon suorittajaa voi käyttää varmennusraportin selkeyttämiseksi ja luettavuuden parantamiseksi otsikkoja, kappalenumeroinnia, typografisia muotoiluja kuten tekstin lihavoitinta sekä muita keinoja.
- A161. Toimeksiannon suorittaja voi valita ”lyhemmän” tai ”pidemmän” raportointitavan sen mukaan, kumpi edistää tehokasta kommunikointia aiotuille käyttäjille. ”Lyhempää” raportointitapaa noudattava raportti sisältää vain perusosat. ”Pidempää” raportointitapaa noudattaviin raporteihin sisältyy muuta informaatiota ja selityksiä, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen. Perusosien lisäksi pidempää raportointitapaa noudattavissa raporteissa voidaan kuvata yksityiskohtaisesti toimeksiannon ehdot, sovellettavat kriteerit, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, toimeksiannon suorittajan ja muiden toimeksiantoon osallistuvien henkilöiden pätevyys sekä olennaisuustasot, ja joissakin tapauksissa voidaan antaa suosituksia. Toimeksiannon suorittajalle voi olla apua sitä, että hän arvioi tällaisen tiedon esittämisen merkittävyyttä aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden pohjalta. Kuten kappaleessa 68 vaaditaan, lisäinformaatio erotetaan selvästi toimeksiannon suorittajan johtopäätöksestä ja ilmaistaan siten, että on selvää, ettei sen ole tarkoitus vähentää johtopäätöksen merkitystä.

Varmennusraportin sisältö

Otsikko (viittaus: kappale 69(a))

- A162. Asianmukainen otsikko auttaa tunnistamaan raportin varmennusraportiksi ja erotamaan sen muiden tahojen antamista raporteista, esimerkiksi tahojen, joiden ei tarvitse noudattaa samoja eettisiä vaatimuksia kuin toimeksiannon suorittajan.

Vastaanottaja (viittaus: kappale 69(b))

- A163. Vastaanottaja on osapuoli tai osapuolet, jo(i)lle varmennusraportti on osoitettu. Varmennusraportti osoitetaan yleensä toimeksiantajalle, mutta joissakin tapauksissa on myös muita aiottuja käyttäjiä.

Kohdetta koskeva tieto ja kohde (viittaus: kappale 69(c))

A164. Kohdetta koskevan tiedon ja, milloin se on asianmukaista, kohteen yksilöintiin ja kuvaukseen voi sisältyä esimerkiksi seuraavaa:

- ajankohta tai ajanjakso, jota kohteen mittaaminen tai arvioiminen koskee.
- soveltuvissa tapauksissa vastuussa olevan osapuolen nimi tai tämän sen osan nimi, johon kohde liittyy.
- selostus kohteen tai kohdetta koskevan tiedon niistä ominaispiirteistä, joista aiottujen käyttäjien tulisi olla tietoisia, sekä siitä, kuinka nämä ominaispiirteet voivat vaikuttaa tarkkuuteen, jolla kohde mitataan kriteerejä käyttäen tai sitä arvioidaan kriteerien perusteella, tai saatavilla olevan evidenssin vakuuttavuuteen. Esimerkiksi:
 - missä määrin kohdetta koskeva tieto on laadullista tai määrällistä, objektiivista tai subjektiivista, mennyttä aikaa koskevaa tai tulevaisuuteen suuntautuvaa.
 - kohteessa tai muissa toimeksiannon olosuhteissa tapahtuneet muutokset, jotka vaikuttavat kohdetta koskevan tiedon vertailukelpoisuuteen eri kausien välillä.

Sovellettavat kriteerit (viittaus: kappale 69(d))

A165. Varmennusraportissa yksilöidään kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen käytetyt kriteerit, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perusteet. Sovellettavat kriteerit voivat sisältyä varmennusraporttiin, tai niihin voidaan viitata siinä, jos ne sisältyvät kohdetta koskevaan tietoon tai ovat muutoin helposti saatavissa muusta lähteestä. Kyseisissä olosuhteissa voi olla relevanttia esittää:

- mistä sovellettavat kriteerit ovat lähtöisin ja perustuvatko ne säädökseen tai määräykseen tai ovatko ne avointa toimintaprosessia soveltavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia, toisin sanoen ovatko kriteerit kohteeseen nähden yleisiä (ja jos eivät ole, miksi niitä pidetään soveltuvina).
- käytetyt mittaus- tai arviointimenetelmät, kun sovellettavat kriteerit sallivat useampia vaihtoehtoisia menetelmiä.
- merkittävät tulokset, joita on tehty sovellettaessa kriteerejä toimeksiannon olosuhteissa.
- onko käytetyissä mittaus- tai arviointimenetelmissä tapahtunut muutoksia.

Luontaiset rajoitteet (viittaus: kappale 69(e))

A166. Vaikka varmennusraportin aiottujen käyttäjien voidaan joissakin tapauksissa odottaa olevan hyvin perillä raporttiin liittyvistä luontaisista rajoitteista, saat-
taa olla paikallaan mainita niistä varmennusraportissa. Esimerkiksi sisäisen val-

vonnan tehokkuutta koskevassa varmennusraportissa voi olla hyvä mainita, että mennyttä aikaa koskeva tehokkuuden arviointi ei ole relevantti tulevia kausia ajatellen, koska on olemassa riski, että sisäinen valvonta käy riittämättömäksi olosuhteiden muuttuessa tai että toimintaperiaatteita ja menettelytapoja noudatetaan aikaisempaa huonommin.

Tietty tarkoitus (viittaus: kappale 69(f))

- A167. Kohteen mittaamisessa tai arvioimisessa sovellettavat kriteerit voivat joissakin tapauksissa olla tiettyä tarkoitusta varten kehitettyjä. Esimerkiksi sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yrityksiä käyttämään määrättyjä kriteerejä, jotka on kehitetty sääntelytahon tarkoituksia varten. Väärinkäsitysten välttämiseksi toimeksiannon suorittaja kiinnittää varmennusraportin lukijoiden huomiota tähän seikkaan ja mainitsee, ettei kohdetta koskeva tieto ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen.
- A168. Kappaleessa 69(f) vaadittavan maininnan lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi todeta, että varmennusraportti on tarkoitettu vain tietyille käyttäjille. Toimeksiannon olosuhteista, esim. kyseisessä maassa tai oikeudenkäyttöalueella noudatettavasta säädöksestä tai määräyksestä, riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla varmennusraportin jakelua tai käyttöä. Vaikka varmennusraporttiin voidaan liittää tallaisia rajoituksia, yksittäistä käyttäjää tai yksittäistä tarkoitusta koskevan rajoituksen puuttuminen ei sinänsä tarkoita, että toimeksiannon suorittajalla olisi lakiin perustuva vastuu suhteessa kyseiseen käyttäjään tai tarkoitukseen. Se, onko hänellä lakiin perustuvaa vastuuta, riippuu kuhunkin tapaukseen ja maahan tai oikeudenkäyttöalueeseen liittyvistä oikeudellisista olosuhteista.

Eri osapuolten velvollisuudet viittaus: kappale 69(g))

- A169. Kun eri osapuolten velvollisuudet yksilöidään, aiotuille käyttäjille annetaan tietoa siitä, että vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta, että mittaa tai arvioi vastaa kohteen mittaamisesta sovellettavia kriteerejä käyttäen tai sen arvioimisesta sovellettavien kriteerien perusteella, ja että toimeksiannon suorittajan tehtävänä on esittää riippumaton johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta.

Toimeksiannon suorittaminen ISAE 3000:n (uudistettu) ja tietynlaisia kohteita koskevan ISAE-standardin mukaisesti (viittaus: kappale 69(h))

- A170. Silloin kun tietynlaisia kohteita koskevaa ISAE-standardia sovelletaan vain osaan kohdetta koskevasta tiedosta, voi olla asianmukaista viitata sekä kyseiseen ISAE-standardiin että tähän standardiin.
- A171. Maininta, joka sisältää epätarkasti ilmaistuja varaumia tai rajoituksia (esimerkiksi ”toimeksianto on suoritettu ISAE 3000 huomioon ottaen”) voi johtaa varmennusraportin käyttäjiä harhaan.

Sovellettavat laadunvalvontavaatimukset (viittaus: kappale 69(i))

- A172. Seuraavassa esitetään esimerkki varmennusraporttiin sisältyvästä maininnasta, joka koskee sovellettavia laadunvalvontavaatimuksia:

Tilintarkastusyhteisö soveltaa ISQC1:tä ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää, johon sisältyy dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskien.

Riippumattomuutta koskevien ja muiden eettisten vaatimusten noudattaminen
(viittaus: kappale 69(j))

A173. Seuraavassa esitetään esimerkki varmennusraporttiin sisältyvästä maininnasta, joka koskee eettisten vaatimusten noudattamista:

Olemme noudattaneet IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) antamia *Eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille*. Sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisyys, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Yhteenvedo tehdystä työstä (viittaus: kappaleet A6, 69(k))

A174. Tehtyä työtä koskeva yhteenvedo auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä. Monissa varmennustoimeksiannoissa toimenpiteet voivat teoriassa vaihdella rajattomasti. Käytännössä näistä on kuitenkin vaikeaa viestittää selkeästi ja yksiselitteisesti. Muista IAASB:n antamista sitovista ohjeista voi olla toimeksiannon suorittajalle apua yhteenvedoa laadittaessa.

A175. Silloin kun mistään yksittäisestä ISAE-standardista ei saada ohjeistusta tiettyä kohdetta koskevista toimenpiteistä, yhteenvedoon voidaan sisällyttää yksityiskohtaisempi kuvaus suoritetuista toimenpiteistä. Yhteenvedoon voi olla asianmukaista lisätä maininta siitä, että suoritettuun työhön on sisältynyt sovellettavien kriteerien soveltuvuuden arviointi.

A176. Tehtyä työtä koskeva yhteenvedo on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa yleensä yksityiskohtaisempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, ja siinä yksilöidään toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevat rajoitukset. Tämä johtuu siitä, että suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on olennaisen tärkeää sellaisen johtopäätöksen ymmärtämiseksi, joka on muotoiltu niin, että siinä ilmaistaan, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut suoritettujen toimenpiteiden perusteella olennaista seikkaa (tai olennaisia seikkoja), joka antaa (tai jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tehtyä työtä koskevassa yhteenvedossa voi myös olla asianmukaista mainita tietyt suoritamatta jätetyt toimenpiteet, jotka yleensä odotetaan suoritettavan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Kaikkien tällaisten toimenpiteiden kattava yksilöinti ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista, koska toimeksiannon suorittajalta vaadittava käsitys ja toimeksiantorinkin arviointi ovat vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A177. Huomioon otettavia tekijöitä määritettäessä tehtyä työtä koskevan yhteenvedon yksityiskohtaisuuden tasoa voivat olla seuraavat:

- yhteisön erityiset olosuhteet (esim. sen toiminnan erilainen luonne verrattuna kyseisellä sektorilla tyypilliseen toimintaan).
- toimeksiannon erityiset olosuhteet, jotka vaikuttavat suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen.
- aiottujen käyttäjien odotukset raportissa esitettävien tietojen yksityiskohtaisuuden tasosta markkinoilla vallitsevan käytännön taikka sovellettavan säädöksen tai määräyksen perusteella.

A178. On tärkeää, että yhteenveto kirjoitetaan objektiivisesti siten, että aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi tehdystä työstä. Useimmiten tässä ei esitetä koko työsuunnitelmaa yksityiskohtaisesti, mutta toisaalta on tärkeää, ettei tietoa esitetä niin tiiviisti, että se olisi epäselvää, eikä sitä kirjoiteta liioitellen eikä kaunistellen.

Toimeksiannon suorittajan johtopäätös (viittaus: kappaleet 12(a)(i)(a), 69(1))

A179. Esimerkkejä johtopäätöksistä, jotka on esitetty kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa:

- Kohdetta ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisö on noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin”;
- Kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisön taloudellista tulosta koskeva ennuste on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu XYZ-kriteerien perusteella”; tai
- Asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan yhteisö on noudattanut lakia XYZ, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”; tai ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan keskeiset tulosindikaattorit on esitetty XYZ-kriteerien mukaisesti, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”.

A180. Voi olla asianmukaista antaa aiotuille käyttäjille tietoa siitä, millaisessa asiasyhteydessä toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä tulisi lukea, kun varmennusrapotti sisältää selostuksen kohteen erityisistä ominaispiirteistä, joista aiottujen käyttäjien olisi hyvä olla tietoisia. Toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen voi sisältyä esimerkiksi sellaisia sanamuotoja kuin: ”Tämä johtopäätös on tehty toisaalla tässä riippumattomassa varmennusraportissa esitettyihin seikkoihin perustuen”.

A181. Esimerkkejä johtopäätöksistä, jotka on esitetty rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa:

- Kohdetta ja sovellettavia kriteeriä koskien: ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei [yhteisö] olisi noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin”.
- Kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tiedos-

samme ei ole olennaisia muutoksia, jotka olisi tarpeellista tehdä keskeisiin tulosindikaattoreihin, jotta ne olisivat XYZ-kriteerien mukaisia”

- Asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa koskien: ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan [yhteisö] on noudattanut lakia XYZ, ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”.

A182. Seuraavat ilmaisutavat voivat olla hyödyllisiä erilaisten kohteiden yhteydessä yksin tai yhdistelmänä:

- säädösten ja määräysten noudattamista koskevissa toimeksiannoissa – ”noudattaen” tai ”mukaisesti”.
- toimeksiannoissa, joissa sovellettavissa kriteereissä kuvataan kohdetta koskevan tiedon laatimisessa tai esittämisessä käytettävää prosessia tai menetelmää – ”laadittu asianmukaisesti”.
- toimeksiannoissa, joissa oikeaa esittämistä koskevat periaatteet sisältyvät sovellettaviin kriteereihin – ”oikein esitetty”.

A183. Otsikon lisääminen mukautetun johtopäätöksen ja mukauttamiseen johtaneen seikan tai seikkoja sisältävien kappaleiden edelle parantaa toimeksiannon suorittajan raportin ymmärrettävyyttä. Esimerkkejä asianmukaisista otsikoista ovat ”Varauman sisältävä johtopäätös”, ”Kielteinen johtopäätös” tai ”Johtopäätöksen esittämättä jättäminen” sekä ”Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut” tai ”Kielteisen johtopäätöksen perustelut”, sen mukaan kuin on asianmukaista.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus (viittaus: kappale 69(m))

A184. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai yksittäisen toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueella voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa raportissaan ammatilliset pätevyytensä tai sen, että hän on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

Päiväys (viittaus: kappale 69(n))

A185. Varmennusraporttiin sisällytettävä päiväys kertoo aiotuille käyttäjille, että toimeksiannon suorittaja on ottanut huomioon kyseiseen päivään mennessä toteutuneiden tapahtumien vaikutukset kohdetta koskevaan tietoon ja varmennusraporttiin.

Viittaaminen toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan varmennusraportissa (viittaus: kappale 70)

A186. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys edellyttää, että varmennusraportissa viitataan toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön esimerkiksi läpinäkyvyytarkoituksessa julkisella sektorilla. Se voi olla asianmu-

kaista myös muissa olosuhteissa, esimerkiksi selostettaessa toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamista tai kun erityisasiantuntijan tekemä työ liittyy kiinteänä osana havaintoihin, jotka sisällytetään pidempää raportointitapaa noudattavaan raporttiin.

- A187. Tästä huolimatta toimeksiannon suorittaja vastaa esitettävästä johtopäätöksestä yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että hän käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä. Siksi on tärkeää, että jos varmennusraportissa viitataan toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan, raportissa käytettävä sanamuoto ei anna sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta esitettävästä johtopäätöksestä.
- A188. Pidempää raportointitapaa noudattavaan raporttiin sisältyvä yleinen maininta siitä, että toimeksiannon ovat suorittaneet sopivan pätevyyden omaavat henkilöt, joihin kuuluu kohteen ja varmentamisen asiantuntijoita, ei todennäköisesti tule ymmärretyksi väärin niin, että olisi kyse vastuun vähentämisestä. Väärinkäsityksen mahdollisuus on kuitenkin suurempi, kun kyseessä ovat lyhyempää raportointitapaa noudattavat raportit, joissa voidaan esittää vain vähimmäismäärä asiayhteyttä koskevaa tietoa, tai kun toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija mainitaan nimeltä. Siksi tällaisissa tapauksissa voi olla tarpeellista selittää asiaa laajemmin, jottei varmennusraportista saisi sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta esitettävästä johtopäätöksestä.

Vakimuotoiset ja mukautetut johtopäätökset (viittaus: kappaleet 74–77, liite)

- A189. Termiä ”laajalle ulottuva” käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutusta kohdetta koskevaan tietoon tai sellaisten virheellisyyksien, mikäli niitä olisi, mahdollisia vaikutuksia kohdetta koskevaan tietoon, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia kohdetta koskevaan tietoon ovat vaikutukset, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan perusteella:
- (a) eivät rajoitu kohdetta koskevan tiedon tiettyihin osa-alueisiin;
 - (b) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osaa kohdetta koskevasta tiedosta; tai
 - (c) jos kyseessä ovat esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia aiottujen käyttäjien kohdetta koskevasta tiedosta saaman käsityksen kannalta.
- A190. Siihen, minkä tyyppinen johtopäätös esitetään, vaikuttavat kyseisen seikan luonne sekä toimeksiannon suorittajan harkintaan perustuva arvio sen vaikutuksista tai mahdollisista vaikutuksista kohdetta koskevaan tietoon.
- A191. Esimerkkejä varauman sisältävistä ja kielteisistä johtopäätöksestä ja johtopäätöksen esittämättä jättämisestä:
- Varauman sisältävä johtopäätös (esimerkki rajoitetun varmuuden antavasta toimeksiannosta, jossa todetaan olennainen virheellisyys) – ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatus se-

kan vaikutuksia tietoomme ei ole suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei lain XYZ noudattamista esitetä [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotossa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein.”

- Kielteinen johtopäätös (esimerkki olennaisesta ja laajalle ulottuvasta virheellisyydestä sekä kohtuullisen varmuuden antavassa että rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa) – ”Kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatus seikan merkittävydestä johtuen lain XYZ noudattamista ei ole esitetty [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotossa oikein.”
- Johtopäätöksen esittämättä jättäminen (esimerkki olennaisesta ja laajalle ulottuvasta laajuutta koskevasta rajoituksesta sekä kohtuullisen varmuuden antavassa että rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa) – ”Johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvatus seikan merkittävydestä johtuen meidän ei ole ollut mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäksemme tekemään johtopäätöksen [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotosta. Näin ollen emme esitä johtopäätöstä kyseisestä kannanotosta.”

A192. Joissakin tapauksissa mittaaaja tai arvioija saattaa havaita, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, ja antaa tästä asianmukaisen kuvauksen. Esimerkiksi säädösten tai määräysten noudattamista koskevassa toimeksiannossa mittaaaja tai arvioija voi kuvata oikein tapaukset, joissa säädöstä tai määräystä ei ole noudatettu. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on kappaleen 76 mukaan kiinnitettävä aiottujen käyttäjien huomiota olennaista virheellisyyttä koskevaan kuvaukseen joko esittämällä varauksen sisältävä tai kielteinen johtopäätös taikka esittämällä vakioimuotoinen johtopäätös mutta painottamalla kyseistä seikkaa mainitsemalla se varmennusraportissa erikseen.

Muut kommunikointivälitteet (viittaus: kappale 78)

A193. Seikkoja, joista voi olla asianmukaista kommunikoida vastuussa olevan osapuolen, mittaaajan tai arvioijan, toimeksiantajan tai muiden osapuolten kanssa, ovat väärinkäytökset tai epäillyt väärinkäytökset sekä vinoumat, jotka liittyvät kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

A194. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä vaatimus siitä, että säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä raportoidaan johdon asianmukaiselle tasolle tai hallintoelimille. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla kuitenkin rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia vastuussa olevan osapuolen, johdon tai hallintoelinten kanssa. Säädös tai määräys voi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toiminnan, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkimuksen, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta

tai epäilystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle

A195. Säädos, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset saattavat:

- (a) edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- (b) asettaa velvollisuuksia, joiden mukaan raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.¹¹

A196. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

- (a) säädos, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät toimeksiannon suorittajalta raportointia;
- (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen; tai
- (c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin.

A197. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvaan raportointiin säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä voi sisältyä sellaista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, joka tulee toimeksiannon suorittajan tietoon toimeksiantoa suoritettaessa mutta jolla ei mahdollisesti ole vaikutusta kohdetta koskevaan tietoon. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajalta ei odoteta muunlaisten kuin kohdetta koskevaan tietoon mahdollisesti vaikuttavien säädösten ja määräysten ymmärtämistä. Säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan toimeksiannon suorittajan voidaan kuitenkin odottaa soveltavan tietämystään, ammatillista harkintaa ja erityisasiantuntemustaan toimiessaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

¹¹ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.51–225.52. [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- A198. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi joissakin olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella. Toisissa tapauksissa raportoimisen säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella ei katsottaisi olevan relevanttien eettisten vaatimusten mukaisen salassapitovelvollisuuden rikkomista.¹²
- A199. Toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä), juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista taikka sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädökset tai määräykset kieltävät sen tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista).¹³

Dokumentointi (viittaus: kappaleet 79–83)

- A200. Dokumentaatioon sisällytetään toimeksiannon suorittajan perustelut kaikista merkittävistä seikoista, jotka edellyttävät ammatillisen harkinnan käyttöä, sekä niihin liittyvät johtopäätökset. Silloin kun esiintyy vaikeita periaatteellisia tai ammatillista harkintaa vaativia kysymyksiä, dokumentaatio, joka sisältää johtopäätöstä tehtäessä toimeksiannon suorittajan tiedossa olleet tosiseikat, voi auttaa osoittamaan, mitä tämän tiedossa on ollut.
- A201. Ei ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia toimeksiannon aikana huomioon otettuja seikkoja tai tehtyjä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Toimeksiannon suorittajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esim. tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi toimeksiantokansioon sisältyvien asiakirjojen avulla. Vastaavasti hänen ei tarvitse sisällyttää toimeksiantokansioon työpapereiden luonnoksia, jotka on korvattu uudella aineistolla, keskeneräistä tai alustavaa pohdintaa, aikaisempia versioita asiakirjoista, joihin on korjattu kirjoitus- tai muita virheitä, eikä useampia kappaleita samasta asiakirjasta.
- A202. Kun toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan laadittavan ja säilytettävän dokumentaation laajuutta, hän voi harkita, mikä olisi tarpeellista, jotta toinen toimeksiantojen suorittaja, jolla ei ole aikaisempaa kokemusta kyseisestä toimeksiannosta, saisi käsityksen suoritetusta työstä ja keskeisten päätösten perusteista (mutta ei toimeksiannon yksityiskohdista). Toinen toimeksiantojen suorittaja voi saada käsityksen toimeksiannon yksityiskohdista vain keskustelemalla niistä dokumentaation laatineen toimeksiannon suorittajan kanssa.

¹² Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 140.7 ja 225.33.

¹³ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 225.55

A203. Dokumentaatioon voidaan merkitä esimerkiksi:

- ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat;
- kuka on suorittanut työn toimeksiannossa ja milloin tämä työ on valmistunut;
- kuka on läpikäynyt toimeksiannossa suoritettua työtä, ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
- merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin.

A204. Dokumentaatioon voidaan merkitä esimerkiksi:

- relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista koskevat tunnistetut ongelmalliset seikat ja kuinka ne on ratkaistu.
- johtopäätökset toimeksiannosta koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta sekä mahdolliset näitä johtopäätöksiä tukevat keskustelut, joita on käyty tilintarkastusyhteisön kanssa.
- johtopäätökset, jotka on tehty asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiannosten hyväksymisestä ja jatkamisesta.
- toimeksiannon aikaisten konsultointien luonne ja laajuus sekä niiden tuloksena tehdyt johtopäätökset.

Lopullisen toimeksiannokansion kokoaminen

A205. ISQC 1:n (tai vähintään samantasoisten ammatillisten taikka säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiannokansioiden kokoamisen oikea-aikaista loppuunsaattamista varten¹⁴. Asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen toimeksiannokansion kokoamistyö saatetaan loppuun, on yleensä enintään 60 päivää varmennusraportin antamispäivästä.¹⁵

A206. Lopullisen toimeksiannokansion kokoaminen varmennusraportin antamispäivän jälkeen on hallinnollinen toimenpide, johon ei kuulu uusien toimenpiteiden suorittamista eikä uusien johtopäätösten tekemistä. Dokumentaatioon saadaan kuitenkin tehdä lopullisen kokoamisen aikana muutoksia, jos ne ovat luonteeltaan hallinnollisia. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi:

- uudella aineistolla korvattua dokumentaation tuhoaminen tai poistaminen.
- työpapereiden järjestäminen ja lajitteleminen sekä ristikkäisviittausten tekeminen.

¹⁴ ISQC 1, kappale 45

¹⁵ ISQC 1, kappale A54

- kansion kokoamisprosessiin liittyvien tarkistuslistojen kuittaaminen kansion valmistuessa.
- sellaisen evidenssin dokumentoiminen, jonka toimeksiannon suorittaja on hankkinut ja josta hän on keskustellut ja sopinut toimeksiantotiimin asi-aankuuluvien jäsenten kanssa ennen varmennusraportin antamispäivää.

A207. ISQC 1:n (tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiantotoja koskevan dokumentaation säilyttämistä varten¹⁶Varmennustoimeksiannoissa säilyttämisaika on yleensä vähintään viisi vuotta varmennusraportin antamispäivästä lukien.¹⁷

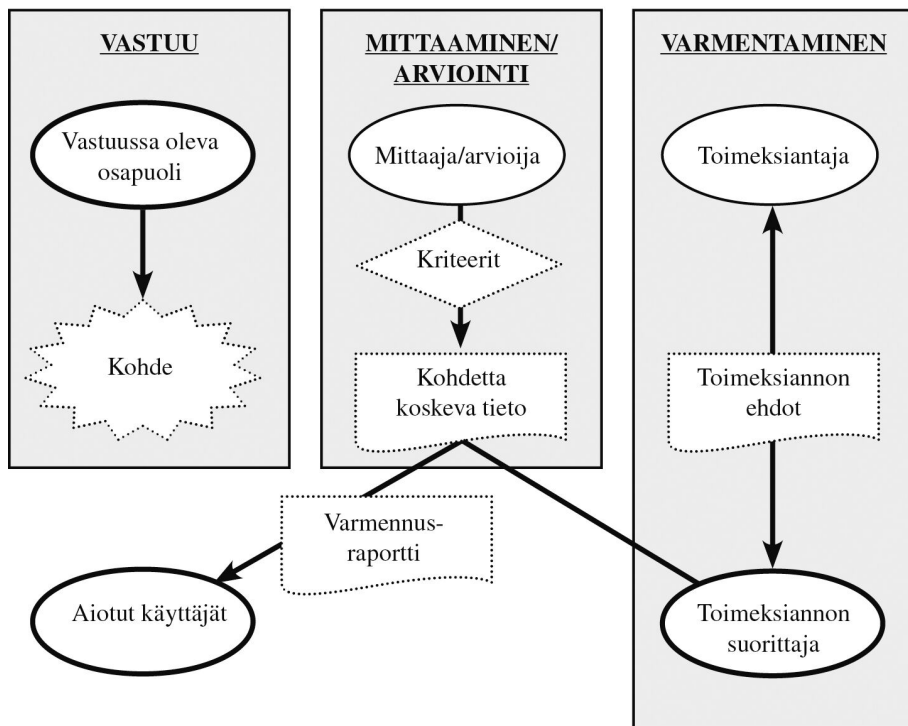
¹⁶ ISQC 1, kappale 47

¹⁷ ISQC 1, kappale A61

Liite

(viittaus: kappaleet 2, A8, A11, A16, A36–A38)

Roolit ja velvollisuudet



1. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme osapuolta: vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja ja aiotut käyttäjät. Toimeksiannon olosuhteista riippuen siinä voi olla myös erillinen mittaajan tai arvioijan taikka toimeksiantajan rooli.
2. Edellä olevassa kuviossa havainnollistetaan seuraavien roolien liittymistä varmennustoimeksiantoon:
 - (a) Vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta.
 - (b) Mittaaja tai arvioija käyttää kriteerejä kohteen mittaamiseen tai arviointiin, ja tuloksena syntyy kohdetta koskeva tieto.
 - (c) Toimeksiantaja sopii toimeksiannon suorittajan kanssa toimeksiannon ehdoista.

- (d) Toimeksiannon suorittaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon.
- (e) Aiotut käyttäjät tekevät päätöksiä kohdetta koskevan tiedon perusteella. Aiotut käyttäjät ovat henkilöitä tai organisaatioita tai niistä koostuvia ryhmiä, joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia.
3. Näistä rooleista voidaan tehdä seuraavia havaintoja:
- Jokaisessa varmennustoimeksiannossa on toimeksiannon suorittajan lisäksi vähintään vastuussa oleva osapuoli ja aiottu käyttäjä.
 - Toimeksiannon suorittaja ei voi olla vastuussa oleva osapuoli, toimeksiantaja eikä aiottu käyttäjä.
 - Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja on myös mittaaja tai arvioija.
 - Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaajana tai arvioijana voi olla vastuussa oleva osapuoli tai joku muu mutta ei toimeksiannon suorittaja.
 - Kun toimeksiannon suorittaja on mitannut kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioinut sitä kriteerien perusteella, kyseessä on suora toimeksianto. Tätä toimeksiantoa ei voida muuttaa tiedon varmentamistoimeksiannoksi sillä, että jokin toinen osapuoli ottaa vastuun mittaamisesta tai arvioimisesta, esimerkiksi siten että vastuussa oleva osapuoli liittää kohdetta koskevaan tietoon ilmoituksen, että se hyväksyy vastuunsa siitä.
 - Vastuussa oleva osapuoli voi olla toimeksiantaja.
 - Monissa tiedon varmentamistoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli voi olla myös mittaaja tai arvioija ja toimeksiantaja. Esimerkkinä tästä on tilanne, jossa yhteisö antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon sellaisen raportin varmentamisesta, jonka se on laatinut omista yritys vastuukäytännöistään. Esimerkki siitä, milloin vastuussa oleva osapuoli ei ole sama kuin mittaaja tai arvioija, on tilanne, jossa toimeksiannon suorittajalle annetaan toimeksianto sellaisen raportin varmentamisesta, jonka julkisen vallan organisaatio on laatinut yksityisen yhtiön yritys vastuukäytännöistä.
 - Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaaja tai arvioija antaa yleensä toimeksiannon suorittajalle kirjallisen ilmoituksen kohdetta koskevasta tiedosta. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista saada tällaista ilmoitusta, esimerkiksi kun toimeksiantaja ei ole mittaaja tai arvioija.
 - Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä mutta ei ainoa niistä.

- Vastuussa oleva osapuoli, mittaaaja tai arvioija ja aiottu käyttäjä voivat olla eri yhteisöistä tai samasta yhteisöstä. Esimerkkinä jälkimmäisestä on kaksoerrosinen hallintorakenne, jossa valvonnasta vastaava elin saattaa pyrkiä varmennuttamaan yhteisön johtamisesta vastaavan elimen tuottamaa informaatiota. Vastuussa olevan osapuolen, mittaaajan tai arvioijan ja aiottujen käyttäjien välistä suhdetta on tarkasteltava kyseisen toimeksiannon yhteydessä, ja se voi poiketa perinteisemmin määritellystä vastuunjaosta. Esimerkiksi yhteisön ylempi johto (aiottu käyttäjä) saattaa antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon, joka koskee yhteisön toiminnan tiettyä osa-aluetta, josta alemman tason johto (vastuussa oleva osapuoli) on välittömästi vastuussa mutta josta ylempi johto viime kädessä vastaa.
 - Toimeksiantaja, joka ei samalla ole vastuussa oleva osapuoli, voi olla aiottu käyttäjä.
4. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voidaan muotoilla niin, että se koskee:
- kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
 - kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa.
5. Toimeksiannon suorittaja ja vastuussa oleva osapuoli voivat sopia ISAE-standardien mukaisten periaatteiden soveltamisesta sellaisessa toimeksiannossa, jossa ei ole muita aiottuja käyttäjiä kuin vastuussa oleva osapuoli mutta kaikki muut ISAE-standardien mukaiset vaatimukset täyttyvät. Tällöin toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytetään maininta, jolla raportin käyttö rajoitetaan vastuussa olevaan osapuoleen.

**KANSAINVÄLINEN
VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI
ISAE 3400**

**TULEVAISUUTTA KOSKEVAN TALOUDELLISEN
INFORMAATION TARKASTAMINEN**

(Sovelletaan 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavan tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastukseen)*

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–7
Tilintarkastajan ilmaisema varmuus tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta	8–9
Toimeksiannon vastaanottaminen	10–12
Liiketoiminnan tunteminen	13–15
Informaation kattama ajanjakso	16
Tarkastustoimenpiteet	17–25
Esittämistapa ja esitettävät tiedot	26
Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annettava raportti	27–33

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3400 Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastaminen tulisi lukea yhdessä Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluita ja liitännäispalveluita koskevien ohjeiden esipuheen kanssa.

* Alkuperäisen IFACin antaman standardin voimaantuloaika on ollut aikaisempi.

Johdanto

1. Tämä kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi (ISAE) sisältää tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamista ja siitä raportoimista koskevia toimeksiantoja varten standardit ja ohjeistuksen, jotka käsittävät muun muassa parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten ja hypoteettisten oletusten tarkastamisessa sovellettavat toimenpiteet. Tämä standardi ei koske yleisellä tasolla tai kertovassa muodossa esitetyn tulevaisuutta koskevan informaation, kuten yhteisön vuosikertomukseen sisältyvän johdon katsauksen, tarkastamista, joskin useat tässä kuvatuista toimenpiteistä voivat soveltua tällaiseen tarkastukseen.
2. **Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamistoimeksiantossa tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä**
 - (a) **etteivät johdon tekemät parhaisiin arvioihin perustuvat oletukset, joille tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio perustuu, ole kohtuuttomia ja että mahdolliset hypoteettiset oletukset vastaavat informaation käyttötarkoitusta;**
 - (b) **että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on asianmukaisesti laadittu oletusten pohjalta;**
 - (c) **että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on esitetty asianmukaisesti ja kaikista olennaisista oletuksista on annettu riittävästi tietoja, esimerkiksi tuodaan selvästi esiin, perustuvatko oletukset parhaisiin arvioihin vai ovatko ne hypoteettisia; ja**
 - (d) **että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on laadittu samalla perusteella kuin mennyttä aikaa koskevat tilinpäätökset asianmukaisia laskentaperiaatteita soveltaen.**
3. ”Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio” tarkoittaa taloudellista informaatiota, joka perustuu oletuksiin tulevaisuudessa mahdollisesti toteutuvista tapahtumista ja yhteisön mahdollisista toimenpiteistä. Se on luonteeltaan erittäin subjektiivista, ja sen laatiminen vaatii merkittävästi harkintaa. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voi olla ennuste tai skenaario taikka niiden yhdistelmä, esimerkiksi yhtä vuotta koskeva ennuste ja viittä vuotta koskeva skenaario.
4. ”Ennusteella” tarkoitetaan tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota, joka perustuu oletuksiin tapahtumista, joiden johto odottaa toteutuvan tulevaisuudessa, sekä toimenpiteistä, joihin johto odottaa ryhtyvänsä informaation laatimisaikakohdan tilanteen perusteella (parhaaseen arvioon perustuvat oletukset).
5. ”Skenaariolla” tarkoitetaan tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota, joka perustuu:
 - (a) hypoteettisiin oletuksiin tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan, esimerkiksi kun jotkin yhteisöt ovat vasta aloittamassa toimintaansa tai suunnittelevat muuttavansa toimintansa luonnetta merkittävästi; tai

- (b) parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten ja hypoteettisten oletusten yhdistelmään.

Edellä kuvattu informaatio havainnollistaa tapahtumien ja toimenpiteiden mahdollisen toteutumisen mahdollisia vaikutuksia informaation laatimispäivän tilanteessa tarkasteltuina ("mitä jos" - tarkastelu).

6. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voi olla laadittu tilinpäätöksen muotoon tai se voi sisältää osia tilinpäätöksestä, ja se voidaan laatia:
- (a) sisäiseen käyttöön johdon työkaluksi, esimerkiksi mahdollisen investoinnin arvioimisen avuksi; tai
- (b) toimitettavaksi kolmansille osapuolille, esimerkiksi:
- esitteessä, jossa annetaan tulevaisuuden odotuksia koskevaa tietoa mahdollisille sijoittajille.
 - vuosikertomuksessa, jossa annetaan tietoa osakkeenomistajille, sääntelyelimille ja muille sidosryhmille.
 - luotonantajille tarkoitettua tietoa sisältävässä dokumentissa, joka voi sisältää esimerkiksi rahavirtaennusteita.
7. Johto on vastuussa tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation laatimisesta ja esittämisestä sekä niiden oletusten yksilöimisestä ja esittämisestä, joihin informaatio perustuu. Tilintarkastajaa voidaan pyytää tarkastamaan tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio ja raportoimaan siitä informaation luotettavuuden lisäämiseksi riippumatta siitä, onko informaatio tarkoitettu kolmansien osapuolten käyttöön vai sisäiseen käyttöön.

Tilintarkastajan ilmaisema varmuus tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta

8. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio liittyy tapahtumiin ja toimenpiteisiin, jotka eivät vielä ole toteutuneet eivätkä mahdollisesti toteudukaan. Vaikka tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation perustana olevia oletuksia tukevaa evidenssiä voi olla saatavissa, tällainen evidenssi on yleensä itsessään tulevaisuuteen suuntautuvaa ja sen vuoksi luonteeltaan spekulatiivista, toisin kuin se evidenssi, jota yleensä on käytettävissä mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvassa tilintarkastuksessa. Sen vuoksi tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa siitä, tullaanko tulevaisuutta koskevassa taloudellisessa informaatiossa esitetyt tulokset saavuttamaan.
9. Kun lisäksi otetaan huomioon, minkä tyypistä evidenssiä on saatavilla tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation perustana olevien oletusten arvioimiseksi, tilintarkastajan voi olla vaikea saavuttaa sellaista varmuuden tasoa, että hän voisi antaa positiivisessa muodossa ilmaistavan lausunnon siitä, että oletukset eivät ole olennaisesti virheellisiä. Tästä seuraa, että tämän standardin mukaan tilintarkastaja ilmaisee vain kohtalaisella tasolla olevan varmuuden raportoidessaan johdon tekemien oletusten kohtuullisuudesta. Silloin kun tilintarkastaja kuitenkin

on harkintansa mukaan saavuttanut asianmukaisen varmuustason, mikään ei estä häntä ilmaisemasta oletuksia koskevaa varmuutta positiivisessa muodossa.

Toimeksiannon vastaanottaminen

10. Ennen tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamista koskevan toimeksiannon vastaanottamista tilintarkastaja arvioi esimerkiksi seuraavia seikkoja:
 - informaation aiottu käyttötarkoitus;
 - onko informaatio yleisesti saatavissa vai onko sen jakelu rajoitettu;
 - oletusten luonne, ts. perustuvatko ne parhaisiin arvioihin vai ovatko ne hypoteettisia;
 - mitä osia informaatioon sisältyy; ja
 - minkä ajanjakson informaatio kattaa.
11. **Tilintarkastajan ei tulisi ottaa vastaan toimeksiantoa tai hänen tulisi luopua siitä, kun oletukset ovat selvästi epärealistisia tai kun tilintarkastaja uskoo, ettei tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio sovi siihen käyttöön, johon se on tarkoitettu.**
12. **Tilintarkastajan ja asiakkaan tulisi sopia toimeksiannon ehdoista.** On sekä yhteisön että tilintarkastajan edun mukaista, että tilintarkastaja lähettää toimeksiantokirjeen, joka auttaa välttämään toimeksiantoa koskevia väärinkäsityksiä. Toimeksiantokirjeessä käsitellään kappaleessa 10 mainittuja seikkoja sekä todetaan johdon olevan vastuussa oletuksista ja olevan velvollinen antamaan tilintarkastajan käyttöön kaiken oletusten perusteena käytetyn relevantin informaation ja perustiedot.

Liiketoiminnan tunteminen

13. **Tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellinen määrä tietoa liiketoiminnasta pystyäkseen arvioimaan, onko kaikki tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota laadittaessa tarvittavat oletukset tunnistettu.** Tilintarkastajan on myös tarpeellista tutustua tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tuottamisprosessiin esimerkiksi arvioimalla seuraavia seikkoja:
 - sisäiset kontrollit, jotka liittyvät tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tuottamisprosessiin, sekä tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota tuottavien henkilöiden asiantuntemus ja kokemus.
 - yhteisössä laadittava dokumentaatio, joka tukee johdon tekemiä oletuksia.
 - missä määrin käytetään tilastollisia, matemaattisia ja atk-avusteisia menetelmiä.
 - oletusten tekemiseen ja soveltamiseen käytettävät menetelmät.
 - aiemmilla tilikausilla laaditun tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkkuus ja syyt merkittäviin poikkeamiin.

14. **Tilintarkastajan tulisi arvioida, missä määrin hänen on perusteltua luottaa yhteisön tuottamaan mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon.** Tilintarkastajan on tunnettava yhteisön tuottama mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio pystyäkseen arvioimaan, onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio laadittu samoilla perusteilla kuin mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, sekä saadakseen toteutumaan pohjautuvan vertailuperusteen johdon tekemille oletuksille. Tilintarkastajan pitää esimerkiksi selvittää, onko asianomainen mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio ollut tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen kohteena ja onko sitä laadittaessa sovellettu hyväksyttäviä laskentaperiaatteita.
15. Jos aiemmasta mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta annettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisen tarkastuksen raportti ei ole ollut vakio- muotoinen tai jos yhteisö on vasta aloittamassa toimintaansa, tilintarkastaja arvioi näitä seikkoja ja niiden vaikutusta tulevia kausia koskevan taloudellisen informaation tarkastamiseen.

Informaation kattama ajanjakso

16. **Tilintarkastajan tulisi kiinnittää huomiota siihen, minkä ajanjakson tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio kattaa.** Koska oletukset ovat sitä spekulatiivisempia mitä pitemmän ajanjakson ne kattavat, johdon mahdollisuudet tehdä parhaisiin arvioihin perustuvia oletuksia vähentyvät ajanjakson pidentyessä. Katettava ajanjakso ei voi olla pidempi kuin aika, jolle johdolla on kohtuullinen perusta oletuksilleen. Seuraavassa mainitaan joitakin tekijöitä, joilla on merkitystä tilintarkastajan arvioidessa tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation kattamaa ajanjaksoa:
- toiminnan sykli: esimerkiksi jos kyseessä on merkittävä rakennusprojekti, projektin valmiiksi saattamiseen tarvittava aika saattaa määrätä informaation kattaman ajanjakson.
 - oletusten luotettavuus: esimerkiksi jos yhteisö on tuomassa markkinoille uutta tuotetta, katettava tulevaisuuden ajanjakso voisi olla lyhyehkö ja jakautua lyhyisiin jaksoihin kuten viikkoihin tai kuukausiin. Jos taas yhteisön liiketoimintaan kuuluu yksinomaan kiinteistön pitkäaikaista vuokraamista, ajanjakso voi kohtuudella olla suhteellisen pitkä.
 - käyttäjien tarpeet: tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voidaan laatia esimerkiksi lainahakemuksen yhteydessä ajanjaksolle, joka tarvitaan riittävän rahamäärän kerryttämiseen takaisinmaksua varten. Informaatio voidaan myös laatia sijoittajia varten debentuurien myynnin yhteydessä havainnollistamaan saatujen maksujen aiottua käyttöä tulevan ajanjakson kuluessa.

Tarkastustoimenpiteet

17. **Tarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessä tilintarkastajan tulisi ottaa huomioon esimerkiksi**
 - (a) **olennaisen virheellisuuden todennäköisyys;**
 - (b) **mahdollisten aikaisempien toimeksiantojen yhteydessä hankitut tiedot;**
 - (c) **johdon kyky tuottaa tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota;**
 - (d) **missä määrin johdon suorittamalla harkinnalla on vaikutusta tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon; ja**
 - (e) **taustatietojen riittävyys ja luotettavuus.**
18. Tilintarkastaja arvioi johdon parhaisiin arvioihin perustuvia oletuksia tukevan evidenssin lähdettä ja luotettavuutta. Tällaisten oletusten tueksi hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä sisäisistä ja ulkoisista lähteistä, esimerkiksi tarkastelemalla oletuksia mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation valossa ja arvioimalla, perustuvatko ne yhteisön kapasiteetin rajoissa toteutettavissa oleviin suunnitelmiin.
19. Kun on käytetty hypoteettisia oletuksia, tilintarkastaja arvioi, onko tällaisten oletusten kaikki merkittävät vaikutukset otettu huomioon. Esimerkiksi jos myynnin oletetaan kasvavan yhteisön senhetkistä tuotantokapasiteettia suuremmaksi, tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon pitää sisältyä lisäkapasiteetin edellyttämät investoinnit tai ne kustannukset, jotka aiheutuvat vaihtoehtoisista tavoista saada aikaan ennakoitu myynti esimerkiksi alihankintaa käyttäen.
20. Vaikka tilintarkastajan ei tarvitse hankkia hypoteettisia oletuksia tukevaa evidenssiä, hänen pitää varmistua siitä, että oletukset vastaavat tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation käyttötarkoitusta ja ettei ei ole syytä uskoa niiden olevan selvästi epärealistisia.
21. Tilintarkastajan pitää vakuuttua siitä, että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on asianmukaisesti laadittu johdon tekemien oletusten pohjalta, esimerkiksi tekemällä erilaisia tarkistuksia, kuten uudelleenlaskentaa, ja käymällä läpi informaation sisäistä johdonmukaisuutta, toisin sanoen sitä, että johdon suunnittelemat toimenpiteet ovat keskenään yhteensopivia ja että yhteisiin muuttujiin, kuten korkokantoihin, perustuvien lukujen määrittämisessä ei esiinny epä johdonmukaisuutta.
22. Tilintarkastaja keskittyy siihen, missä määrin erityisen vaihteluherkillä alueilla on olennaista vaikutusta tulevaisuutta koskevassa taloudellisessa informaatioissa esitettyihin tuloksiin. Tämä vaikuttaa siihen, minkä verran tilintarkastaja pyrkii hankkimaan tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Se vaikuttaa myös tilintarkastajan arvioon esitettyjen tietojen asianmukaisuudesta ja riittävydestä.
23. Kun tilintarkastaja saa toimeksiannon tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation yhden tai useamman osatekijän, esimerkiksi yksittäisen tilinpäätöslaskelman, tarkastamisesta, hänen on tärkeää arvioida tilinpäätöksen muiden osien keskinäisiä suhteita.

24. Silloin kun tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio kattaa jo kuluneen osan meneillään olevasta tilikaudesta, tilintarkastaja harkitsee, miltä osin toimenpiteitä pitää kohdistaa mennyttä aikaa koskevaan informaatioon. Toimenpiteet vaihtelevat olosuhteiden mukaisesti, esimerkiksi sen mukaan, miten suuri osa informaation kattamasta ajanjaksosta on jo kulunut.
25. **Tilintarkastajan tulisi saada johdolta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, mikä on tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus, onko johto tuonut esiin kaikki tekemänsä merkittävät oletukset, sekä siitä, että johto hyväksyy vastuunsa tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta.**

Esittämistapa ja esitettävät tiedot

26. Arvioidessaan tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation esittämistapaa ja siinä esitettyjä tietoja tilintarkastajan tulee, sen lisäksi että hän ottaa huomioon asiaa koskevien säästösten, määräysten tai ammatillisten standardien sisältämät nimenomaiset vaatimukset, myös arvioida:
- (a) onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio esitetty selkeästi ja harhaanjohtamattomasti;
 - (b) onko laatimisperiaatteet esitetty selkeästi tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon kuuluvissa liitetiedoissa;
 - (c) onko oletuksista annettu riittävästi tietoa tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon kuuluvissa liitetiedoissa. Informaatiosta pitää käydä selvästi esiin, perustuvatko oletukset johdon parhaisiin arvioihin vai ovatko ne hypoteettisia, ja silloin kun oletuksia on tehty alueilla, jotka ovat olennaisia ja joihin liittyy merkittävästi epävarmuutta, tämä epävarmuus ja siitä johtuva tulosten vaihteluherkyys on tuotava riittävästi esille;
 - (d) onko tuotu esiin, minkä päivän tilanteesta tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on laadittu. Johdon pitää vahvistaa, että oletukset ovat asianmukaisia kyseisen päivän tilanteessa, vaikka taustalla oleva informaatio voi koskea pidempää ajanjaksoa;
 - (e) kun tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on ilmaistu vaihteluväliä käyttäen, onko tuotu selkeästi esiin peruste, jolla vaihteluvälin rajat on määritetty, ja onko vaihteluväli valittu tavalla, joka ei ole vinoutunut ja harhaanjohtava; ja
 - (f) onko tuotu esiin mahdollinen laatimisperiaatteiden muutos viimeisimpään mennyttä kautta koskevaan tilinpäätökseen verrattuna, muutokseen johtanut syy ja muutoksen vaikutus tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon.

Tulevaisuutta koskevan informaation tarkastamisesta annettava raportti

27. **Raportin, jonka tilintarkastaja antaa tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta, tulisi sisältää seuraavaa:**
- (a) **otsikko;**
 - (b) **vastaanottaja;**
 - (c) **tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation yksilöinti;**
 - (d) **viittaus tähän standardiin tai tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota tarkastettaessa sovellettaviin relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin;**
 - (e) **maininta siitä, että johto on vastuussa tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta ja oletuksista, joihin informaatio perustuu;**
 - (f) **tarvittaessa maininta tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation käyttötarkoituksesta ja/tai sen jakelua koskevista rajoituksista;**
 - (g) **negatiivisessa muodossa ilmaistu varmuus siitä, antavatko oletukset kohtuullisen perustan tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle;**
 - (h) **lausunto siitä, onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio asianmukaisesti laadittu tehtyjen oletusten pohjalta ja esitetty relevantin tilinpäätösnormiston mukaisesti;**
 - (i) **asianmukaiset varaukset tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation osoittamien tulosten saavutettavuuden suhteen;**
 - (j) **kertomuksen päiväys, jonka tulisi olla päivä, jona toimenpiteet on saatettu loppuun;**
 - (k) **tilintarkastajan osoite; ja**
 - (l) **allekirjoitus.**
28. Tällaisessa raportissa:
- mainitaan, onko tilintarkastajan tietoon tullut oletuksia tukevan evidenssin tarkastamisen perusteella mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, että oletukset eivät anna kohtuullista perustaa tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle.
 - annetaan lausunto siitä, onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio asianmukaisesti laadittu tehtyjen oletusten pohjalta ja esitetty relevantin tilinpäätösnormiston mukaisesti.
 - mainitaan, että:

- toteutuvat tulokset todennäköisesti poikkeavat tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation mukaisista tuloksista, koska ennakoituiden tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla, ja poikkeama saattaa olla olennainen. Vastaavasti silloin, kun tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on esitetty vaihteluvälillä muodossa, mainitaan että ei ole varmuutta toteutuvien tulosten osuudesta vaihteluvälille; ja
 - jos kyseessä on skenaario, tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on laadittu (mainitaan mihin tarkoitukseen), ja sitä laadittaessa on käytetty joukkoa oletuksia, joihin sisältyy hypoteettisia oletuksia tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan. Lukijoita siis varoitetaan käyttämästä tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota muuhun kuin mainittuun tarkoitukseen.
29. Seuraavassa on esimerkinomainen ote ennustetta koskevasta vakio-
muotoisesta raportista:

Olemme tarkastaneet kyseisen ennusteen¹ tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annetun kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) mukaisesti. Johto on vastuussa ennusteesta sekä liitetiedossa X esitetyistä oletuksista, joihin ennuste perustuu.

Oletuksia tukevaan evidenssiin kohdistuneen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, etteivät nämä oletukset antaisi kohtuullista perustaa ennusteelle. Ennuste on käsityksemme mukaan asianmukaisesti laadittu oletusten pohjalta ja esitetty Y:n² mukaisesti.

Toteutuvat tulokset tulevat todennäköisesti poikkeamaan ennusteesta, koska ennakoituiden tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla, ja poikkeama saattaa olla olennainen.

30. Seuraavassa on esimerkinomainen ote skenaarion³ koskevasta vakio-
muotoisesta raportista:

Olemme tarkastaneet kyseisen skenaarion³ tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annetun kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) mukaisesti. Johto on vastuussa skenaarion³ sekä liitetiedossa X eritellyistä oletuksista, joihin skenaario perustuu.

¹ Mainitaan yhteisön nimi ja ennusteen kattama ajanjakso sekä yksilöidään informaatio sopivalla tavalla esimerkiksi viittaamalla sivunumeroihin tai yksittäisiin laskelmiin.

² Mainitaan relevantti tilinpäätösnormisto.

³ Mainitaan yhteisön nimi ja skenaarion kattama ajanjakso sekä yksilöidään informaatio sopivalla tavalla, esimerkiksi viittaamalla sivunumeroihin tai yksittäisiin laskelmiin.

Tämä skenaario on laadittu (mainitaan mihin tarkoitukseen). Koska yhteisö on vasta aloittamassa toimintaansa, skenaariota laadittaessa on käytetty useita oletuksia, joihin sisältyy hypoteettisia oletuksia tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan. Lukijoita siis varoitetaan, että tämä skenaario ei välttämättä sovellu muuhun kuin edellä mainittuun tarkoitukseen.

Oletuksia tukevaan evidenssiin kohdistuneen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, etteivät nämä oletukset antaisi kohtuullista perustaa skenaariolle, olettaen, että (mainitaan tehdyt hypoteettiset oletukset tai viitataan niihin). Skenaario on käsityksemme mukaan asianmukaisesti laadittu oletusten pohjalta ja esitetty Z:n⁴ mukaisesti.

Vaikka edellä kuvatut hypoteettisten oletusten mukaiset tapahtumat toteutuisivat, on silti todennäköistä, että toteutuvat tulokset poikkeavat skenaarion mukaisista tuloksista, koska muut ennakoituiden tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla, ja poikkeama voi olla olennainen.

31. **Silloin kun tilintarkastaja uskoo, että tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation esittämistapa tai siinä esitettävät tiedot eivät ole asianmukaisia, hänen tulisi esittää varauman sisältävä tai kielteinen lausunto tulevaisuutta koskevasta informaatiosta antamassaan raportissa tai luopua toimeksiannosta.** Esimerkkinä tästä voisi olla tapaus, jossa muutoksille erityisen herkkien oletusten vaikutuksia ei ole esitetty taloudellisessa informaatiossa asianmukaisesti.
32. **Silloin kun tilintarkastaja uskoo, että yksi tai useampi merkittävä oletus ei anna kohtuullista perustaa parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten pohjalta laaditulle tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle tai että yksi tai useampi merkittävä oletus ei anna kohtuullista perustaa tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle, kun on käytetty hypoteettisia oletuksia, tilintarkastajan tulisi joko esittää kielteinen lausunto tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamassaan raportissa tai luopua toimeksiannosta.**
33. **Silloin kun tarkastukseen on vaikuttamassa seikkoja, jotka estävät yhden tai useamman kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsotun toimenpiteen suorittamisen, tilintarkastajan tulisi joko luopua toimeksiannosta tai vaihtoehtoisesti jättää lausunto antamatta ja kuvata työn laajuutta koskeva rajoitus tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamassaan raportissa.**

⁴ Ks. alaviite 2.

**KANSAINVÄLINEN
VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3402
PALVELUORGANISAATIOSSA OLEVIA KONTROLLEJA
KOSKEVAT VARMENNUSRAPORTIT**

(Sovelletaan palveluorganisaatioiden tilintarkastajien varmennusraportteihin kausilta,
jotka päättyvät 15.6.2011 tai sen jälkeen.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–6
Voimaantulo	7
Tavoitteet	8
Määritelmät	9
Vaatimukset	
ISAE 3000	10
Eettiset vaatimukset	11
Johto ja hallintoelimet	12
Hyväksyminen ja jatkaminen	13–14
Kriteerien soveltuvuuden arvioiminen	15–18
Olenaisuus	19
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä	20
Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen	21–22
Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen	23
Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen	24–29
Sisäisen tarkastuksen tekemä työ	30–37
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	38–40
Muu informaatio	41–42
Myöhemmät tapahtumat	43–44
Dokumentointi	45–52
Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen	53–55

Muut kommunikointivelvoitteet	56
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A2
Määritelmät	A3–A4
Eettiset vaatimukset	A5
Johto ja hallintoelimet	A6
Hyväksyminen ja jatkaminen	A7–A12
Kriteerien soveltuvuuden arvioiminen	A13–A15
Olennaisuus	A16–A18
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä	A19–A20
Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen	A21–A24
Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen	A25–A27
Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen	A28–A36
Sisäisen tarkastuksen tekemä työ	A37–A41
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A42–A43
Muu informaatio	A44–A45
Dokumentointi	A46
Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen	A47–A52
Muut kommunikointivelvoitteet	A53
Liite 1: Esimerkki palveluorganisaation kannanotoista	
Liite 2: Esimerkki palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportista	
Liite 3: Esimerkki palveluorganisaation tilintarkastajan mukautetusta varmennusraportista	

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3402 *Palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa, jossa käsitellään ISAE-standardien sitovuutta.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiannostandardissa (ISAE) käsitellään toimeksiannon suorittajan¹ suorittamia varmennustoimeksiantoja, joiden tarkoituksena on tuottaa käyttäjäyhteisöjen ja niiden tilintarkastajien käyttöön palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskeva raportti, kun palveluorganisaatio tuottaa käyttäjäyhteisöille sellaista palvelua, joka on todennäköisesti relevantti käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin. Standardi täydentää ISA 402:ta² siten, että tämän standardin mukaisesti laadittavista raporteista voidaan saada asianmukaista evidenssiä ISA 402:ta sovellettaessa. (Viittaus: kappale A1)
2. *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä* todetaan, että varmennustoimeksianto voi olla ”kohtuullisen varmuuden antava” toimeksianto tai ”rajoitetun varmuuden antava” toimeksianto ja että varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto.³ Tässä standardissa käsitellään vain kohtuullisen varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja.⁴
3. Tätä standardia sovelletaan vain silloin, kun palveluorganisaatio vastaa kontrollien rakenteen sopivuudesta tai pystyy muutoin esittämään sitä koskevan kannanoton. Tässä standardissa ei käsitellä varmennustoimeksiantoja, joissa:
 - (a) raportoidaan vain siitä, ovatko palveluorganisaatioissa olevat kontrollit toimineet kuvatulla tavalla; tai
 - (b) raportoidaan muista palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista kuin niistä, jotka liittyvät sellaiseen palveluun, joka on todennäköisesti relevantti käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin (esimerkiksi kontrollit, jotka vaikuttavat käyttäjäyhteisöjen tuotantoon tai laadunvalvontaan).

Tämä standardi sisältää kuitenkin jonkin verran ohjeistusta tällaisista toimeksiannoista, jotka suoritetaan ISAE 3000:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A2)

4. Kontrolleja koskevan varmennusraportin antamisen lisäksi palveluorganisaation tilintarkastaja voi saada toimeksiannon esimerkiksi seuraavanlaisten tämän standardin ulkopuolelle jäävien raporttien antamisesta:

¹ ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastukset tai yleisluonteiset tarkastukset*, kappale 12(r).

² ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

³ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12

⁴ Tämän standardin kappaleet 13 ja 53(k)

- (a) raportti palveluorganisaation ylläpitämistä käyttäjäyhteisön liiketapahtumista tai saldoista; tai
- (b) raportti palveluorganisaatioissa oleviin kontrolleihin kohdistuvista erikseen sovittavista toimenpiteistä.

Suhde ISAE 3000:een (uudistettu), muihin ammatillisiin ohjeisiin ja muihin vaatimuksiin

5. Palveluorganisaation tilintarkastajan on noudatettava ISAE 3000:ta (uudistettu) ja tätä standardia, kun hän suorittaa palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevia varmennustoimeksiantoja. Tämä standardi täydentää ISAE 3000:ta mutta ei korvaa sitä, ja tässä standardissa käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISAE 3000:ta (uudistettu) tulee soveltaa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, jossa raportoidaan palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista.
6. ISAE 3000:n (uudistettu) noudattaminen edellyttää muun muassa, että noudatetaan varmennustoimeksiantoihin liittyviä International Ethics Standards Boardin antamia *Eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia.⁵ Se edellyttää myös, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQC 1:tä⁶ tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1.

Voimaantulo

7. Tätä standardia sovelletaan palveluorganisaatioiden tilintarkastajien varmennusraportteihin kausilta, jotka päättyvät 15.6.2011 tai sen jälkeen.

Tavoitteet

8. Palveluorganisaation tilintarkastajan tavoitteena on:
 - (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko soveltuvien kriteerien perusteella kaikilta olennaisilta osin niin, että:
 - (i) järjestelmä on esitetty palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tietynä ajanjaksona (tai tietynä ajankohtana, jos kyseessä on 1-tyyppin raportti);
 - (ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit ovat olleet rakenteeltaan sopivia tietynä ajanjaksona (tai tietynä ajankohtana, jos kyseessä on 1-tyyppin raportti);

⁵ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(a), 20 ja 34

⁶ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(b) ja 31(a). Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1, *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

- (iii) kontrollit ovat toimineet tehokkaasti kohtuullisen varmuuden antamisessa palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta tietynä ajanjaksona, silloin kun tämä kuuluu toimeksiantoon;
- (b) raportoida kohdassa (a) tarkoitetuista seikoista havaintojensa mukaisesti.

Määritelmät

9. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
 - (a) Pois jättävä menetelmä – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta mutta kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit on jätetty pois palveluorganisaation järjestelmän kuvauksesta ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiannosta. Palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksianto kattavat palveluorganisaatioissa olevat kontrollit, joiden avulla seurataan palveluorganisaation alihankkijalla olevien kontrollien tehokkuutta ja joihin voi kuulua, että palveluorganisaatio käy läpi alihankkijalla olevia kontrolleja koskevan varmennusraportin.
 - (b) Käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit – Kontrollit, jotka palveluorganisaatio palvelunsa rakenteessa olettaa käyttäjyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on tarpeellista palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi, yksilöidään tässä kuvauksessa.
 - (c) Valvontatavoite – Tietyn kontrolleihin liittyvän näkökohdan tarkoitus tai päämäärä. Valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla.
 - (d) Palveluorganisaatioissa olevat kontrollit – Kontrollit, jotka koskevat palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattaman valvontatavoitteen saavuttamista. (Viittaus: kappale A3)
 - (e) Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit – Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit, jotka antavat kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteen saavuttamisesta.
 - (f) Kriteerit – Kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettävät vertailuperusteet. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä.
 - (g) Mukaan ottava menetelmä – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta ja että kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit sisältyvät palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen ja kuuluvat palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiantoon. (Viittaus: kappale A4)

- (h) Sisäinen tarkastus – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta.
- (i) Sisäiset tarkastajat – Henkilöt, jotka suorittavat sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Sisäiset tarkastajat voivat kuulua sisäisen tarkastuksen osastoon tai vastaavaan toimintoon.
- (j) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä ”1-tyypin raportti”) – Raportti, joka sisältää
 - (i) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästä;
 - (ii) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että:
 - a. palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tietynä ajankohtana;
 - b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tietynä ajankohtana rakenteeltaan sopivat; ja
 - (iii) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, jossa ilmaistaan kohtuullisen varmuuden antava johtopäätös kohdissa (ii) a.–b. tarkoitetuista seikoista.
- (k) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä ”2-tyypin raportti”) – Raportti, joka sisältää:
 - (i) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästä;
 - (ii) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että:
 - a. palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tietynä ajanjaksona;
 - b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tietynä ajanjaksona rakenteeltaan sopivat; ja
 - c. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit toimivat tehokkaasti tietynä ajanjaksona; ja

- (iii) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, joka
 - a. sisältää kohtuullisen varmuuden antavan johtopäätöksen kohdissa (ii)a.–c. tarkoitetuista seikoista; ja
 - b. sisältää kuvauksen kontrollien testauksesta ja sen tuloksista.
- (l) Palveluorganisaation tilintarkastaja – Toimeksiannon suorittaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaatiossa olevia kontroleja koskevan varmennusraportin.
- (m) Palveluorganisaatio – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjyhteisöille palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.
- (n) Palveluorganisaation järjestelmä (tai järjestelmä) – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu ja otettu käyttöön palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjyhteisöille. Palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa yksilöidään: palvelut, jotka se kattaa, ajanjakso tai – jos kyseessä on 1-tyyppin raportti – ajankohta, jota kuvaus koskee, valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit.
- (o) Palveluorganisaation kannanotto – Kirjallinen kannanotto kappaleessa 9(k)(ii) (tai jos kyseessä on 1-tyyppin raportti, kappaleessa 9(j)(ii)) tarkoitetuista seikoista.
- (p) Palveluorganisaation alihankkija – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.
- (q) Kontrollien testaus – Toimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisessa.
- (r) Käyttäjyhteisön tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.⁷
- (s) Käyttäjyhteisö – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota.

Vaatimukset

ISAE 3000 (uudistettu)

10. Palveluorganisaation tilintarkastaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut sekä tämän standardin että ISAE 3000:n (uudistettu) vaatimuksia.

⁷ Jos kyseessä on palveluorganisaation alihankkija, alihankkijan palveluja käyttävän palveluorganisaation tilintarkastaja on myös käyttäjyhteisön tilintarkastaja.

Eettiset vaatimukset

11. Palveluorganisaation tilintarkastajan on noudatettava varmennustoimeksiantoihin liittyviä IESBAn eettisten sääntöjen osia A ja B⁸ tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia. (Viittaus: kappale A5)

Johto ja hallintoelimet

12. Silloin kun palveluorganisaation tilintarkastajan on tämän standardin mukaan osoitettava palveluorganisaatiolle tiedusteluja, pyydettyä siltä vahvistusilmoituksia, kommunikotava sen kanssa tai oltava muutoin sen kanssa vuorovaikutuksessa, hänen on ratkaistava, kuka tai ketkä palveluorganisaation johdossa tai hallintorakenteessa ovat asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa hänen tulisi olla vuorovaikutuksessa. Tähän on kuuluttava harkinta siitä, ke(i)llä henkilö(i)llä on kyseessä olevia seikkoja koskien asianmukaiset velvollisuudet ja tiedot. (Viittaus: kappale A6)

Hyväksyminen ja jatkaminen

13. Ennen kuin palveluorganisaation tilintarkastaja suostuu hyväksymään toimeksiannon tai jatkamaan sitä, hänen on:
 - (a) ratkaistava.
 - (i) onko hänellä kyvyt ja pätevyys toimeksiannon suorittamiseksi; (viittaus: kappale A7)
 - (ii) ovatko kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa palveluorganisaation käyttävän laatiessaan kuvausta järjestelmästä, soveltuvia ja ovatko ne käyttäjyhteisöjen ja näiden tilintarkastajien saatavilla; ja
 - (iii) pitääkö paikkansa, etteivät toimeksianto ja palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ole laajuudeltaan niin rajoitettuja, etteivät ne todennäköisesti olisi hyödyllisiä käyttäjyhteisöille ja näiden tilintarkastajille.
 - (b) hankittava palveluorganisaatiolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää:
 - (i) vastaavansa järjestelmänsä koskevan kuvauksen ja sen yhteydessä esitettävän palveluorganisaation kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kyseisen kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa; (viittaus: kappale A8)
 - (ii) vastaavansa siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen yhteydessä esitettävälle kannanotolle on kohtuullinen perusta; (viittaus: kappale A9)

⁸ [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- (ii) olevansa velvollinen mainitsemaan palveluorganisaation kannanotossa ne kriteerit, joita on käytetty sen järjestelmän kuvausta laadittaessa;
- (iii) olevansa velvollinen mainitsemaan järjestelmän kuvauksessa:
 - a. valvontatavoitteet; ja
 - b. silloin kun ne on määrätty säädöksessä tai määräyksestä tai ne on määrännyt jokin muu taho (esimerkiksi käyttäjärhymä tai ammatillinen järjestö), taho, joka ne on määrännyt;
- (iv) olevansa velvollinen tunnistamaan järjestelmänsä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit sekä suunnittelemaan ja ottamaan käyttöön kontrolleja, jotka antavat kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät nämä riskit estä sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista, ja näin ollen siitä, että mainitut valvontatavoitteet saavutetaan; ja (viittaus: kappale A10)
- (v) olevansa velvollinen antamaan palveluorganisaation tilintarkastajalle:
 - a. pääsyn kaikkeen palveluorganisaation tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ja sen yhteydessä esitettävän palveluorganisaation kannanoton kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin, mukaan lukien palvelutasoa koskevat sopimukset;
 - b. muun tiedon, jota palveluorganisaation tilintarkastaja saattaa pyytää palveluorganisaatiolta varmennustoimeksiantoa varten; ja
 - c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden palveluorganisaatioissa toimivien henkilöiden kanssa, joilta palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

14. Jos palveluorganisaatio pyytää muutosta toimeksiannon laajuuteen ennen toimeksiannon loppuun saattamista, palveluorganisaation tilintarkastajan on oltava vakuuttunut siitä, että muutokselle on kohtuullinen peruste. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

Kriteerien soveltuvuuden ratkaiseminen

15. Palveluorganisaation tilintarkastajan on ratkaistava, onko palveluorganisaatio käyttänyt soveltuvia kriteerejä laatiessaan kuvausta järjestelmästä, arvioidessaan, ovatko kontrollit rakenteeltaan sopivia ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, arvioidessaan, toimivatko kontrollit tehokkaasti.

16. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja ratkaisee, ovatko kriteerit soveltuvat, arvioidakseen palveluorganisaation järjestelmän kuvausta, hänen on selvitettävä, sisältyykö kriteereihin vähintään seuraavaa:
- (a) esitetäänkö kuvauksessa, kuinka palveluorganisaation järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mihin kuuluu, sen mukaan kuin on asianmukaista:
 - (i) tuotettavien palvelujen tyypit, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, käsiteltävien liiketapahtumien lajit;
 - (ii) sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä toteutettavat toimenpiteet, joilla palvelut tuotetaan, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, ne toimenpiteet, joilla liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan sekä siirretään raportteihin ja muuhun käyttäjyhteisöjä varten tuotettavaan informaatioon;
 - (iii) niihin liittyvä aineisto ja sitä tukeva informaatio, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, kirjanpitoaineisto, sitä tukeva informaatio ja erityiset tilit, joita käytetään liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportointiin; tämä sisältää virheellisen tiedon korjaamisen ja sen, kuinka tieto siirretään raportteihin ja muuhun käyttäjyhteisöjä varten tuotettavaan informaatioon;
 - (iv) kuinka palveluorganisaation järjestelmässä käsitellään merkittäviä tapahtumia ja olosuhteita, jotka eivät ole liiketapahtumia;
 - (v) prosessi, jonka avulla raportit ja muu käyttäjyhteisöjä varten tuotettava informaatio laaditaan;
 - (vi) erityiset valvontatavoitteet ja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi suunnitellut kontrollit;
 - (vii) käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit, jotka on otettu huomioon kontrollien rakenteessa; ja
 - (viii) muut näkökohdat, jotka liittyvät palveluorganisaation valvontaympäristöön, riskienarviointiprosessiin, tietojärjestelmään (siihen liittyvät liiketoimintaprosessit mukaan lukien) ja kommunikointiin, kontrollitoimintoihin sekä valvoviin kontrolleihin ja jotka ovat relevantteja tuotettavien palvelujen kannalta.
 - (b) jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, sisältääkö kuvaus relevantit yksityiskohdalliset tiedot muutoksista, joita palveluorganisaation järjestelmässä on tapahtunut kuvauksen kattamana ajanjaksona.
 - (c) puuttuuko kuvauksesta palveluorganisaation kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta relevanttia tietoa tai onko tieto esitetty vääristyneenä ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu monenlaisten käyttäjyhteisöjen ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi

eikä se näin ollen välttämättä sisällä kaikkia palveluorganisaation järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen käyttäjäyhteisö ja sen tilintarkastaja saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään.

17. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja ratkaisee, ovatko kriteerit soveltuvat, arvioidakseen kontrollien rakennetta, hänen on selvitettävä, sisältyykö kriteereihin vähintään seuraavaa:
 - (a) onko palveluorganisaatio tunnistanut riskit, jotka uhkaavat sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista; ja
 - (b) antavatko kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit, jos niitä käytetään kuvatulla tavalla, kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät kyseiset riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista.

18. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja ratkaisee, ovatko kriteerit soveltuvat sen arvioimiseksi, toimivatko kontrollit tehokkaasti kohtuullisen varmuuden tuottamisessa siitä, että kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet saavutetaan, hänen on selvitettävä, sisältyykö kriteereihin vähintään se, onko kontrolleja johdonmukaisesti sovellettu tarkoitetulla tavalla tietyinä ajanjaksona. Tähän kuuluu, ovatko manuaalisia kontrolleja soveltaneet sellaiset henkilöt, joilla on asiamukainen pätevyys ja valtuudet. (Viittaus: kappaleet A13–A15)

Olellisuus

19. Toimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on harkittava olellisuutta sen osalta, onko kuvaus esitetty oikein, sekä kontrollien rakenteen sopivuuden ja, jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, kontrollien toiminnan tehokkuuden osalta. (Viittaus: kappaleet A16–A18)

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä

20. Palveluorganisaation tilintarkastajan on muodostettava käsitys palveluorganisaation järjestelmästä, mukaan lukien toimeksiantoon kuuluvat kontrollit. (Viittaus: kappaleet A19–A20)

Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen

21. Palveluorganisaation tilintarkastajan on hankittava palveluorganisaation järjestelmän kuvaus, luettava se ja arvioitava, onko ne kuvaukseen liittyvät näkökohdat, jotka kuuluvat toimeksiantoon, esitetty oikein, mihin kuuluu (viittaus: kappaleet A21–22)
 - (a) ovatko palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet olosuhteisiin nähden kohtuullisia; (viittaus: kappale A23)
 - (b) onko kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit otettu käyttöön;
 - (c) onko käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit, jos niitä on, kuvattu riittäväällä tavalla; ja

- (d) onko palveluorganisaation alihankkijan suorittamat palvelut, jos niitä on, kuvattu riittävällä tavalla, mukaan lukien se, onko niiden osalta käytetty mukaan ottavaa menetelmää vai pois jättävää menetelmää.
22. Palveluorganisaation tilintarkastajan on tiedustelujen ja yhdessä niiden kanssa käytettävien muiden toimenpiteiden avulla ratkaistava, onko palveluorganisaation järjestelmä otettu käyttöön. Näihin muihin toimenpiteisiin tulee kuulua havainnointia sekä asiakirjojen ja muun aineiston tutkimista, joka kohdistuu tapaan, jolla palveluorganisaation järjestelmä toimii ja kontrolleja sovelletaan. (Viittaus: kappale A24)

Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen

23. Palveluorganisaation tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi, sekä arvioitava, ovatko nämä kontrollit rakenteeltaan sopivia. Tämän ratkaisun tulee sisältää seuraavat seikat: (viittaus: kappaleet A25–A27)
- (a) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien tunnistaminen; ja
 - (b) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa yksilöityjen kontrollien ja kyseisten riskien välisen yhteyden arvioiminen.

Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen

24. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja antaa 2-tyypin raportin, hänen on testattava ne kontrollit, joiden hän on todennut olevan tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi, sekä arvioitava niiden toiminnan tehokkuus kyseisenä ajanjaksona. Aiemmissa toimeksiannoissa hankittu evidenssi siitä, että kontrollit ovat toimineet tyydyttävästi aiemmilla kausilla, ei anna perustetta testauksen vähentämiselle, vaikka sitä täydentämässä olisi tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella hankittua evidenssiä. (Viittaus: kappaleet A28–A32)
25. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on:
- (a) suoritettava tiedusteluja ja yhdessä niiden kanssa muita toimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä siitä
 - (i) miten kontrollia on sovellettu;
 - (ii) miten johdonmukaisesti kontrollia on sovellettu; ja
 - (iii) kuka on soveltanut kontrollia tai millä keinoin sitä on sovellettu;
 - (b) selvitettävä, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, onko tarpeellista hankkia näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa evidenssiä; ja (viittaus: kappaleet A33–A34)

- (c) päätettävä tarkastettavien yksikköjen valitsemistavoista, joilla toimenpiteen tavoitteet saavutetaan tehokkaasti. (Viittaus: kappaleet A35–A36)
26. Kontrollien testauksen laajuudesta päättäessään palveluorganisaation tilintarkastajan on harkittava sellaisia seikkoja kuin tarkastettavan perusjoukon ominaispiirteet, mihin kuuluu kontrollien luonne, niiden soveltamistiheys (esimerkiksi kuukausittain, päivittäin, useita kertoja päivässä) sekä poikkeamien odotettavissa oleva osuus.

Otanta

27. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja käyttää otantaa, hänen on: (viittaus: kappaleet A35–A36)
- (a) otosta suunnitellessaan otettava huomioon toimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan;
- (b) määritettävä riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi asianmukaisen alhaiselle tasolle;
- (c) valittava otokseen yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi;
- (d) jos suunniteltu toimenpide ei ole sovellettavissa valittuun yksikköön, kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön; ja
- (e) jos hän ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja toimenpiteitä eikä sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, käsiteltävä kyseistä yksikköä poikkeamana.

Poikkeamien luonne ja syyt

28. Palveluorganisaation tilintarkastajan on tutkittava tunnistettujen poikkeamien luonne ja syyt sekä ratkaistava:
- (a) ovatko tunnistetut poikkeamat poikkeamien odotetun osuuden rajoissa ja ovatko ne hyväksyttävissä; täten antaako suoritettu testaus asianmukaisen perustan johtopäätökselle, että kontrolli toimii tehokkaasti tietyssä ajanjaksona;
- (b) onko tarpeellista testata lisää kyseistä kontrollia tai muita kontrolleja johtopäätöksen tekemiseksi siitä, toimivatko tietyyn valvontatavoitteeseen liittyvät kontrollit tehokkaasti tietyssä ajanjaksona; tai (viittaus: kappale A25)
- (c) antaako suoritettu testaus asianmukaisen perustan johtopäätökselle, ettei kontrolli ole toiminut tehokkaasti tietyssä ajanjaksona.
29. Niissä äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa, joissa palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo otoksessa havaitun poikkeaman olevan poikkeuksellinen poikkeama eikä ole havaittu muita kontrolleja, jotka antaisivat hänelle mahdollisuuden johtopäätökseen, että relevanttiin valvontatavoitteeseen liittyvät kontrollit toimivat tehokkaasti tietyssä ajanjaksona, hänen on hankittava korkealla tasolla

oleva varmuus siitä, ettei tällainen poikkeama edusta perusjoukkoa. Palveluorganisaation tilintarkastajan on hankittava tämän tasoinen varmuus suorittamalla lisää toimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ettei kyseinen poikkeama vaikuta perusjoukon muuhun osaan.

Sisäisen tarkastuksen tekemä työ⁹

Käsityksen muodostaminen sisäisestä tarkastuksesta

30. Jos palveluorganisaatiolla on sisäinen tarkastus, palveluorganisaation tilintarkastajan on muodostettava käsitys sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta ja sen suorittamista toimista sen määrittämiseksi, onko sisäinen tarkastus todennäköisesti relevantti toimeksiannon kannalta. (Viittaus: kappale A37)

Päättäminen sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämisestä ja sen laajuudesta

31. Palveluorganisaation tilintarkastajan on:
- (a) ratkaistava, soveltuuko sisäisten tarkastajien tekemä työ todennäköisesti toimeksiannon tarkoituksiin; ja
 - (b) myönteisessä tapauksessa määritettävä sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltu vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.
32. Ratkaistessaan, soveltuuko sisäisten tarkastajien tekemä työ todennäköisesti toimeksiannon tarkoituksiin, palveluorganisaation tilintarkastajan on arvioitava:
- (a) sisäisen tarkastuksen objektiivisuus;
 - (b) sisäisten tarkastajien ammatillinen osaaminen;
 - (c) noudatetaanko sisäisten tarkastajien työssä todennäköisesti ammatillista huolellisuutta; ja
 - (d) onko todennäköistä, että sisäiset tarkastajat ja palveluorganisaation tilintarkastaja kommunikoivat tehokkaasti keskenään.
33. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja määrittää sisäisten tarkastajien tekemän työn suunniteltua vaikutusta hänen toimenpiteidensä luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, hänen on otettava huomioon: (viittaus: kappale A38)
- (a) yksittäisten töiden, jotka sisäinen tarkastus jo on tehnyt tai tekee myöhemmin, luonne ja laajuus;
 - (b) tämän työn merkitys palveluorganisaation tilintarkastajan johtopäätösten kannalta; ja
 - (c) miten subjektiivista on ollut sen evidenssin arviointi, jota näiden johtopäätösten tueksi on koottu.

⁹ Tässä standardissa ei käsitellä tilanteita, joissa yksittäiset sisäiset tarkastajat välittömästi avustavat palveluorganisaation tilintarkastajaa tilintarkastustoimenpiteissä.

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen

34. Jotta palveluorganisaation tilintarkastaja voisi käyttää sisäisten tarkastajien yksittäisiä töitä, hänen on arvioitava kyseiset työt ja kohdistettava niihin tarkastustoimenpiteitä ratkaistakseen, soveltuvatko ne hänen tarkoituksiinsa. (Viittaus: kappale A39)
35. Ratkaistakseen, soveltuvatko sisäisten tarkastajien yksittäiset työt palveluorganisaation tilintarkastajan tarkoituksiin, palveluorganisaation tilintarkastajan on arvioitava:
- ovatko työn suorittaneet riittävän ammatillisen koulutuksen ja ammatilliset taidot omaavat sisäiset tarkastajat;
 - onko työtä valvottu ja käyty läpi ja onko se dokumentoitu asianmukaisesti;
 - onko hankittu riittävästi evidenssiä, jotta sisäisten tarkastajien on mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä;
 - ovatko tehdyt johtopäätökset olosuhteisiin nähden asianmukaisia ja ovatko sisäisten tarkastajien mahdollisesti laatimat raportit yhdenmukaisia suoritettujen työn tulosten kanssa; ja
 - onko sisäisten tarkastajien esiin tuomat toimeksiannon kannalta relevantit poikkeamat tai epätavalliset seikat selvitetty asianmukaisesti.

Vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporttiin

36. Jos on käytetty sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, palveluorganisaation tilintarkastaja ei saa viitata kyseiseen työhön varmennusraporttinsa siinä osiossa, joka sisältää hänen lausuntonsa. (Viittaus: kappale A40)
37. Jos kyseessä on 2-tyyppin raportti ja sisäisen tarkastuksen tekemää työtä on käytetty kontrollien testauksessa, palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sen osan, jossa kuvataan palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamaa kontrollien testausta ja sen tuloksia, on sisällettävä kuvaus sisäisen tarkastajan tekemästä työstä ja palveluorganisaation tilintarkastajan tähän työhön kohdistamista toimenpiteistä. (Viittaus: kappale A41)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

38. Palveluorganisaation tilintarkastajan on pyydettävä palveluorganisaatiolta kirjalliset vahvistusilmoitukset: (viittaus: kappale A42)
- joissa vahvistetaan järjestelmän kuvauksen yhteydessä esitetty kannanotto;
 - siitä, että tämä on antanut palveluorganisaation tilintarkastajalle kaikki relevantit tiedot ja pääsyn aineistoon sovitulla tavalla;¹⁰ ja

¹⁰ Tämän standardin kappale 13(b)(v)

- (c) siitä, että tämä on kertonut palveluorganisaation tilintarkastajalle kaikki seuraavat tiedossaan olevat:
- (i) palveluorganisaatiota koskeva säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, väärinkäytös tai korjaamattomat poikkeamat, jotka saattavat vaikuttaa yhteen tai useampaan käyttäjyhteisöön;
 - (ii) puutteellisuudet kontrollien rakenteessa;
 - (iii) tapaukset, joissa kontrollit eivät ole toimineet kuvatulla tavalla; ja
 - (iv) sellaiset palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen kattaman ajanjakson jälkeiset, palveluorganisaation tilintarkastajan raportin antamispäivään mennessä toteutuneet tapahtumat, joilla voisi olla merkittävä vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporttiin.
39. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on oltava palveluorganisaation tilintarkastajalle osoitetun vahvistusilmoituskirjeen muodossa. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen.
40. Jos palveluorganisaatio keskusteltuaan asiasta palveluorganisaation tilintarkastajan kanssa ei anna yhtä tai useampaa tämän standardin kappaleiden 38(a) ja (b) edellyttämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista, palveluorganisaation tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta. (Viittaus: kappale A43)

Muu informaatio

41. Palveluorganisaation tilintarkastajan on luettava palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ja palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältävässä asiakirjassa mahdollisesti oleva muu informaatio tunnistaaakseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet kyseiseen kuvaukseen nähden. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja lukee muuta informaatiota olennaisten ristiriitaisuuksien tunnistamiseksi, hänen tietoonsa saattaa tulla tässä muussa informaatioissa oleva asiavirheeltä vaikuttava seikka.
42. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja tunnistaa muussa informaatioissa olevan olennaisen ristiriitaisuuden tai jos hänen tietoonsa tulee siinä oleva asiavirheeltä vaikuttava seikka, hänen on keskusteltava kyseisestä seikasta palveluorganisaation kanssa. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja toteaa, että muussa informaatioissa on olennainen ristiriitaisuus tai asiavirhe, jota palveluorganisaatio kieltäytyy korjaamasta, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A44–A45)

Myöhemmät tapahtumat

43. Palveluorganisaation tilintarkastajan on tiedusteltava, onko palveluorganisaation tiedossa palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen kattaman ajanjakson jälkeisiä palveluorganisaation tilintarkastajan raportin antamispäivään mennessä toteu-

tuneita tapahtumia, joiden johdosta palveluorganisaation tilintarkastaja mahdollisesti olisi muuttanut varmennusraporttia. Jos palveluorganisaation tilintarkastajan tiedossa on tällainen tapahtuma eikä palveluorganisaatio ole antanut siitä tietoa, hänen on esitettävä se varmennusraportissaan.

44. Palveluorganisaation tilintarkastaja ei ole varmennusraporttinsa antamispäivän jälkeen velvollinen kohdistamaan mitään toimenpiteitä palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen eikä kontrollien rakenteen sopivuuteen tai niiden toiminnan tehokkuuteen.

Dokumentointi

45. Palveluorganisaation tilintarkastajan on oikea-aikaisesti laadittava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio, josta käy riittävällä ja tarkoitukseen soveltuvalla tavalla esiin varmennusraportin perusta siten, että kokeneen palveluorganisaation tilintarkastajan, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, on mahdollista saada käsitys:
- niiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka on suoritettu tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi;
 - suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä; sekä
 - toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.
46. Suoritettujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on taltioitava:
- ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastettavat yksiköt tai seikat;
 - kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
 - kuka on läpikäynyt suoritettun työn, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi.
47. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja käyttää sisäisten tarkastajien yksittäisiä töitä, hänen on dokumentoitava johtopäätöksensä arvioinnista, joka koskee sisäisten tarkastajien työn soveltuvuutta, sekä tähän työhön kohdistamansa toimenpiteet.
48. Palveluorganisaation tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt palveluorganisaation ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä asioista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin.
49. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja on havainnut jonkin informaation olevan ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa, hänen on dokumentoitava, miten hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen.

50. Palveluorganisaation tilintarkastajan on koottava dokumentaatio toimeksiantokansioon ja saatettava lopullisen toimeksiantokansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen.¹¹
51. Sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, palveluorganisaation tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa dokumentaatiota, ennen kuin sen säilyttämisaika on päättynyt. (Viittaus: kappale A46)
52. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi muuttaa toimeksianton olemassa olevaa dokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, eikä tämä vaikuta hänen raporttiinsa, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava
- (a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja
 - (b) milloin ne on tehty, kuka ne on tehnyt, ja kuka ne on käynyt läpi.

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältö

53. Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin on vähintään sisällettävä seuraavat perusosat: (viittaus: kappale A47)
- (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan palveluorganisaation riippumattoman tilintarkastajan varmennusraportti.
 - (b) vastaanottaja.
 - (c) seuraavien seikkojen yksilöinti:
 - (i) palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sekä palveluorganisaation kannanotto, joka sisältää kappaleessa 9(k)(ii) kuvatut seikat, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, ja kappaleessa 9(j)(ii) kuvatut seikat, jos kyseessä on 1-tyypin raportti.
 - (ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ne osat, joita palveluorganisaation tilintarkastajan raportti ei kata.
 - (iii) jos kuvauksessa viitataan käyttäjäyhteisön täydentävien kontrollien tarpeellisuuteen, maininta siitä, ettei palveluorganisaation tilintarkastaja ole arvioinut käyttäjäyhteisön täydentävien kontrollien rakenteen sopivuutta eikä niiden toiminnan tehokkuutta ja että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontavoitteet pystytään saavuttamaan vain, jos käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia tai toimivat tehokkaasti yhdessä palveluorganisaatioissa olevien kontrollien kanssa.

¹¹ Lisäohjeistusta ISQC 1:n kappaleissa A54–A55.

- (iv) jos palveluorganisaation alihankkija suorittaa palveluja, alihankkijan toimintojen luonne siten kuin se on kuvattu palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa sekä tieto siitä, onko näiden palvelujen suhteen käytetty mukaan ottavaa menetelmää vai pois jättävää menetelmää. Silloin kun on käytetty pois jättävää menetelmää, maininta siitä, ettei palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisällä palveluorganisaation relevanttien alihankkijoiden valvontatavoitteita ja niihin liittyviä kontrolleja ja etteivät palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteet ulotu palveluyrityksen alihankkijan kontrolleihin. Silloin kun on käytetty mukaan ottavaa menetelmää, maininta siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää palveluorganisaation alihankkijan valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit ja että palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteet ulottuvat palveluorganisaation alihankkijan kontrolleihin.
- (d) sovellettavien kriteereiden sekä valvontatavoitteet asettavan osapuolen yksilöinti.
- (e) maininta siitä, että raportti ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, kontrollien testausta koskeva kuvaus on tarkoitettu vain käyttäjyhteisöille ja näiden tilintarkastajille, joilla on asiasta riittävä käsitys tarkastellakseen sitä yhdessä muun informaation kanssa, mukaan lukien käyttäjyhteisöjen itsensä käyttämiä kontrolleja koskeva informaatio, arvioidessaan käyttäjyhteisöjen tilinpäätösten olennaisen virheellisyyden riskejä. (Viittaus: kappale A48)
- (f) maininta siitä, että palveluorganisaatio vastaa:
 - (i) järjestelmän kuvauksen ja sitä koskevan kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kyseisen kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa;
 - (ii) järjestelmän kuvauksen kattamien palvelujen tuottamisesta;
 - (iii) valvontatavoitteiden asettamisesta (silloin kun niitä ei ole yksilöity säädöksessä tai määräyksessä tai jonkin toisen osapuolen, käyttäjryhmän tai ammatillisen järjestön toimesta);
 - (iv) kontrollien suunnittelusta ja käyttöönotosta palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.
- (g) maininta siitä, että palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuutena on antaa toimenpiteidensä perusteella lausunto palveluorganisaation laatimasta kuvauksesta, kyseisessä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta;
- (h) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQC 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädök-

seen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, siinä tulee yksilöidä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1.

- (i) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja soveltaa IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuutta koskevia ja muita eettisiä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, siinä on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen perustuvat vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B.
- (j) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE 3402:n *Palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti, joka edellyttää, että palveluorganisaation tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, onko kaikilta olennaisilta osin niin, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus on esitetty oikein ja kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja, jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, ne toimivat tehokkaasti.
- (k) yhteenveto palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteistä kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi sekä maininta siitä, että palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo hankkineensa lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja, jos kyseessä on 1-tyyppin raportti, maininta siitä, ettei palveluorganisaation tilintarkastaja ole kohdistanut mitään toimenpiteitä kontrollien toiminnan tehokkuuteen eikä siitä näin ollen anneta lausuntoa.
- (l) maininta kontrolleja koskevista rajoituksista ja, jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, riskistä, joka seuraisi kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan arvion ulottamisesta tuleville kausille.
- (m) palveluorganisaation tilintarkastajan positiivisessa muodossa ilmaistu lausunto siitä, onko soveltuvien kriteerien perusteella kaikilta olennaisilta osiltaan niin, että:
 - (i) jos kyseessä on 2-tyyppin raportti:
 - a. palveluorganisaation järjestelmä, joka oli suunniteltuna ja käytössä tietyinä ajanjaksona, esitetään kuvauksessa oikein;
 - b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tietyinä ajanjaksona rakenteeltaan sopivat; ja

- c. testatut kontrollit – kontrollit, jotka olivat tarpeen kohtuullisen varmuuden saamiseksi siitä, että kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet on saavutettu – toimivat tehokkaasti tietyinä ajanjaksona.
 - (ii) jos kyseessä on 1-tyyppin raportti:
 - a. palveluorganisaation järjestelmä, joka oli suunniteltuna ja käytössä tietyinä ajankohtana, esitetään kuvauksessa oikein; ja
 - b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tietyinä ajankohtana rakenteeltaan sopivat.
 - (n) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivä, joka ei saa olla aikaisempi kuin se päivä, jona palveluorganisaation tilintarkastaja on hankkinut evidenssin, johon hänen lausuntonsa perustuu.
 - (o) palveluorganisaation tilintarkastajan nimi sekä kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla tilintarkastaja harjoittaa ammattiaan.
54. Jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin on sisällettävä joko lausunnon jälkeen esitettävä erillinen osio tai liite, jossa kuvataan suoritettu kontrollien testaus ja näiden testien tulokset. Kontrollien testausta kuvatessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on selkeästi mainittava, mitkä kontrollit on testattu, yksilöitävä, edustavatko testatut yksiköt kaikkia perusjoukon yksiköjä vai valittua osaa niistä, ja tehtävä riittävän yksityiskohtaisesti selkoa testien luonteesta, niin että käyttäjyhteisöjen tilintarkastajien on mahdollista määrittää tällaisten testien vaikutus heidän riskiarvioihinsa. Jos on tunnistettu poikkeamia, palveluorganisaation tilintarkastajan on sisällytettävä raporttiin tieto poikkeamien tunnistamiseen johtaneen testauksen laajuudesta (mukaan lukien otoskoko silloin, kun on käytetty otantaa) sekä havaittujen poikkeamien lukumäärästä ja luonteesta. Palveluorganisaation tilintarkastajan on raportoitava poikkeamat, vaikka hän olisi suorittamansa testauksen perusteella tehnyt sen johtopäätöksen, että kontrolliin liittyvä valvontatavoite on saavutettu. (Viittaus: kappaleet A18 ja A49)

Mukautetut lausunnot

55. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että: (viittaus: kappaleet A50–A52)
- (a) palveluorganisaation laatimassa kuvauksessa ei esitetä järjestelmää kaikilta olennaisilta osiltaan oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä;
 - (b) kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit eivät olleet kaikilta olennaisilta osiltaan rakenteeltaan sopivia;

- (c) jos on kyseessä 2-tyypin raportti, testatut kontrollit – kontrollit, jotka olivat tarpeen kohtuullisen varmuuden saamiseksi siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet on saavutettu – eivät toimineet kaikilta olennaisilta osiltaan tehokkaasti; tai
- (d) palveluorganisaation tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä,

niin palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon on oltava mukautettu ja hänen varmennusraporttinsa on sisällettävä osio, jossa esitetään selkeä kuvaus kaikista mukauttamiseen johtaneista syistä.

Muut kommunikointivoitteet

56. Jos palveluorganisaation tilintarkastajan tietoon tulee palveluorganisaatioon liittyvä säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, väärinkäyttö tai korjaamattomia virheitä, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä ja saattavat vaikuttaa yhteen tai useampaan käyttäjäyhteisöön, palveluorganisaation tilintarkastajan on ratkaistava, onko asiasta kommunikoitu asianmukaisesti niille käyttäjäyhteisöille, joihin se vaikuttaa. Jos asiasta ei ole kommunikoitu näin ja palveluorganisaatio on haluton tekemään sen, palveluorganisaation tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappale A53)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1, 3)

- A1. Sisäinen valvonta on prosessi, jonka tarkoituksena on antaa kohtuullinen varmuus taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen, toimintojen tehokkuuteen ja taloudellisuuteen sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamiseen liittyvien tavoitteiden saavuttamisesta. Palveluorganisaation toimintoja ja säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin liittyvät kontrollit saattavat olla relevantteja käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan kannalta, siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin. Tällaiset kontrollit saattavat liittyä tilien saldojen, liiketapahtumien lajien tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen esittämistä ja esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin, tai ne saattavat liittyä evidenssiin, jota käyttäjäyhteisön tilintarkastaja arvioi tai käyttää tilintarkastustoimenpiteitä soveltaessaan. Esimerkiksi palkanlaskentapalvelua tuottavan palveluorganisaation kontrollit, jotka liittyvät palkasta pidätettyjen määrien oikea-aikaiseen tilittämiseen viranomaisille, saattavat olla relevantteja käyttäjäyhteisölle, koska myöhästyneistä tilityksistä voi aiheutua korkoja ja rangaistusmaksuja, joista tulisi käyttäjäyhteisölle velka. Vastaavasti palveluorganisaation kontrolleja, jotka koskevat sijoitustransaktioiden hyväksyttävyyttä sääntelynäkökulmasta, voidaan pitää relevantteina käyttäjäyhteisön liiketapahtumien ja tilien saldojen esittämistavan ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kannalta. Sen ratkaiseminen, ovatko palveluorganisaatioissa olevat toimintoihin ja säädösten ja määräysten nou-

dattamiseen liittyvät kontrollit todennäköisesti relevantteja käyttäjyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta, siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin, vaatii ammatillista harkintaa, jossa otetaan huomioon palveluorganisaation asetamat valvontatavoitteet ja kriteerien soveltuvuus.

- A2. Palveluorganisaatio ei mahdollisesti pysty esittämään kannanottoa järjestelmän rakenteen sopivuudesta esimerkiksi silloin, kun se käyttää järjestelmää, joka on käyttäjyhteisön suunnittelema tai josta on määrätty käyttäjyhteisön ja palveluorganisaation välisessä sopimuksessa. Koska kontrollien rakenteen sopivuus ja niiden toiminnan tehokkuus ovat erottamattomasti yhteydessä toisiinsa, kontrollien rakenteen sopivuutta koskevan kannanoton puuttuminen todennäköisesti estää palveluorganisaation tilintarkastajaa tekemästä johtopäätöstä, että kontrollit antavat kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteiden saavuttamisesta, ja näin olen estää häntä antamasta lausuntoa kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi päättää hyväksyä erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevan toimeksiannon, jossa testataan kontrolleja, tai ISAE 3000:n mukaisen varmennustoimeksiannon, jossa tehdään johtopäätös siitä, toimivatko kontrollit testauksen perusteella kuvatulla tavalla.

Määritelmät (viittaus: kappaleet 9(d), 9(g))

- A3. ”Palveluorganisaatioissa olevien kontrollien” määritelmä sisältää näkökohtia, jotka liittyvät palveluorganisaation ylläpitämiin käyttäjyhteisöjen tietojärjestelmiin, ja se saattaa sisältää myös näkökohtia, jotka liittyvät palveluorganisaation sisäisen valvonnan yhteen tai useampaan muuhun osatekijään. Siihen saattaa sisältyä esimerkiksi näkökohtia, jotka liittyvät palveluorganisaation valvontaympäristöön, seurantaan ja kontrollitoimintoihin, kun nämä liittyvät tuotettaviin palveluihin. Se ei kuitenkaan sisällä sellaisia palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja, jotka eivät liity palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseen, esimerkiksi kontrolleja, jotka liittyvät palveluorganisaation oman tilinpäätöksen laatimiseen.
- A4. Kun käytetään mukaan ottavaa menetelmää, tämän standardin vaatimukset koskevat myös palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, mukaan lukien vahvistuksen saaminen kappaleen 13(b) kohdissa (i)–(iv) tarkoitetuista seikoista sovellettuina palveluorganisaation sijasta sen alihankkijaan. Se, että kohdistetaan toimenpiteitä palveluorganisaation alihankkijaan, tuo mukanaan palveluorganisaation, sen alihankkijan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välistä koordinaattia ja kommunikointia. Mukaan ottava menetelmä on yleensä käyttökelpoinen vain, jos palveluorganisaatio ja sen alihankkija kuuluvat toistensa lähipiiriin tai jos palveluorganisaation ja alihankkijan välisessä sopimuksessa määrätään sen käyttämisestä.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 11)

- A5. Palveluorganisaation tilintarkastajaa koskevat relevantit eettiset vaatimukset, jotka yleensä koostuvat eettisten sääntöjen osista A ja B sekä niitä tiukemmista kansallisista vaatimuksista. Eettiset säännöt eivät edellytä, että palveluorganisaation

tilintarkastaja on tämän standardin mukaista toimeksiantoa suorittaessaan riippumaton jokaisesta käyttäjäyhteisöstä.

Johto ja hallintoelimet (viittaus: kappale 12)

- A6. Johtamis- ja hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyyppin vaikutuksia. Tällainen vaihtelevuus tarkoittaa, ettei tässä standardissa ole mahdollista tämentää kaikkia toimeksiantoja varten henkilöä (tai henkilöitä), jonka (tai joiden) kanssa tilintarkastaja on vuorovaikutuksessa tiettyjä seikkoja koskien. Palveluorganisaatio voi olla esimerkiksi kolmannen osapuolen segmentti olematta erillinen juridinen yksikkö. Tällaisissa tapauksissa saatetaan tarvita ammatillista harkintaa niiden johtoon tai hallintoeliimiin kuuluvien asianmukaisten henkilöiden nimeämiseksi, joilta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Hyväksyminen ja jatkaminen

Kyvyt ja pätevyys toimeksiannon suorittamiseksi (viittaus: kappale 13(a)(i))

- A7. Toimeksiannon suorittamisen kannalta relevantteihin kykyihin ja pätevyYTEEN kuuluu seuraavanlaisia seikkoja:
- relevantin toimialan tunteminen;
 - käsitys tietotekniikasta ja -järjestelmistä;
 - kokemus riskien arvioimisesta siltä osin kuin ne liittyvät kontrollien rakenteen sopivuuteen; ja
 - kokemus kontrollien testauksen suunnittelusta ja toteuttamisesta sekä tulosten arvioimisesta.

Palveluorganisaation kannanotto (viittaus: kappale 13(b)(i))

- A8. Siinä, että palveluorganisaatio kieltäytyy kirjallisen kannanoton antamisesta sen jälkeen, kun palveluorganisaation tilintarkastaja on suostunut hyväksymään toimeksiannon tai jatkamaan sitä, on kysymys työn laajuuden rajoittamisesta, jonka vuoksi palveluorganisaation tilintarkastaja luopuu toimeksiannosta. Jos säädös tai määräys ei salli palveluorganisaation tilintarkastajan luopua toimeksiannosta, hän jättää lausunnon antamatta.

Kohtuullinen perusta palveluorganisaation kannanotolle (viittaus: kappale 13(b)(ii))

- A9. Jos kyseessä on 2-tyypin raportti, palveluorganisaation kannanotto sisältää maininnan siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit ovat toimineet tehokkaasti tietyssä ajanjaksona. Tämä kannanotto voi perustua palveluorganisaation seurantatoimintoihin. Kontrollien seuranta on prosessi, jossa arvioidaan kontrollien tehokkuutta ajan kuluessa. Siihen kuuluu kontrollien tehokkuuden oikea-aikainen arviointi, puutteellisuuksien tunnistaminen ja niistä raportointi asiaankuuluville henkilöil-

le palveluorganisaatiossa sekä ryhtyminen asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin. Palveluorganisaatio toteuttaa kontrollien seurantaan jatkuvina toimintoina, tekemällä erillisiä arvioiteja tai käyttämällä näiden yhdistelmää. Mitä enemmän on jatkuvia seurantatoimintoja ja mitä tehokkaampia ne ovat, sitä vähemmän tarvitaan erillisiä arvioiteja. Jatkuvat seurantatoiminnot on usein sisäänrakennettu palveluorganisaation tavanomaisiin toistuviin toimintoihin, ja niihin sisältyy säännöllisiä johtamis- ja valvontatoimintoja. Sisäiset tarkastajat tai vastaavia toimintoja suorittavat henkilöt saattavat myötävaikuttaa palveluorganisaation toimintojen seurantaan. Seurantatoiminnoissa saatetaan hyödyntää myös ulkopuolisilta saatua tietoa, kuten asiakasvalituksia ja sääntelytahojen esittämiä kommentteja, jotka saattavat antaa viitteitä ongelmista tai tuoda esiin kehittämistä kaipaavia alueita. Se, että palveluorganisaation tilintarkastaja raportoi kontrollien toiminnan tehokkuudesta, ei korvaa palveluorganisaation omia prosesseja, joilla se hankkii kohtuullisen perustan kannanotolleen.

Riskien tunnistaminen (viittaus: kappale 13(b)(iv))

- A10. Kuten kappaleessa 9(c) todetaan, valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla. Esimerkiksi riski siitä, että liiketapahtuma kirjataan väärän määräisenä tai väärälle tilikaudelle, voidaan ilmaista sellaisena valvontatavoitteena, että liiketapahtumat kirjataan oikean määräisinä ja oikealle tilikaudelle. Palveluorganisaatio vastaa järjestelmänsä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien tunnistamisesta. Palveluorganisaatiolla voi olla virallinen tai epävirallinen prosessi relevanttien riskien tunnistamista varten. Viralliseen prosessiin voi kuulua tunnistettujen riskien merkittävyyden arvioiminen, niiden toteutumisen todennäköisyyden arvioiminen sekä päättäminen toimenpiteistä niihin vastaamiseksi. Kuitenkin koska valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla, saattaa valvontatavoitteiden huolellinen yksilöiminen palveluorganisaation järjestelmää suunniteltaessa ja käyttöönotettaessa jo itsessään muodostaa epävirallisen prosessin relevanttien riskien tunnistamiseksi.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen (viittaus: kappale 14)

- A11. Toimeksiannon laajuuden muuttamista koskevalle pyynnölle ei ehkä ole kohtuullista perustetta esimerkiksi silloin, kun pyyntö tehdään tiettyjen valvontatavoitteiden sulkemiseksi toimeksiannon ulkopuolelle, koska palveluorganisaation tilintarkastaja lausunto todennäköisesti olisi mukautettu, tai kun palveluorganisaatio ei anna tilintarkastajalleen kirjallista kannanottoa ja toimeksianto pyydetään suorittamaan ISAE 3000:n mukaisesti.
- A12. Toimeksiannon laajuuden muuttamista koskevalle pyynnölle saattaa olla kohtuullinen peruste esimerkiksi silloin, kun pyyntö tehdään palveluorganisaation alihankkijan sulkemiseksi toimeksiannon ulkopuolelle, kun palveluorganisaatio ei pysty järjestämään tilintarkastajalleen pääsyä alihankkijalle ja menetelmä, jota käytetään käsiteltäessä kyseisen alihankkijan tuottamia palveluja, muutetaan mukaan ottavasta menetelmästä pois jättäväksi menetelmäksi.

Kriteerien soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 15–18)

- A13. Kriteerien pitää olla aiottujen käyttäjien saatavilla, jotta nämä pystyvät saamaan käsityksen perustasta palveluorganisaation kannanotolle, joka koskee sen järjestelmän kuvauksen esittämistä oikein, kontrollien rakenteen sopivuutta sekä, jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien toiminnan tehokkuutta.
- A14. ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan palveluorganisaation tilintarkastajan täytyy muun muassa ratkaista, ovatko käytettävät kriteerit soveltuvia ja onko kohde asianmukainen.¹² Toimeksiannon kohde on varmennusraportin aiottujen käyttäjien mielenkiinnon kohteena. Seuraavassa taulukossa yksilöidään 2-tyyppin ja 1-tyyppin raporteissa esitettävien lausuntojen kohteet ja vähimmäiskriteerit.

	Kohde	Kriteerit	Kommentti
<i>Lausunto siitä, onko palveluorganisaation järjestelmän kuvaus esitetty oikein (1- ja 2-tyyppin raportit)</i>	Palveluorganisaation järjestelmä, joka todennäköisesti on relevantti käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin ja jonka palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportti kattaa	<p>Kuvaus on esitetty oikein, jos</p> <p>(a) siinä esitetään, kuinka palveluorganisaation järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mukaan lukien kappaleissa 16(a)(i)-(viii) mainitut seikat;</p> <p>(b) jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, se sisältää relevantit yksityiskohtaiset tiedot palveluorganisaation järjestelmän muutoksista kuvauksen kattamana ajanjaksona; ja</p> <p>(c) siitä ei puutu eikä siinä esitetä vääristettyä tietoa, joka on relevanttia palveluorganisaation kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu täyttämään monenlaisten käyttäjäyhteisöjen yhteiset tarpeet eikä se siksi välttämättä sisällä kaikkia palveluorganisaation järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita yksittäinen käyttäjäyhteisö saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään.</p>	<p>Kriteerien täsmällistä sanamuotoa on mahdollisesti tarpeellista räätälöidä tätä lausuntoa varten, jotta se olisi yhdenmukainen esimerkiksi säädöksessä tai määräyksessä asetettujen tai käyttäjäryhmien tai ammatillisen järjestön asettamien kriteerien kanssa. Esimerkkejä tätä lausuntoa varten käytettävistä kriteereistä on liitteessä 1 kuvitteellisissa palveluorganisaation kannanotossa. Kappaleissa A21–A24 on lisää ohjeistusta sen määrittämisestä, täytyvätkö nämä kriteerit. (ISAE 3000:ssa (uudistettu) tarkoitettu kohdetta koskeva tieto¹² tätä lausuntoa ajatellen on palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ja palveluorganisaation kannanotto siitä, että kuvaus on esitetty oikein.)</p>

¹² ”Kohdetta koskeva tieto” on lopputulos, joka on saatu kohteen mittaamisesta kriteerejä käyttäen tai sen arvioimisesta kriteerien perusteella, ts. tieto, joka on saatu soveltamalla kriteerejä kohteeseen.

	Kohde	Kriteerit	Kommentti
<i>Lausunto rakenteen sopivuudesta ja toiminnan tehokkuudesta (2-tyypin raportit)</i>	Niiden kontrollien rakenteen sopivuus ja toiminnan tehokkuus, jotka ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.	<p>Kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja ne toimivat tehokkaasti, jos:</p> <p>(a) palveluorganisaatio on tunnistanut sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit,</p> <p>(b) kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit antaisivat kuvatulla tavalla käytettyinä kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät nämä riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista; ja</p> <p>(c) kontrolleja on tietynä ajanjaksona johdonmukaisesti käytetty suunnitellulla tavalla. Tähän kuuluu, ovatko manuaalisia kontrolleja soveltaen sellaiset henkilöt, joilla on asianmukainen pätevyys ja valtuudet.</p>	<p>Kun kriteerit täyttyvät tätä lausuntoa varten, kontrollit ovat antaneet kohtuullisen varmuuden niihin liittyvien valvontatavoitteiden saavuttamisesta tietynä ajanjaksona. (ISAE 3000:ssa (uudistettu) tarkoitettu kohdetta koskeva tieto tätä lausuntoa ajatellen on palveluorganisaation kannanotto siitä, että kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja toimivat tehokkaasti.)</p> <p>Palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet ovat osa kriteerejä näitä lausuntoja varten. Mainitut valvontatavoitteet ovat erilaiset eri toimeksiannoissa. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja toteaa kuvausta koskevaa lausuntoa laatiesaan, etteivät mainitut valvontatavoitteet ole oikein esitettyjä, kyseiset valvontatavoitteet eivät sopisi osaksi kriteerejä kontrollien rakennetta tai niiden toiminnan tehokkuutta koskevan lausunnon laatimista varten</p>
<i>Lausunto rakenteen sopivuudesta (1-tyypin raportti)</i>	Niiden kontrollien rakenteen sopivuus, jotka ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.	<p>Kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia, jos</p> <p>(a) palveluorganisaatio on tunnistanut sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit; ja</p> <p>(b) kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit antaisivat kuvatulla tavalla käytettyinä kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät nämä riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista.</p>	<p>Näiden kriteerien täytyminen ei itsessään anna mitään varmuutta kontrolleihin liittyvien valvontatavoitteiden saavuttamisesta, koska kontrollin toiminnasta ei ole saatu minkäänlaista varmuutta. (ISAE 3000:ssa tarkoitettu kohdetta koskeva tieto tätä lausuntoa ajatellen on palveluorganisaation kannanotto siitä, että kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia.)</p>

- A15. Kappaleessa 16(a) yksilöidään joukko osatekijöitä, jotka sisällytetään palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen sen mukaan kuin on asianmukaista. Nämä osatekijät eivät ehkä ole asianmukaisia, jos kuvattava järjestelmä ei ole liiketapahtumia käsittelevä järjestelmä, esimerkiksi jos järjestelmä liittyy tietotekniikkasovelluksen isännöimistä koskeviin yleisiin kontrolleihin mutta ei sovellukseen itseensä rakennettuihin kontrolleihin.

Olellisuus (viittaus: kappaleet 19, 54)

- A16. Toimeksiannossa, jossa raportoidaan palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista, olellisuuden käsite liittyy raportoinnin kohteena olevaan järjestelmään, ei käyttäjyhteisöjen tilinpäätöksiin. Palveluorganisaation tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä ratkaistakseen, onko palveluorganisaation järjestelmän kuvaus kaikilta olellaisilta osiltaan oikein esitetty, ovatko palveluorganisaatioissa olevat kontrollit kaikilta olellaisilta osiltaan rakenteeltaan sopivia, ja jos kyseessä on 2-tyyppin raportti, toimivatko palveluorganisaatioissa olevat kontrollit kaikilta olellaisilta osiltaan tehokkaasti. Olellisuuden käsitteessä otetaan huomioon, että palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportissa annetaan palveluorganisaation järjestelmää koskevaa tietoa, joka täyttää yhteiset informaatiotarpeet, joita on monenlaisilla käyttäjyhteisöillä ja näiden tilintarkastajilla, joilla on käsitys siitä, kuinka kyseistä järjestelmää on käytetty.
- A17. Kun on kysymys palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen esittämisestä oikein ja kontrollien rakenteesta, olellisuuteen kuuluu ensisijaisesti laadullisten tekijöiden tarkastelua, esimerkiksi: sisältääkö kuvaus kaikki merkittävien liiketapahtumien käsittelyyn liittyvät merkittävät näkökohdat, puuttuuko kuvauksesta relevanttia tietoa tai onko se vääristynyttä; sekä pystyvätkö kontrollit antamaan, sellaisina jollaisiksi ne on suunniteltu, kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteiden saavuttamisesta. Kun on kysymys palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnosta, joka koskee kontrollien toiminnan tehokkuutta, olellisuuteen kuuluu sekä määrällisten että laadullisten tekijöiden tarkastelua, esimerkiksi: poikkeamien hyväksyttävissä oleva ja havaittu osuus (määrällinen seikka) sekä havaitun poikkeaman luonne ja syy (laadullinen seikka).
- A18. Olellisuuden käsitettä ei sovelleta esitettäessä kontrollien testausta koskevassa kuvauksessa testien tuloksia silloin, kun on tunnistettu poikkeamia. Tämä johtuu siitä, että jollakin poikkeamalla voi olla tietyn käyttäjyhteisön tai sen tilintarkastajan erityisissä olosuhteissa muutakin merkitystä kuin se, estääkö se palveluorganisaation tilintarkastajan näkemyksen mukaan jotakin kontrollia toimimasta tehokkaasti. Kontrolli, johon poikkeama liittyy, voi esimerkiksi olla erityisen merkittävä estäessään tietyn tyyppisen virheen, joka voi olla olellainen käyttäjyhteisön tilinpäätöksen erityisissä olosuhteissa.

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä (viittaus: kappale 20)

- A19. Siitä, että palveluorganisaation tilintarkastaja muodostaa käsityksen toimeksiannon kuuluvasta palveluorganisaation järjestelmästä, kontrollit mukaan lukien, on hänelle apua:

- tunnistettaessa kyseisen järjestelmän rajoja ja sitä, kuinka se on yhteydessä muiden järjestelmien kanssa.
- arvioitaessa, onko suunniteltu ja käyttöön otettu järjestelmä esitetty oikein palveluorganisaation laatimassa kuvauksessa.
- muodostettaessa käsitystä palveluorganisaation kannanoton laatimista koskevasta sisäisestä valvonnasta.
- ratkaistaessa, mitkä kontrollit ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.
- arvioitaessa, ovatko kontrollit rakenteeltaan sopivia.
- jos kyseessä on 2-tyypin raportti, arvioitaessa, toimivatko kontrollit tehokkaasti.

A20. Toimenpiteisiin, joita palveluorganisaation tilintarkastaja suorittaa tämän käsityksen muodostamiseksi, voivat kuulua:

- palveluorganisaatiossa tehtävät tiedustelut henkilöille, joilla palveluorganisaation tilintarkastajan harkinnan mukaan saattaa olla relevanttia tietoa.
- toimintojen havainnointi sekä asiakirjojen, raporttien sekä liiketapahtumien käsittelyä todentavien kirjallisten ja sähköisten aineistojen tutkiminen.
- valittujen palveluorganisaation ja käyttäjyhteisöjen välisten sopimusten tutkiminen niiden yleisesti esiintyvien ehtojen tunnistamiseksi.
- kontrollitoimenpiteiden uudelleen suorittaminen.

Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen (viittaus: kappaleet 21–22)

A21. Seuraavien kysymysten harkitseminen saattaa auttaa palveluorganisaation tilintarkastajaa sen ratkaisemisessa, onko ne kuvaukseen liittyvät näkökohdat, jotka kuuluvat toimeksiantoon, esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein:

- Käsitelläänkö kuvauksessa tuotettavaan palveluun liittyviä keskeisiä näkökohtia (toimeksiantoon kuuluvia), joiden voisi kohtuudella odottaa olevan relevantteja niiden yhteisten tarpeiden kannalta, joita on monenlaisten käyttäjyhteisöjen tilintarkastajilla heidän suunnitellessaan käyttäjyhteisöjen tilinpäätösten tilintarkastusta?
- Onko kuvaus laadittu niin yksityiskohtaisella tasolla kuin kohtuudella voisi odottaa, jotta monenlaisten käyttäjyhteisöjen tilintarkastajille annettaisiin riittävästi informaatiota sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamiseksi ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti?¹³ Kuvauksessa ei tarvitse käsitellä kaikkia palveluorganisaatiossa tapahtuvaan käsittelyyn tai käyttäjyhteisöille tuotettaviin palveluihin liittyviä näkökohtia, eikä sen tar-

¹³ ISA 315 (uudistettu) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

vitse olla niin yksityiskohtainen, että se mahdollisesti sallisi lukijan tehdä myönnytyksiä turvallisuudesta tai muista palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista.

- Onko kuvaus laadittu siten, ettei siitä puutu tai ettei siinä esitetä vääristetynä sellaista informaatiota, joka saattaa vaikuttaa monenlaisten käyttäjyhteisöjen tilintarkastajien tekemiin päätöksiin, esimerkiksi onko kuvauksessa käsittelyä koskevia merkittäviä puutteita tai epätarkkuuksia, joista palveluorganisaation tilintarkastaja on tietoinen?
- Silloin kun jotkin palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet eivät kuulu toimeksiantoon, yksilöidäänkö ulkopuolelle jätetyt tavoitteet kuvauksessa selkeästi?
- Onko kuvauksessa yksilöidyt kontrollit otettu käyttöön?
- Onko käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit, jos sellaisia on, kuvattu riittävällä tavalla? Useimmissa tapauksissa valvontatavoitteiden kuvaus on muotoiltu siten, että valvontatavoitteet pystytään saavuttamaan palveluorganisaation itsensä käytössä olevien kontrollien tehokkaan toiminnan avulla. Joissakin tapauksissa palveluorganisaatio ei kuitenkaan pysty saavuttamaan järjestelmänsä kuvauksessa mainittuja tavoitteita yksin, koska niiden saavuttaminen edellyttää, että käyttäjyhteisöt ottavat käyttöön erityisiä kontrolleja. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun valvontatavoitteet ovat sääntelyviranomaisen määrittämiä. Kun käyttäjyhteisön täydentävät kontrollit sisältyvät kuvaukseen, nämä kontrollit yksilöidään siinä erikseen yhdessä niiden erityisten valvontatavoitteiden kanssa, joita palveluorganisaatio ei pysty saavuttamaan yksin.
- Jos on käytetty mukaan ottavaa menetelmää, yksilöidäänkö palveluorganisaatiossa olevat kontrollit ja palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit kuvauksessa erikseen? Jos käytetään pois jättävää menetelmää, yksilöidäänkö palveluorganisaation alihankkijan suorittamat toiminnot kuvauksessa? Kun käytetään pois jättävää menetelmää, kuvauksessa ei tarvitse kuvata palveluorganisaation alihankkijalla tapahtuvaa yksityiskohtaista käsittelyä tai siellä olevia kontrolleja.

A22. Toimenpiteisiin, joita palveluorganisaation tilintarkastaja suorittaa sen arvioimiseksi, onko kuvaus esitetty oikein, saattavat kuulua:

- se, että tarkastellaan käyttäjyhteisöjen luonnetta ja sitä, kuinka palveluorganisaation tuottamat palvelut todennäköisesti vaikuttavat niihin, esimerkiksi ovatko käyttäjyhteisöt tietyltä toimialalta ja ovatko ne viranomaisen sääntelemää.
- käyttäjyhteisöjen kanssa tehtyjen vakioehtoisten sopimusten tai sopimuksissa käytettävien vakioehtojen (jos sovellettavissa) lukeminen käsityksen muodostamiseksi palveluorganisaation sopimusperusteisista velvoitteista.

- palveluorganisaation henkilöstön suorittamien toimenpiteiden havainnointi.
- palveluorganisaation toimintaperiaatteita ja menettelytapoja koskevien käsikirjojen ja muun järjestelmädokumentaation, esimerkiksi vuokaavioiden ja sanallisten kuvausten lukeminen.

A23. Kappaleen 21(a) mukaan palveluorganisaation tilintarkastajan on arvioitava, ovatko palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet olosuhteisiin nähden kohtuullisia. Seuraavien kysymysten harkitseminen saattaa auttaa palveluorganisaation tilintarkastajaa tässä arvioinnissa:

- Onko mainitut valvontatavoitteet asettanut palveluorganisaatio itse vai ulkopuolinen taho, kuten sääntelyviranomainen, käyttäjryhmä tai ammatillinen järjestö, joka noudattaa läpinäkyvää toimintaprosessia?
- Silloin kun mainitut valvontatavoitteet ovat palveluorganisaation asettamia, liittyvätkö ne sen tyyppisiin kannanottoihin, joita tavallisesti sisältyy monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin ja joihin palveluorganisaatioissa olevien kontrollien voisi kohtuudella odottaa liittyvän? Vaikka palveluorganisaation tilintarkastaja ei tavallisesti pysty toteamaan kuinka palveluorganisaatioissa olevat kontrollit nimenomaisesti liittyvät yksittäisten käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin sisältyviin kannanottoihin, hänen käsitystään palveluorganisaation järjestelmän luonteesta ja kontrolleista sekä tuotettavista palveluista käytetään niiden kannanototyyppien tunnistamiseen, joihin kyseiset kontrollit todennäköisesti liittyvät.
- Silloin kun mainitut valvontatavoitteet ovat palveluorganisaation asettamia, muodostavatko ne täyden kokonaisuuden? Valvontatavoitteiden kokonaisuus voi antaa monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajille viitekehysten, jonka avulla voidaan arvioida palveluorganisaatioissa olevien kontrollien vaikutusta käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin tavanomaisesti sisältyviin kannanottoihin.

A24. Toimenpiteet, joiden avulla palveluorganisaation tilintarkastaja toteaa, onko palveluorganisaation järjestelmä otettu käyttöön, saattavat olla samankaltaisia kuin toimenpiteet, joiden tarkoituksena on käsityksen muodostaminen tästä järjestelmästä, ja ne saatetaan suorittaa yhdessä niiden kanssa. Niihin voi myös kuulua joidenkin yksikköjen kulun seuraamista palveluorganisaation järjestelmän läpi ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, erityisiä tiedusteluja tilikaudella toteutetuista kontrollien muutoksista. Muutokset, jotka ovat merkittäviä käyttäjäyhteisöille tai näiden tilintarkastajille, sisällytetään palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen.

Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen

(viittaus: kappaleet 23, 28(b))

A25. *Käyttäjyhteisön* tai *käyttäjyhteisön tilintarkastajan* näkökulmasta kontrolli on rakenteeltaan sopiva, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaisi asianmukaisesti käytettynä kohtuullisen varmuuden siitä, että olennaiset virheellisyudet estetään tai havaitaan ja korjataan. *Palveluorganisaatio* tai *palveluorganisaatio*

saation tilintarkastaja ei kuitenkaan ole tietoinen yksittäisissä käyttäjyhteisöissä vallitsevista olosuhteista, jotka ratkaisisivat, onko jostakin kontrollipoikkeamasta aiheutuva virheellisyys olennainen kyseisille käyttäjyhteisöille. Sen vuoksi kontrolli on palveluorganisaation tilintarkastajan näkökulmasta rakenteeltaan sopiva, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaisi asianmukaisesti käytettynä kohtuullisen varmuuden palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta.

- A26. Palveluorganisaation tilintarkastaja voi harkita käyttävänsä vuokaavioita, kyselylomakkeita tai päätöstaulukoita helpottamaan kontrollien rakennetta koskevan käsitelmän muodostamista.
- A27. Kontrollit voivat muodostua useista valvontatavoitteen saavuttamiseen tähtäävistä toimenpiteistä. Tästä seuraa, että jos palveluorganisaation tilintarkastaja arvioi tiettyjen toimenpiteiden olevan tehottomia tietyn valvontatavoitteen saavuttamisessa, muiden toimenpiteiden olemassaolo voi antaa hänelle mahdollisuuden johtopäätökseen, että valvontatavoitteeseen liittyvät kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia.

Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen

Toiminnan tehokkuuden arvioiminen (viittaus kappale 24)

- A28. *Käyttäjyhteisön* tai *käyttäjyhteisön tilintarkastajan* näkökulmasta kontrolli toimii tehokkaasti, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaisi asianmukaisesti käytettynä kohtuullisen varmuuden siitä, että väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat olennaiset virheellisydet estetään tai havaitaan ja korjataan. *Palveluorganisaatio* tai *palveluorganisaation tilintarkastaja* ei kuitenkaan ole tietoinen yksittäisissä käyttäjyhteisöissä vallitsevista olosuhteista, jotka ratkaisisivat, onko syntynyt jostakin kontrollipoikkeamasta aiheutunut virheellisyys ja jos on, onko se olennainen. Sen vuoksi kontrolli toimii palveluorganisaation tilintarkastajan näkökulmasta tehokkaasti, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaa kohtuullisen varmuuden palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta. *Palveluorganisaatio* tai *palveluorganisaation tilintarkastaja* ei myöskään pysty ratkaisemaan, johtaisiko jokin havaittu kontrollipoikkeama yksittäisen käyttäjyhteisön näkökulmasta olennaiseen virheellisyteen.
- A29. Se, että muodostetaan riittävä käsitys kontrolleista niiden rakenteen sopivuutta koskevan lausunnon antamiseksi, ei ole tarpeellinen määrä evidenssiä niiden toiminnan tehokkuudesta, paitsi jos on olemassa jonkinlainen automaattinen järjestelmä, joka saa kontrollit toimimaan johdonmukaisesti siten kuin ne on suunniteltu ja otettu käyttöön. Esimerkiksi tiedon saaminen siitä, että manuaalinen kontrolli on käytössä tiettyä ajankohtana, ei tuota evidenssiä kyseisen kontrollin toiminnasta muina ajankohtina. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta yhdenmukaisuudesta kuitenkin johtuu, että toimenpiteiden suorittaminen automatisoidun kontrollin rakenteen ja käyttöönoton toteamiseksi voi tuottaa evidenssiä kyseisen kontrollin toiminnan tehokkuudesta riippuen siitä, kuinka palveluorganisaation tilintarkastaja arvioi ja testaa muita kontrolleja, kuten ohjelmistomuutoksiin liittyviä kontrolleja.

- A30. Jotta 2-tyypin raportista olisi hyötyä käyttäjätehtävien tilintarkastajille, se kattaa yleensä vähintään kuuden kuukauden pituisen ajanjakson. Jos ajanjakso on kuutta kuukautta lyhyempi, palveluorganisaation tilintarkastaja voi katsoa asianmukaisesti kuvata varmennusraportissaan syyt lyhyempään ajanjaksoon. Olosuhteisiin, jotka voivat johtaa alle kuuden kuukauden pituisen ajanjakson kattavaan raporttiin, kuuluvat (a) tilanne, jossa palveluorganisaation tilintarkastaja saa toimeksiannon lähellä sitä päivää, johon mennessä kontrolleja koskeva raportti on määrää antaa; (b) tilanne, jossa palveluorganisaatio (tai tietty järjestelmä tai sovellus) on ollut toiminnassa vähemmän kuin kuusi kuukautta; tai (c) kontrolleihin on tehty merkittäviä muutoksia eikä ole käytännössä mahdollista odottaa kuutta kuukautta ennen kuin raportti annetaan tai antaa raporttia, joka kattaisi järjestelmän ennen ja jälkeen muutosten.
- A31. Tiettyjen kontrollitoimenpiteiden käyttämisestä ei mahdollisesti jää evidenssiä, jota voidaan testata myöhemmän ajankohtana, ja näin ollen palveluorganisaation tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi testata tällaisten kontrollitoimenpiteiden tehokkuuden eri ajankohtina tilikauden aikana.
- A32. Palveluorganisaation tilintarkastaja antaa lausunnon kontrollien toiminnan tehokkuudesta kunakin ajanjaksona, ja sen vuoksi tarvitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kontrollien toiminnasta tarkastuksen kohteena olevana tilikautena, jotta hän voi antaa tämän lausunnon. Tieto aiemmissä toimeksiannoissa havaituista poikkeamista voi kuitenkin saada palveluorganisaation tilintarkastajan laajentamaan testausta tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Epäsuorien kontrollien testaaminen (viittaus: kappale 25(b))

- A33. Joissakin olosuhteissa voi olla tarpeellista hankkia epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa evidenssiä. Esimerkiksi kun palveluorganisaation tilintarkastaja päättää testata, miten tehokasta on käyttäjän suorittama hyväksytyt luottorajat ylittäviä myyntejä erittelevien poikkeamaraporttien läpikäynti, on käyttäjän suorittama läpikäynti ja siihen liittyvä seuranta palveluorganisaation tilintarkastajan kannalta suoraan relevantti kontrolli. Raportteihin sisältyvän tiedon oikeellisuutta koskevia kontrolleja (esimerkiksi yleisiä tietotekniikkakontrolleja) sanotaan ”epäsuoriksi” kontrolleiksi.
- A34. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta johdonmukaisuudesta seuraa, että automatisoidun sovelluskontrollin käyttöönottoa koskeva evidenssi saattaa – yhdessä palveluorganisaation yleisten kontrollien (erityisesti muutoskontrollien) tehokkuutta koskevan evidenssin kanssa arvioituna – olla merkittävää evidenssiä myös kontrollin toiminnan tehokkuudesta.

Tarkastettavien yksiköiden valintamenetelmät (viittaus: kappaleet 25(c), 27)

- A35. Palveluorganisaation tilintarkastajan käytettävissä olevat menetelmät tarkastettavien yksiköiden valitsemiseksi ovat
- (a) kaikkien yksiköiden valitseminen (100 %:n tutkiminen); tämä voi olla asianmukaista testattaessa kontrolleja, joita sovelletaan harvoin, esimer-

kiksi neljännesvuosittain, tai kun kontrollien soveltamista koskeva evidenssi tekee 100 %:n tutkimisen taloudelliseksi;

- (b) tiettyjen yksikköjen valitseminen; tämä voi olla asianmukaista silloin, kun 100 %:n tutkiminen ei olisi taloudellista eikä otanta olisi tehokasta, kuten testattaessa kontrolleja, joita ei sovelleta niin usein, että otantaa varten saataisiin suuri perusjoukko, esimerkiksi kuukausittain tai viikoittain sovellettavat kontrollit; ja
- (c) otanta; tämä voi olla asianmukaista testattaessa kontrolleja, joita sovelletaan usein yhdenmukaisella tavalla ja joiden soveltamisesta jää dokumentoitua evidenssiä.

A36. Vaikka tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen on usein tehokas tapa hankkia evidenssiä, se ei ole otantaa. Tällä tavoin valittuihin yksikköihin kohdistettujen toimenpiteiden tuloksia ei voida projisoida koko perusjoukkoon, ja näin ollen tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen ei tuota evidenssiä muusta perusjoukosta. Otannan tarkoituksena puolestaan on mahdollistaa johtopäätösten tekeminen koko perusjoukosta siitä valitun otoksen tarkastamisen perusteella.

Sisäisen tarkastuksen tekemä työ

Sisäistä tarkastusta koskevan käsityksen muodostaminen (viittaus: kappale 30)

A37. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä saattaa olla analyysien, arviointien, varmennusten, suositusten ja muun informaation tuottaminen johdolle ja hallintoelimille. Palveluorganisaation sisäinen tarkastus saattaa suorittaa palveluorganisaation omaan sisäisen valvonnan järjestelmään liittyviä toimenpiteitä tai toimenpiteitä, jotka kohdistuvat niihin palveluihin ja järjestelmiin, kontrollit mukaan lukien, joita palveluorganisaatio tuottaa käyttäjyhteisöille.

Päätäminen sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämisestä ja sen laajuudesta (viittaus: kappale 33)

A38. Määritettäessä sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltua vaikutusta palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen seuraavat tekijät saattavat viitata siihen, että tarvitaan erilaisia tai vähemmän laajoja toimenpiteitä kuin muutoin tarvittaisiin:

- yksittäiset työt, jotka sisäinen tarkastus jo on tehnyt tai tekee myöhemmin, ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan varsin rajoitettuja.
- sisäisten tarkastajien tekemä työ koskee kontrolleja, jotka ovat vähemmän merkittäviä palveluorganisaation tilintarkastajan johtopäätösten kannalta.
- työ, jonka sisäinen tarkastus jo on tehnyt tai tekee myöhemmin, ei edellytä subjektiivisia tai monimutkaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen (viittaus: kappale 34)

A39. Niiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, joita palveluorganisaation tilintarkastaja kohdistaa sisäisen tarkastuksen yksittäisiin töihin, riippuu siitä, kuinka merkittäviksi palveluorganisaation tilintarkastaja arvioi kyseiset työt omien johdtopäätöstensä kannalta (esim. niiden riskien merkittävyys, joita testattavat kontrollit pyrkivät vähentämään), sisäisen tarkastuksen arvioimisen tuloksista sekä sisäisten tarkastajien yksittäisen työn arvioimisen tuloksista. Tällaisiin toimenpiteisiin voivat kuulua:

- sisäisten tarkastajien jo tutkimien erien tutkiminen;
- muiden samankaltaisten erien tutkiminen; ja
- sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden havainnointi.

Vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporttiin (viittaus: kappaleet 36–37)

A40. Riippumatta siitä, missä määrin sisäinen tarkastus on itsenäinen ja objektiivinen, tällainen toiminto ei ole riippumaton palveluorganisaatiosta tavalla, jota edellytetään palveluorganisaation tilintarkastajalta hänen suorittaessaan toimeksiantoa. Palveluorganisaation tilintarkastaja vastaa varmennusraportissa antamastaan lausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että palveluorganisaation tilintarkastaja käyttää sisäisten tarkastajien tekemää työtä.

A41. Palveluorganisaation tilintarkastaja voi esittää kuvauksen sisäisten tarkastajien tekemästä työstä usealla eri tavalla, esimerkiksi:

- sisällyttämällä kontrollien testausta koskevaan kuvaukseen johdantoaineistoa, joka osoittaa, että kontrollien testauksessa on käytetty tiettyä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä.
- mainitsemalla, että yksittäiset testit ovat sisäisen tarkastuksen suorittamia.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 38, 40)

A42. Kappaleen 38 mukaan vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset on erotettava kappaleessa 9(o) määritellystä palveluorganisaation kannanotosta, ja ne tarvitaan tämän kannanoton lisäksi.

A43. Jos palveluorganisaatio ei anna tämän standardin kappaleen 38(c) mukaan vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia, saattaa olla asianmukaista, että palveluorganisaation tilintarkastajan lausunto mukautetaan tämän standardin kappaleen 55(d) mukaisesti.

Muu informaatio (viittaus: kappale 42)

A44. IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, ettei palveluorganisaation tilintarkastajaa yhdistetä informaatioon silloin, kun tämä uskoo, että kyseinen informaatio:

- (a) sisältää olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen;

- (b) sisältää huolimattomasti esitettyjä väitteitä tai tietoa; tai
- (c) ei sisällä jotakin vaadittua tietoa tai että vaadittu tieto esitetään epäselvästi, jos tiedon puuttuminen tai epäselvyys olisi harhaanjohtavaa.¹⁴

Jos palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ja palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältävässä asiakirjassa oleva muu informaatio sisältää tulevaisuuteen kohdistuvaa tietoa, kuten palautus- tai valmiussuunnitelmia tai suunnitelmia järjestelmään tehtävistä muutoksista, joilla vastataan palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportissa yksilöityihin poikkeamiin, taikka myynninedistämisen luonteisia väitteitä, jotka eivät ole kohtuudella toteen näytettävissä, palveluorganisaation tilintarkastaja voi pyytää kyseisen informaation poistamista tai muuttamista.

A45. Jos palveluorganisaatio kieltäytyy poistamasta tai muuttamasta edellä tarkoitettua muuta informaatiota, asianmukaisiin jatkotoimenpiteisiin voivat kuulua esimerkiksi:

- se, että pyydetään palveluorganisaatiota konsultoimaan oikeudellista neuvonantajansa siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia.
- olennaisen ristiriitaisuuden tai asiavirheen kuvaaminen varmennusraportissa.
- varmennusraportin pidättäminen siihen asti, kunnes asia on ratkaistu.
- luopuminen toimeksiannosta.

Dokumentointi (viittaus: kappale 51)

A46. ISQC 1:n (tai ammatillisten vaatimusten tai säädökseen tai määräykseen sisältyvien vaatimusten, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1)) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiantokansioiden kokoamisen oikea-aikaista loppuunsaattamista varten.¹⁵ Asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen saatetaan valmiiksi, on yleensä enintään 60 päivää palveluyrityksen tilintarkastajan raportin antamispäivästä.¹⁶

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältö (viittaus: kappale 53)

A47. Liitteissä 1 ja 2 on havainnollistavia esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporteista ja niihin liittyvistä palveluorganisaation kannanotoista.

¹⁴ IESBAn eettiset säännöt, kappale 110.2

¹⁵ ISQC 1, kappale 45

¹⁶ ISQC 1, kappale A54

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin aiottu käyttäjät ja tarkoitus
(viittaus: kappale 53(e))

A48. Käytettävät kriteerit toimeksiannoissa, joissa raportoidaan palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista, ovat relevantteja vain tuotettaessa palveluorganisaation järjestelmiä, kontrollit mukaan lukien, koskevaa informaatiota vastaanottajille, joilla on käsitys siitä, kuinka käyttäjyhteisöt ovat käyttäneet järjestelmää taloudelliseen raportointiin. Näin ollen tämä mainitaan palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportissa. Lisäksi palveluorganisaation tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää raporttiin kohdan, jossa erityisesti rajoitetaan varmennusraportin luovuttamista muille kuin aiotuille käyttäjille, sen käyttämistä muiden toimesta tai sen käyttämistä muihin tarkoituksiin.

Kontrollien testauksen kuvaus (viittaus: kappale 54)

A49. 2-tyyppin raporttia varten suoritettujen kontrollien testauksen luonnetta kuvattaessa palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin lukijoille on apua siitä, jos palveluorganisaation tilintarkastaja sisällyttää raporttiin:

- tulokset kaikista testeistä, joissa on havaittu poikkeamia, vaikka olisikin tunnistettu muita kontrolleja, jotka antavat palveluorganisaation tilintarkastajalle mahdollisuuden johtopäätökseen, että relevantti valvontatavoite on saavutettu, tai testattu kontrolli olisi myöhemmin poistettu palveluorganisaation järjestelmän kuvauksesta.
- tieto tunnistettuja poikkeamia aiheuttavista kausaalitekijöistä siltä osin kuin tilintarkastaja on tunnistanut tällaisia tekijöitä.

Mukautetut lausunnot (viittaus: kappale 55)

- A50. Liitteessä 3 on havainnollistavia esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan mukautetun varmennusraportin osatekijöistä.
- A51. Vaikka palveluorganisaation tilintarkastaja olisi antanut kielteisen lausunnon tai jättänyt lausunnon antamatta, hänen saattaa olla asianmukaista kuvata mukautetun lausunnon perustelukappaleessa syyt kaikkiin muihin tiedossaan oleviin seikkoihin, jotka olisivat edellyttäneet lausunnon mukauttamista, sekä niiden vaikutukset.
- A52. Kun lausunto jätetään antamatta työn laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, ei yleensä ole asianmukaista yksilöidä suoritettuja toimenpiteitä eikä lisätä mainintoja, joissa kuvataan palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiannon ominaispiirteitä; tämä saattaisi viedä huomiota lausunnon antamatta jättämiseltä.

Muut kommunikointivaihtoiteet (viittaus: kappale 56)

- A53. Asianmukaisia toimenpiteitä kappaleessa 56 yksilöityihin olosuhteisiin vastaamiseksi saattavat olla seuraavat, ellei säädös tai määräys kiellä niitä:
- juridisen neuvonnan hankkiminen erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
 - kommunikointi palveluorganisaation hallintoelinten kanssa.

- sen ratkaiseminen, kommunikoidaanko kolmansien osapuolten kanssa (esim. säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että palveluorganisaation tilintarkastaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella tai palveluorganisaation ulkoiselle tilintarkastajalle, tai niissä voidaan asettaa velvollisuuksia, joiden mukaan tällainen raportointi voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista).
- palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon mukauttaminen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen lisääminen.
- luopuminen toimeksiannosta.

Liite 1

(Viittaus: kappale A47)

Esimerkki palveluorganisaation kannanotoista

Seuraavat esimerkit palveluorganisaation kannanotoista ovat pelkästään ohjaavia, eikä niitä ole tarkoitettu kaiken kattaviksi eikä kaikissa tilanteissa sovellettaviksi.

Esimerkki 1: Palveluorganisaation 2-tyypin kannanotto

Palveluorganisaation kannanotto

Oheinen kuvaus on laadittu asiakkaille, jotka ovat käyttäneet [*tyyppi tai nimi*] järjestelmää sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen kuvausta yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa arvioidessaan asiakkaiden tilinpäätösten olennaisen virheellisuuden riskejä. [*Yhteisön nimi*] vahvistaa, että:

- (a) Oheisessa kuvauksessa sivuilla [*bb–cc*] esitetään oikein [*nimi tai tyyppi*] järjestelmä, jolla käsitellään asiakkaiden liiketapahtumia [*päivämäärä*] ja [*päivämäärä*] välisenä aikana. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että oheisessa kuvauksessa:
- (i) esitetään, kuinka järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mukaan lukien:
- tuotettavien palvelujen tyypit, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, käsiteltävät liiketapahtumien lajit.
 - sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden avulla nämä liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan ja siirretään asiakkaita varten laadittaviin raportteihin.
 - niihin liittyvä kirjanpitoaineisto, niitä tukeva informaatio sekä yksittäiset tilit, joita on käytetty liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen; tähän kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään asiakkaita varten laadittaviin raportteihin.
 - kuinka järjestelmässä on käsitelty merkittävät tapahtumat ja olosuhteet, jotka eivät ole liiketapahtumia.
 - prosessi, jolla raportit laaditaan asiakkaita varten.
 - relevantit valvontatavoitteet ja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi suunnitellut kontrollit.
 - kontrollit, jotka olemme järjestelmän rakenteessa olettaneet käytäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on oheisessa kuvauksessa

nessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään kuvauksessa yhdessä niiden erityisten valvontatavoitteiden kanssa, joita emme pysty saavuttamaan yksin.

- muut näkökohdat, jotka liittyvät valvontaympäristöömme, riskien-arviointiprosessiimme, tietojärjestelmäämme (siihen liittyvät liiketoimintaprosessit mukaan lukien) kommunikointiin, kontrollitoimintoihin sekä valvoviin kontrolleihin ja jotka ovat olleet relevantteja asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyn ja raportoinnin kannalta.
- (ii) on relevantit yksityiskohtaiset tiedot palveluorganisaation järjestelmiin [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana tehdyistä muutoksista.
- (iii) ei ole puutteita tai vääristymiä, jotka koskevat kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta relevanttia informaatiota, ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se siksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeänä omassa erityisessä ympäristössään.
- (b) oheisessa kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia ja toimivat tehokkaasti [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että:
- (i) kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhanneet riskit on tunnistettu;
 - (ii) tunnistetut kontrollit antaisivat, jos niitä käytetään kuvatulla tavalla, kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät kyseiset riskit ole estäneet mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista; ja
 - (iii) kontrolleja on [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana johdonmukaisesti sovellettu suunnitellulla tavalla, ja manuaalisia kontrolleja ovat soveltaneet henkilöt, joilla on asianmukainen pätevyys ja valtuudet.

Esimerkki 2: Palveluorganisaation 1-tyyppin kannanotto

Oheinen kuvaus on laadittu asiakkaille, jotka ovat käyttäneet [tyyppi tai nimi] järjestelmää, sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen kuvausta yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa muodostaessaan käsitystä asiakkaiden taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä. [Yhteisön nimi] vahvistaa, että:

- (a) oheisessa kuvauksessa sivuilla [bb–cc] esitetään oikein [nimi tai tyyppi] järjestelmä, jolla käsitellään asiakkaiden liiketapahtumia [päivämäärä]. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että oheisessa kuvauksessa:
- (i) esitetään, kuinka järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mukaan lukien:

- tuotettavien palvelujen tyypit, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, käsiteltävät liiketapahtumien lajit.
 - sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden avulla nämä liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan ja siirretään asiakaita varten laadittaviin raportteihin.
 - niihin liittyvä kirjanpitoaineisto, niitä tukeva informaatio sekä yksittäiset tilit, joita on käytetty liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportointiin; tähän kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään asiakaita varten laadittaviin raportteihin.
 - kuinka järjestelmässä on käsitelty merkittävät tapahtumat ja olosuhteet, jotka eivät ole liiketapahtumia.
 - prosessi, jolla raportit laaditaan asiakkaita varten.
 - relevantit valvontatavoitteet ja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi suunnitellut kontrollit.
 - kontrollit, jotka olemme järjestelmän rakenteessa olettaneet käytäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on oheisessa kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään kuvauksessa yhdessä niiden erityisten valvontatavoitteiden kanssa, joita emme pysty saavuttamaan yksin.
 - muut näkökohdat, jotka liittyvät valvontaympäristöömme, riskienarviointiprosessiimme, tietojärjestelmäämme (siihen liittyvät liiketoimintaprosessit mukaan lukien), kommunikointiimme, kontrollitoimintoihimme sekä valvoviin kontroleihimme ja jotka ovat relevantteja asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyn ja raportoinnin kannalta.
- (ii) ei ole puutteita tai vääristymiä, jotka koskevat kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta relevanttia informaatiota, ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se siksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeänä omassa erityisessä ympäristössään.
- (b) oheisessa kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia [päivämäärä]. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että:
- (i) kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhanneet riskit on tunnistettu; ja
 - (ii) tunnistetut kontrollit antaisivat, jos niitä käytetään kuvatulla tavalla, kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät kyseiset riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista.

Liite 2

(Viittaus: kappale A47)

Esimerkki palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportista

Seuraavat raporttiesimerkit ovat pelkästään ohjaavia, eikä niitä ole tarkoitettu kaiken kattaviksi eikä sovellettaviksi kaikkiin tilanteisiin.

Esimerkki 1: Palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyypin varmennusraportti

**Kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan
tehokkuudesta kertova palveluorganisaation riippumattoman
tilintarkastajan varmennusraportti**

Vastaanottaja: Palveluorganisaatio XYZ

Laajuus

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että raportoimme palveluorganisaation XYZ laatimasta sivuilla [bb–cc] esitettävästä kuvauksesta, joka koskee asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyyn [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana käytettävää [tyyppi tai nimi] järjestelmää, sekä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta ja toiminnasta.¹

Palveluorganisaation XYZ velvollisuudet

Palveluorganisaatio XYZ vastaa: sivulla [aa] esitettävän kuvauksen ja sen yhteydessä olevan kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa; kuvauksen kattamien palvelujen tuottamisesta; valvontatavoitteiden asettamisesta; sekä kontrollien suunnittelusta, käyttöönotosta ja tehokkaasta käyttämisestä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunvalvontamme

Olemme noudattaneet IESBAn antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa ISQC 1:tä² ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää. Siihen kuuluu dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka koskevat eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista.

¹ Jos kuvauksen jotkin osat eivät kuulu toimeksiantoon, tästä tehdään selkoa varmennusraportissa.

² ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto palveluorganisaation XYZ laatimasta kuvauksesta sekä kyseisessä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta ja toiminnasta. Olemme suorittaneet toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3402 *Palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimenpiteitä saadaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko kaikilta olennaisilta osiltaan niin, että kuvaus on esitetty oikein, kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja ne toimivat tehokkaasti.

Varmennustoimeksiantoon, jossa raportoidaan palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevasta kuvauksesta sekä niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta, kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa esitettävistä tiedoista sekä kontrollien rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta. Toimenpiteiden valinta perustuu palveluorganisaation tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu, että arvioidaan riskit siitä, ettei kuvausta ole esitetty oikein ja etteivät kontrollit ole rakenteeltaan sopivia tai ne eivät toimi tehokkaasti. Toimenpiteisiin on kuulunut, että olemme testanneet niiden kontrollien toiminnan tehokkuuden, joiden katsomme olevan tarpeellisia kohtuullisen varmuuden saamiseksi kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta. Tämäntyyppiseen varmennustoimeksiantoon kuuluu myös kuvauksen yleisen esittämistavan, siinä mainittujen tavoitteiden sekä palveluorganisaation täsmentämien, sivulla [aa] kuvattujen kriteerien soveltuvuuden arvioiminen.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevat rajoitukset

Palveluorganisaation XYZ laatima kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi, eikä se sen vuoksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään. Palveluorganisaatioissa olevat kontrollit eivät luonteestaan johtuen myöskään mahdollisesti estä tai havaitse kaikkia liiketapahtumien käsittelyssä tai raportoinnissa tapahtuvia virheitä tai aukkoja. Myös tehokkuutta koskevan arvon ulottamiseen tuleville tilikausille liittyy riski, että palveluorganisaatioissa olevat kontrollit saattavat käydä riittämättömiksi tai lakata toimimasta.

Lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu sivulla [aa]. Lausuntonamme esitämme, että kaikilta olennaisilta osin on niin, että

- (a) [tyyppi tai nimi] järjestelmä esitetään kuvauksessa oikein sellaisena kuin se oli suunniteltuna ja käytössä [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana;
- (b) kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana; ja

- (c) testatut kontrollit – ne jotka olivat tarpeellisia kohtuullisen varmuuden saamiseksi kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta – toimivat tehokkaasti [päävämäärä] ja [päävämäärä]välisenä aikana.

Kuvaus kontrollien testauksesta

Testatut kontrollit sekä testien luonne, ajankohta ja tulokset esitetään sivuilla [yy–zz].

Aiotut käyttäjät ja tarkoitus

Tämä raportti ja sivuilla [yy–zz] esitetty kuvaus kontrollien testauksesta on tarkoitettu vain asiakkaille, jotka ovat käyttäneet palveluorganisaation XYZ [tyyppi tai nimi] järjestelmää, sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen sitä yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa arvioidessaan asiakkaiden tilinpäätösten olennaisen virheellisuuden riskejä.

[Palveluorganisaation tilintarkastajan allekirjoitus]

[Palveluyrityksen tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivä]

[Palveluorganisaation tilintarkastajan osoite]

Esimerkki 2: Palveluorganisaation tilintarkastajan 1-tyypin varmennusraportti

**Kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta
kertova palveluorganisaation riippumattoman
tilintarkastajan varmennusraportti**

Vastaanottaja: Palveluorganisaatio XYZ

Laaajuus

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että raportoimme palveluorganisaation XYZ laati-
masta sivuilla [bb–cc] esitettävästä kuvauksesta, joka koskee asiakkaiden liiketapahtumi-
en käsittelyyn [päävämäärä] käytettävää [tyyppi tai nimi] järjestelmää, sekä kuvauksessa
mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta.³

Emme ole kohdistaneet mitään toimenpiteitä kuvaukseen sisältyvien kontrollien toiminnan
tehokkuuteen emmekä näin ollen anna siitä lausuntoa.

Palveluorganisaation XYZ velvollisuudet

Palveluorganisaatio XYZ vastaa: sivulla [aa] esitettävän kuvauksen ja sen yhteydessä ole-
van kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeel-
lisuus ja esittämistapa; kuvauksen kattamien palvelujen tuottamisesta; valvontatavoitteiden
asettamisesta; sekä kontrollien suunnittelusta, käyttöönotosta ja tehokkaasta käyttämisestä
kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

³ Jos kuvauksen jotkin osat eivät kuulu toimeksiantoon, tästä tehdään selkoa varmennusraportissa.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunvalvontamme

Olemme noudattaneet IESBAn antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat peruseriaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa ISQC 1:tä⁴ ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää. Siihen kuuluu dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka koskevat eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista.

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto palveluorganisaation XYZ laatimasta kuvauksesta sekä kyseisessä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta. Olemme suorittaneet toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiannotandardin ISAE 3402 *Palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimenpiteitä saadaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko kuvaus esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein ja ovatko kontrollit kaikilta olennaisilta osiltaan rakenteeltaan sopivia.

Varmennustoimeksiintoon, jossa raportoidaan palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevasta kuvauksesta ja kontrollien rakenteesta, kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa esitettävistä tiedoista sekä kontrollien rakenteesta. Toimenpiteiden valinta perustuu palveluorganisaation tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu, että arvioidaan riskit siitä, ettei kuvausta ole esitetty oikein ja etteivät kontrollit ole rakenteeltaan sopivia. Tämänäyttypiseen varmennustoimeksiintoon kuuluu myös kuvauksen yleisen esittämistavan, siinä mainittujen valvontatavoitteiden sekä palveluorganisaation täsmentämien ja sivulla [aa] kuvattujen kriteerien soveltuvuuden arvioiminen.

Kuten edellä totesimme, emme ole kohdistaneet mitään toimenpiteitä kuvaukseen sisältyvien kontrollien toiminnan tehokkuuteen emmekä näin ollen anna siitä lausuntoa.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Palveluorganisaatioissa olevia kontrolleja koskevat rajoitukset

Palveluorganisaation XYZ laatima kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se sen vuoksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään. Palveluorganisaatioissa olevat kontrollit eivät luonteestaan johtuen myöskään mahdollisesti estä tai havaitse kaikkia liiketapahtumien käsittelyssä tai raportoinnissa tapahtuvia virheitä tai aukkoja.

⁴ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiintoja*

Lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu sivulla [aa]. Lausuntonamme esitämme, että kaikilta olennaisilta osin on niin, että

- (a) [tyyppi tai nimi] järjestelmä esitetään kuvauksessa oikein sellaisena kuin se oli suunniteltuna ja käytössä [päivämäärä]; ja
- (b) kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia [päivämäärä].

Aiotut käyttäjät ja tarkoitus

Tämä raportti on tarkoitettu vain asiakkaille, jotka ovat käyttäneet palveluorganisaation XYZ [tyyppi tai nimi] järjestelmää, sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen kuvausta yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa muodostaessaan käsitystä asiakkaiden taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä.

[Palveluorganisaation tilintarkastajan allekirjoitus]

[Palveluyrityksen tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivä]

[Palveluorganisaation tilintarkastajan osoite]

Liite 3

(Viittaus: kappale A50)

Esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan mukautetusta varmennusraportista

Seuraavat esimerkit mukautetuista raporteista ovat pelkästään ohjaavia, eikä niitä ole tarkoitettu kaiken kattaviksi eikä kaikissa tilanteissa sovellettaviksi. Ne perustuvat liitteessä 2 esitettyihin raporttiesimerkkeihin.

Esimerkki 1: Varauman sisältävä lausunto – palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty

...

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

...

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Oheisen kuvauksen sivulla [mn] mainitaan, että palveluorganisaatio XYZ käyttää käyttäjä-tunnuksia ja salasanoja estääkseen oikeudettoman pääsyn järjestelmään. Toimenpiteidemme, joihin kuului henkilöstölle tehtyjä tiedusteluja ja toimintojen havainnointia, perusteella olemme todenneet, että käyttäjätunnuksia ja salasanoja käytetään sovelluksissa A ja B mutta ei sovelluksissa C ja D.

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla [aa]. Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

(a) ...

Esimerkki 2: Varauman sisältävä lausunto – kontrollit eivät ole rakenteeltaan sopivia antaakseen kohtuullisen varmuuden palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta, jos kontrollit toimivat tehokkaasti

...

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

...

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten oheisen kuvauksen sivulla [mn] todetaan, palveluorganisaatio XYZ tekee ajoittain muutoksia sovellusohjelmiinsa niissä olevien puutteellisuuksien korjaamiseksi tai ominaisuuksien parantamiseksi. Menettelytapoihin, joiden mukaan päätetään muutosten tekemisestä sekä niiden suunnittelusta ja toteuttamisesta, ei kuulu läpikäyntiä ja hyväksyntää sellaisten toimivaltaisten henkilöiden toimesta, jotka ovat riippumattomia muutosten tekemiseen osallistuvista henkilöistä. Myöskään tällaisten muutosten testaamisesta tai testaus tulosten toimittamisesta toimivaltaisen tahon läpikäytäväksi ennen muutosten käyttöönottoa ei ole mitään erityisiä vaatimuksia

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla [aa]. Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

(a) ...

Esimerkki 3: Varauman sisältävä lausunto – kontrollit eivät ole toimineet tehokkaasti tietynä ajanjaksona (vain 2-tyyppin raportti)

...

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

...

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Palveluorganisaatio XYZ toteaa kuvauksessaan, että sillä on automatisoidut kontrollit, joilla vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset täsmäytetään järjestelmän tuottamaan tulosteeseen. Kuten kuvauksen sivulla [mn] todetaan, tämä kontrolli ei ohjelmointivirheestä johtuen kuitenkaan ollut toiminnassa pp.kk.vvvv ja pp.kk.vvvv välisenä aikana. Tämän vuoksi valvontatavoite ”Kontrollit antavat kohtuullisen varmuuden siitä, että vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset kirjataan oikein” on jäänyt saavuttamatta pp.kk.vvvv ja pp.kk.vvvv välisenä aikana. XYZ otti käyttöön laskentaohjelmaan tehdyn muutoksen [päävämäärä], ja testimme osoittivat sen toimineen tehokkaasti pp.kk.vvvv ja pp.kk.vvvv välisenä aikana.

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla [aa]. Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

...

Esimerkki 4: Varauman sisältävä lausunto – palveluorganisaation tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä,

...

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

...

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Palveluorganisaatio XYZ toteaa kuvauksessaan, että sillä on automatisoidut kontrollit, joilla vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset täsmäytetään järjestelmän tuottamaan tulosteeseen. Tämän täsmäytyksen tekemistä todentava sähköinen aineisto *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* väliseltä ajalta on kuitenkin tuhoutunut tietokoneen käsittelyvirheen seurauksena, emmekä siksi pystyneet testaamaan kyseisen kontrollin toimintaa tältä ajanjaksolta. Tämän vuoksi emme pystyneet toteamaan, ovatko valvontatavoitteeseen ”Kontrollit antavat kohtuullisen varmuuden siitä, että vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset kirjataan oikein” liittyvät kontrollit toimineet tehokkaasti *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* välisenä aikana.

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntonne perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla [aa]. Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

(a) ...

**KANSAINVÄLINEN
VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI
ISAE 3410**

**KASVIHUONEKAASURAPORTTEJA KOSKEVAT
VARMENNUSTOIMEKSIANNOT**

(Sovelletaan 30.9.2013 tai sen jälkeen päättyviä kausia koskeviin varmennusraportteihin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1
Standardin soveltamisala.....	2–11
Voimaantulo.....	12
Tavoitteet	13
Määritelmät	14
Vaatimukset	
ISAE 3000.....	15
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen.....	16–18
Suunnittelu.....	19
Olellisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa.....	20–22
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen.....	23–34
Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet.....	35–56
Muiden toimeksiantojen suorittajien tekemän työn käyttäminen.....	57
Kirjalliset vahvistusilmoitukset.....	58–60
Myöhemmät tapahtumat.....	61
Vertailutiedot.....	62–63
Muut tiedot.....	64
Dokumentointi.....	65–70
Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus.....	71

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen	72–75
Varmennusraportin sisältö	76–77
Muut kommunikointivaatimukset	78
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Johdanto	A1–A7
Määritelmät	A8–A16
ISAE 3000	A17
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	A18–A37
Suunnittelu	A38–A43
Olellisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa	A44–A51
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A52–A89
Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet olellaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet	A90–A112
Muiden toimeksiantojen suorittajien tekemän työn käyttäminen	A113–A115
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A116
Myöhemmät tapahtumat	A117
Vertailutiedot	A118–A123
Muut tiedot	A124–A126
Dokumentointi	A127–A129
Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus	A130
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen	A131–A133
Varmennusraportin sisältö	A134–A152
Liite 1: Päästöt, poistetut määrät ja päästövähennykset	
Liite 2: Esimerkkejä kasvihuonekaasuraportteja koskevista varmennusraporteista	

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3410 Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot tulisi lukea yhdessä Kansainvälisen laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen kanssa.

Johdanto

1. Kasvihuonekaasupäästöjen ja ilmastonmuutoksen välinen yhteys huomioon ottaen monet yhteisöt selvittävät kasvihuonekaasupäästöjensä määrän sisäisen johtamisen tarkoituksiin, ja monet myös laativat kasvihuonekaasuraportin
 - (a) osana sääntelyyn perustuvia tietojen esittämisvaatimuksia;
 - (b) osana päästökauppajärjestelmää; tai
 - (c) antaakseen vapaaehtoisesti tietoa sijoittajille ja muille tahoille. Vapaaehtoisesti annettavat tiedot voidaan julkistaa esimerkiksi erillisenä asiakirjana, osana laajempaa vastuullisuusraporttia tai yhteisön vuosikertomuksessa, tai tiedot voidaan antaa ”hiilirekisteriin” (carbon register) liittymisen tueksi.

Standardin soveltamisala

2. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiannostandardissa (ISAE) käsitellään varmennustoimeksiantoja, joissa raportoidaan yhteisön kasvihuonekaasuraportista.
3. Toimeksiannon suorittajan varmennustoimeksiannossa tekemä johtopäätös saattaa kattaa kasvihuonekaasuraportin lisäksi myös muuta informaatiota, esimerkiksi kun hänellä on toimeksianto, jossa raportoidaan sellaisesta vastuullisuusraportista, josta kasvihuonekaasuraportti muodostaa vain yhden osan. Tällöin: (viittaus: kappaleet A1–A2)
 - (a) tätä standardia sovelletaan kasvihuonekaasuraporttiin kohdistettavaan varmennustoimenpiteisiin, ellei kasvihuonekaasuraportti ole vain suhteellisen pieni osa varmennettavien tietojen kokonaisuudesta; ja
 - (b) toimenpiteisiin, jotka kohdistuvat toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen kattaman informaation muihin osiin, sovelletaan ISAE 3000:ta (uudistettu)¹ (tai muuta, erityistä kohdetta koskevaa ISAE-standardia).
4. Tässä standardissa ei käsitellä varmennustoimeksiantoja, joissa raportoidaan seuraavista kohteista, eikä anneta niitä koskevaa erityisohjeistusta:
 - (a) raportit, jotka koskevat muita päästöjä kuin kasvihuonekaasupäästöjä, esimerkiksi typpioksidien (NO_x) ja rikkidioksidin (SO₂) päästöjä koskevat raportit. Tästä standardista voidaan kuitenkin saada ohjeistusta tällaisia toimeksiantoja varten;²
 - (b) muu kasvihuonekaasuihin liittyvä informaatio, kuten tuotteen elinkaaren ”jalanjäljet”, hypoteettista ”perustasoa” (baseline) koskeva informaatio sekä päästötietoihin perustuvat keskeiset tulostittarit; tai (viittaus: kappale A3)

¹ ISAE 3000 (uudistettu) Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus.

² Typen oksidit NO_x (ts. NO ja NO₂ jotka poikkeavat kasvihuonekaasuihin luettavasta typpioksiduulista N₂O) sekä SO₂ liittyvät pikemminkin ”happosateeseen” kuin ilmastonmuutokseen.

- (c) instrumentit, prosessit tai mekanismit, kuten kompensatioprojektit (offset projects), joita toiset yhteisöt käyttävät päästövähennyksinä. Kuitenkin silloin kun yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy varmuuden kohteena olevia päästövähennyksiä, tämän standardin vaatimukset koskevat soveltuvin osin näitä päästövähennyksiä (katso kappale 76(f)).

Tiedon varmentamistoimeksiannot toimeksiannot ja suorat toimeksiannot

5. *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä* todetaan, että varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto. Tässä standardissa käsitellään vain tiedon varmentamistoimeksiantoja.³

Toimenpiteet kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa varmennustoimeksiannoissa

6. *ISAE 3000:ssa (uudistettu)* todetaan, että varmennustoimeksianto voi olla joko kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.⁴ Tässä standardissa käsitellään sekä kohtuullisen varmuuden että rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja.
7. Sekä kohtuullisen varmuuden antavissa että rajoitetun varmuuden antavissa kasvihuonekaasuraporttia koskevissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja valitsee yhdistelmän varmennustoimenpiteitä, joihin voi kuulua yksityiskohtaista tarkastusta, havainnointia, vahvistuksia, uudelleenlaskentaa, uudelleen suorittamista, analyttisiä toimenpiteitä ja tiedusteluja. Tietystä toimeksiannossa suoritettavista varmennustoimenpiteistä päättäminen perustuu ammatilliseen harkintaan. Koska kasvihuonekaasuraportit kattavat monenlaisia olosuhteita, toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat todennäköisesti huomattavasti toimeksiannosta toiseen.
8. Ellei muuta mainita, kaikki tämän standardin vaatimukset koskevat sekä kohtuullisen varmuuden antavia että rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja. Koska hankittavan varmuuden taso on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, toimeksiannon suorittajan toimenpiteet rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia.⁵ Vaatimukset, jotka koskevat vain jompaakumpaa toimeksiantotyyppiä, on esitetty sarakemuodossa siten, että kappaleen numeron jälkeen seuraa ”R” (rajoitettu varmuus) tai ”K” (kohtuullinen varmuus). Vaikka joitakin toimenpiteitä edellytetään vain kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, ne voivat siitä huolimatta olla asianmukaisia myös joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa (katso myös kappale A90, jossa luetellaan keskeiset erot toimeksiannon suorittajan toimenpiteiden välillä kasvihuonekaasuraporttia koskevassa kohtuullisen varmuu-

³ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(a)(ii)

⁴ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(a)(i)(b)

⁵ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(a)(iii)

den antavassa toimeksiannossa ja rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa). (Viittaus: kappaleet A4, A90)

Suhde ISAE 3000:een (uudistettu), muihin ammatillisiin ohjeisiin ja muihin vaatimuksiin

9. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava ISAE 3000:ta (uudistettu) ja tätä standardia suorittaessaan varmennustoimeksiannosta, joissa raportoidaan yhteisön kasvihuonekaasuraportista. Tämä standardi täydentää ISAE 3000:ta (uudistettu) mutta ei korvaa sitä, ja tässä käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISAE 3000:ta (uudistettu) tulee soveltaa varmennustoimeksiannossa, jossa raportoidaan yhteisön kasvihuonekaasuraportista. (Viittaus: kappale A17)
10. ISAE 3000:n (uudistettu) noudattaminen edellyttää muun muassa, että noudatetaan IESBAN antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* varmennustoimeksiantoihin liittyviä osia A ja B⁶ taikka ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia.⁷ Se edellyttää myös, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQC 1:tä⁸ tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädöksen tai määräyksen sisältäviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. (Viittaus: kappaleet A5–A6)
11. Silloin kun toimeksiantoon on sovellettava paikallisia säädöksiä tai määräyksiä taikka päästökauppajärjestelmän ehtoja, tämä standardi ei syrjäytä kyseisiä säädöksiä, määräyksiä tai ehtoja. Jos paikallinen säädös tai määräys tai päästökauppajärjestelmän ehdot poikkeavat tästä standardista, paikallisten säädösten tai määräysten tai tietyn järjestelmän ehtojen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole automaattisesti tämän standardin mukainen. Toimeksiannon suorittaja saa ilmoittaa noudattaneensa tätä standardia sen lisäksi, että hän on noudattanut paikallista säädöstä tai määräystä tai päästökauppajärjestelmän ehtoja, vain silloin, kun kaikki sovellettavat tämän standardin mukaiset vaatimukset on täytetty. (Viittaus: kappale A7)

Voimaantulo

12. Tätä standardia sovelletaan varmennusraportteihin kausilta, jotka päättyvät 30.9.2013 tai sen jälkeen.

Tavoitteet

13. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena on:
 - (a) hankkia joko kohtuullinen tai rajoitettu varmuus, sen mukaan kuin on asianmukaista, siitä, onko kasvihuonekaasuraportissa virheestä tai väärin-

⁶ [Viittaus koskee eettisten sääntöjen edellistä versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

⁷ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(a), 20 ja 34

⁸ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(b) ja 31(a). Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

- käytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, jotta hänen olisi mahdollista esittää kohtuullista tai rajoitettua varmuutta kuvastava johtopäätös;
- (b) raportoida havaintojensa mukaisesti:
- (i) jos kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti; tai
- (ii) jos kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut mitään, mikä suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja
- (c) kommunikoida havaintojensa mukaisesti tämän standardin muutoin vaatimalla tavalla.

Määritelmät

14. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:⁹

- (a) Sovellettavat kriteerit – Kriteerit, joita käyttäen yhteisö määrittää ja raportoi päästönsä kasvihuonekaasuraportissa.
- (b) Kannanotot – Yhteisön esittämiä, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviä nimienomaisia tai muita väittämiä, joita toimeksiannon suorittaja käyttää arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä.
- (c) Perusvuosi – Tietty vuosi tai useamman vuoden keskiarvo, johon yhteisön päästötjä verrataan ajan kuluessa.
- (d) Cap and trade – Järjestelmä, jossa asetetaan katto kokonaispäästöille, jaetaan osallistujille päästöoikeuksia ja sallitaan näiden käydä keskenään kauppaa päästöoikeuksilla ja päästöyksiköillä.
- (e) Vertailutiedot – Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät yhtä tai useampaa aiempaa kautta koskevat luvut ja tiedot.
- (f) Päästöt – Kasvihuonekaasut, jotka on relevantteina ajanjaksoina laskettu ilmakehään tai jotka olisi laskettu ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nieluun. Päästöt voidaan luokitella seuraaviin ryhmiin:
- suorat päästöt (käytetään myös nimitystä scope 1 -päästöt), jotka ovat yhteisön omistamista tai sen määräysvallassa olevista lähteistä tulevia päästöjä. (Viittaus: kappale A8)

⁹ ISAE 3000:ssa (uudistettu) esitettyjä määritelmiä sovelletaan myös tässä standardissa.

- epäsuorat päästöt, jotka ovat seurausta yhteisön toimenpiteistä mutta tulevat jonkin toisen yhteisön omistamista tai määräysvallassa olevista lähteistä. Epäsuorat päästöt voidaan edelleen jakaa seuraaviin ryhmiin:
 - scope 2 -päästöt, jotka ovat yhteisöön siirrettyyn ja sen käyttämään energiaan liittyviä päästöjä. (viittaus: kappale A9)
 - scope 3 -päästöt, joita ovat kaikki muut epäsuorat päästöt. (Viittaus: kappale A10).
- (g) Päästövähennys – Mikä tahansa yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä erä, joka vähennetään raportoitavista kokonaispäästöistä mutta joka ei ole poistettu määrä; yleensä siihen sisältyy ostettuja kompensatioita, mutta siihen voi sisältyä myös monenlaisia muita instrumentteja tai mekanismeja, kuten saavutuksiin perustuvia päästöyksiköitä ja päästöoikeuksia, jotka tunnustetaan sääntelyyn perustuvassa tai muussa järjestelmässä, johon yhteisö osallistuu. (Viittaus: kappaleet A11–A12)
- (h) Päästökerroin – Matemaattinen kerroin tai suhdeluku, jonka avulla toimintaa mittaava luku (esimerkiksi käytetyt polttoainelitrat, kuljetut kilometrit, eläinten lukumäärä maataloudessa tai tuotantotonnit) muutetaan kyseiseen toimintaan liittyvien kasvihuonekaasujen määrää koskevaksi arvioksi.
- (i) Päästökauppajärjestelmä – Markkinoihin perustuva menettely, jota käytetään kasvihuonekaasujen kontrollointiin tarjoamalla taloudellisia kannustimia tällaisten kaasupäästöjen vähentämiseksi.
- (j) Yhteisö – Juridinen yksikkö, taloudellinen yksikkö taikka juridisen tai taloudellisen yksikön yksilöitävissä oleva osa (esimerkiksi yksittäinen tehdas tai muunlainen laitos, kuten jätteenkäsittely-yksikkö) taikka juridisten tai muiden yksikköjen tai niiden osien yhdistelmä (esimerkiksi yhteisyri-tyt), johon kasvihuonekaasuraportissa esitettävät päästöt liittyvät.
- (k) Väärinkäyttö – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.
- (l) Muut toimenpiteet – Toimenpiteet, jotka suoritetaan arvioituihin olennaisen virheellisyden riskeihin vastaamiseksi ja joihin kuuluvat (mahdolliset) kontrollien testaukset, yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset toimenpiteet.
- (m) Kasvihuonekaasuraportti – Raportti, jossa esitetään yhteisön kasvihuonekaasupäästöjen koostumus ja määrä kaudella (joskus käytetään nimitystä päästöselvitys) ja, silloin kun tämä on sovellettavissa, vertailutiedot ja selittäviä liitetietoja, mukaan lukien yhteenveto määrittämisessä ja raportoinnissa noudatetuista merkittävistä periaatteista. Yhteisön kasvihuonekaasuraportti voi sisältää myös ryhmitellyn luettelon poistetuista määristä tai päästövähennyksistä. Silloin kun toimeksianto ei kata kasvihuonekaa-

suraporttia kokonaisuudessaan, termin ”kasvihuonekaasuraportti” on katsottava tarkoittavan sitä osaa raportista, joka on toimeksiannon kohteena. Kasvihuonekaasuraportti on toimeksiannossa ”kohdetta koskeva tieto”.¹⁰

- (n) Kasvihuonekaasut – Hiilidioksidi (CO₂) ja mahdolliset muut kaasut, joita sovellettavien kriteerien mukaan on sisällytettävä kasvihuonekaasuraporttiin, kuten: metaani, typpioksiduuli, rikkiheksafluoridi, fluorihiiilivedyt, perfluorihiiilivedyt ja kloorifluorihiiilivedyt. Muut kaasut kuin hiilidioksidi esitetään usein hiilidioksidiekvivalentteina (CO₂-e).
- (o) Organisaation raja – Raja, joka määrää, mitkä toiminnot sisällytetään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin.
- (p) Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus – Yksi tai useampi toimeksiannon suorittajan määrittämä luku, joka on kasvihuonekaasuraportille määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisyudet ylittävät kasvihuonekaasuraportille määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa toimeksiannon suorittajan määrittämää lukua, joka on pienempi kuin tiettyjä päästötyyppejä tai esitettäviä tietoja koskeva olennaisuustaso tai tasot.
- (q) Ostettu kompensatio – Päästövähennys, jossa yhteisö maksaa siitä, että toisen yhteisön päästöt vähentyvät (päästövähennämät) tai toisen yhteisön poistetut määrät kasvavat (poistettujen määrien lisäykset) hypoteettiseen perustasoon (baseline) verrattuna. (Viittaus: kappale A13)
- (r) Määrittäminen – Prosessi, joka avulla selvitetään niiden kasvihuonekaasujen määrä, jotka liittyvät yhteisöön suorasti tai epäsuorasti ja jotka tulevat tietyistä päästölähteistä (tai jotka tietyt nielut poistavat).
- (s) Poistettu määrä – Kasvihuonekaasut, jotka yhteisö on kauden aikana poistanut ilmakehästä tai jotka olisi päästetty ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nieluun. (Viittaus: kappale A14)
- (t) Merkittävä laitos – Laitos, joka on yksinään merkittävä, koska sen päästöt ovat merkittävät suhteessa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviin kokonaispäästöihin tai koska sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista aiheutuu erityisiä olennaisen virheellisuuden riskejä. (Viittaus: kappaleet A15–A16)
- (u) Nielu – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka poistaa kasvihuonekaasuja ilmakehästä.
- (v) Lähde – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka päästää kasvihuonekaasuja ilmakehään.
- (w) Päästötyyppi – Päästöjen ryhmä, joka perustuu esimerkiksi päästölähteeseen, kaasutyyppiin, alueeseen tai laitokseen.

¹⁰ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(x)

Vaatimukset

ISAE 3000 (uudistettu)

15. Toimeksiannon suorittaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut sekä tämän standardin että ISAE 3000:n (uudistettu) vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Taidot, tiedot ja kokemus

16. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on
- (a) omattava laajan koulutuksen ja sen käytäntöön soveltamisen kautta kehittynyt pätevyys varmennustaidoissa ja -tekniikoissa, ja hänellä on oltava riittävä pätevyys päästöjen määrittämisessä ja raportoisessa voidakseen ottaa vastuun varmennusjohtopäätöksestä; ja
 - (b) varmistuttava siitä, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen ammatillinen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien pätevyys ja kyvykkyys päästöjen määrittämisessä ja raportoisessa sekä varmentamisessa, voidakseen suorittaa varmennustoimeksiannon tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

Toimeksiannon edellytykset

17. Sen selvittämiseksi, toteutuvatko toimeksiannon edellytykset:
- (a) toimeksiannosta vastuullisen henkilön on todettava, että sekä kasvihuonekaasuraportti että toimeksianto ovat riittävän kattavat, jotta niistä olisi hyötyä aiotuille käyttäjille, erityisesti: (viittaus: kappale A20)
 - (i) jos kasvihuonekaasuraportin ulkopuolelle on tarkoitus jättää merkittäviä päästöjä, jotka on määritetty tai voitaisiin helposti määrittää, onko niiden jättäminen ulkopuolelle kyseisissä olosuhteissa kohtuullista;
 - (ii) jos toimeksiannon ulkopuolelle on tarkoitus jättää joidenkin yhteisön raportoitujen merkittävien päästöjen varmentaminen, onko tällainen ulkopuolelle jättäminen kyseisissä olosuhteissa kohtuullista;
 - (iii) jos toimeksiannon on määrä sisältää päästövähennysten varmentamista, ovatko toimeksiannon suorittajan kyseisistä vähennyksistä hankkiman varmuuden luonne ja varmennusraportin aiottu sisältö vähennysten osalta selkeitä ja olosuhteisiin nähden kohtuullisia ja ymmärtääkö toimeksiantaja ne. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

- (b) toimeksiannon suorittajan on ratkaistessaan ISAE 3000:ssa (uudistettu)¹¹ vaadittavalla tavalla, ovatko kriteerit soveltuvia, ratkaistava, sisältävätkö kriteerit vähintään seuraavaa: (viittaus: kappaleet A22–A26)
- (i) yhteisön organisaation rajan määrittämistä; (viittaus: kappaleet A27–A28)
 - (ii) kasvihuonekaasut, jotka on määrää ottaa huomioon;
 - (iii) hyväksyttävät määrittämismenetelmät, mukaan lukien menetelmät, joiden avulla tehdään oikaisuja perusvuoteen (jos tämä on sovellettavissa); ja
 - (iv) riittävät esitettävät tiedot, jotta aiotut käyttäjät pystyvät saamaan käsityksen kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista. (Viittaus: kappaleet A29–A34)
- (c) toimeksiannon suorittajan on saatava yhteisöltä vahvistus siitä, että yhteisö hyväksyy ja ymmärtää vastaavansa:
- (i) sellaisen sisäisen valvonnan suunnittelusta ja käyttöönnotosta ja ylläpidosta, jonka yhteisö katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia kasvihuonekaasuraportti, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä;
 - (ii) kasvihuonekaasuraportin laatimisesta sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja (viittaus: kappale A35)
 - (iii) siitä, että yhteisön kasvihuonekaasuraportissa viitataan sen käyttämiin sovellettaviin kriteereihin tai kuvataan ne ja – silloin kun tämä ei ole ilmeistä toimeksiannon olosuhteiden perusteella – mainitaan, kuka on kehittänyt kyseiset kriteerit. (Viittaus: kappale A36)

Sopiminen toimeksiannon ehdoista

18. Toimeksiannon ehtojen, joista sopimista ISAE 3000 (uudistettu)¹² edellyttää, on sisällettävä (viittaus: kappale A37)
- (a) toimeksiannon tavoite ja laajuus;
 - (b) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet;
 - (c) yhteisön velvollisuudet, mukaan lukien kappaleessa 17(c) kuvatut;
 - (d) kasvihuonekaasuraportin laatimisessa sovellettavien kriteerien yksilöiminen;

¹¹ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 24(b)(ii) ja 41

¹² ISAE 3000 (uudistettu), kappale 27

- (e) maininta toimeksiannon suorittajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä ja toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta; ja
- (f) vahvistus siitä, että yhteisö suostuu antamaan kirjalliset vahvistusilmoitukset toimeksiantoa loppuun saatettaessa.

Suunnittelu

19. Suunnitellessaan toimeksiantoa ISAE 3000:ssa (uudistettu)¹³ vaadittavalla tavalla toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappaleet A38–A41)
 - (a) yksilöitävä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet;
 - (b) varmistuttava toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten toimeksianto ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan;
 - (c) harkittava tekijöitä, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta;
 - (d) harkittava toimeksiannon hyväksymisestä tai jatkamisesta päättämiseksi suoritettujen toimenpiteiden tuloksia ja soveltuvissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamisessa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia;
 - (e) varmistuttavaa siitä, minkä tyyppisiä resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan ja milloin ja kuinka paljon niitä tarvitaan, mukaan lukien erityisasiantuntijoiden ja muiden toimeksiantojen suorittajien osallistuminen; ja (viittaus: kappaleet A42–A43)
 - (f) määritettävä yhteisön sisäisen tarkastuksen vaikutus, jos sellainen toiminto on.

Olennaisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa

Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen toimeksiantoa suunniteltaessa

20. Toimeksiannon kokonaisstrategiaa laatiessaan toimeksiannon suorittajan on määritettävä kasvihuonekaasuraportille olennaisuus. (Viittaus: kappaleet A44–A50)
21. Toimeksiannon suorittajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisuuden riskien arvioimista ja muiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten.

Tarkistaminen toimeksiannon edetessä

22. Toimeksiannon suorittajan on tarkistettava kasvihuonekaasuraportille määritetty olennaisuus siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee toimeksiannon aika-

¹³ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 40

na informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun. (Viittaus: kappale A51)

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olennaisen virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä

23. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista: (viittaus: kappale A52–A53)
- (a) relevanteista toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä, mukaan lukien sovellettavat kriteerit.
 - (b) yhteisön luonteesta, kuten:
 - (i) yhteisön organisaation rajan sisään sijoittuvien toimintojen luonteesta, mukaan lukien: (viittaus: kappaleet A27–A28)
 - a. onko otettu huomioon päästöjen lähteet ja kaikki päästöt ja – jos näitä on – nielut ja päästövähennykset;
 - b. kunkin niistä vaikutus yhteisön kokonaispäästöihin; ja
 - c. kasvihuonekaasuraportissa esitettäviin määriin liittyvät epävarmuustekijät. (Viittaus: kappaleet A54–A59)
 - (ii) toiminnan luonteesta tai laajuudesta edelliseen kauteen verrattuna tapahtuneista muutoksista, mukaan lukien onko tapahtunut päästölähteiden sulautumisia, hankintoja tai myyntejä tai onko ulkoistettu toimintoja, joihin liittyy merkittäviä päästöjä; ja
 - (iii) toimintojen keskeytysten toteutumistiheydestä ja luonteesta. (Viittaus: kappale A60)
 - (c) päästöjen määrittämismenetelmien ja raportointiperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta yhteisössä, mukaan lukien syyt näissä tapahtuneisiin muutoksiin sekä mahdollisuus, että päästöt on otettu kasvihuonekaasuraportissa huomioon kahteen kertaan.
 - (d) vaatimuksista, jotka koskevat arvioiden sekä niihin liittyen esitettävien tietojen kannalta relevantteja sovellettavia kriteerejä;
 - (e) ilmastonmuutokseen liittyvistä yhteisön tavoitteista ja strategioista, jos sellaisia on, sekä niihin liittyvistä taloutta tai sääntelyä koskevista riskeistä, fyysisistä riskeistä ja maineriskeistä. (Viittaus: kappale A61)
 - (f) päästötiedon valvonnasta ja sen tuottamista koskevasta vastuusta yhteisössä.
 - (g) siitä, onko yhteisöllä sisäinen tarkastus, ja jos on, sen suorittamista päästöjä koskevista toimenpiteistä ja tärkeimmistä havainnoista.

Toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi

24. Toimenpiteisiin, joiden avulla muodostetaan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä tunnistetaan ja arvioidaan olennaisen virheellisuuden riskejä, on kuuluttava seuraavaa: (viittaus: kappaleet A52–A53, A62)
- (a) tiedustelujen osoittaminen niille yhteisössä toimiville henkilöille, joilla toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on sellaista tietoa, josta on todennäköisesti apua väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa;
 - (b) analyttisiä toimenpiteitä; (viittaus: kappaleet A63–A65)
 - (c) havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta (viittaus: kappaleet A66–A68).

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisestä valvonnasta

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p>25R. Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista varten toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta tekemällä seuraavia seikkoja koskevia tiedusteluja: (viittaus: kappaleet A52–A53, A69–A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) valvontaympäristö; (b) tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä päästöjen raportointiin liittyvien roolien ja velvollisuuksien samoin kuin päästöjen raportointiin liittyvien merkittävien seikkojen kommunikoiminen; ja (c) yhteisön riskienarviointiprosessin tulokset. 	<p>25K. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen pohjaksi käsitys seuraavista yhteisön sisäisen valvonnan osatekijöistä, jotka ovat relevantteja päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta: (viittaus: kappaleet A52–A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) valvontaympäristö; (b) tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä päästöjen raportointiin liittyvien roolien ja velvollisuuksien samoin kuin päästöjen raportointiin liittyvien merkittävien seikkojen kommunikoiminen; ja (c) yhteisön riskienarviointiprosessi;

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	<p>(d) toimeksiannon kannalta relevantit kontrollitoiminnot, toisin sanoen ne, joiden ymmärtäminen on toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan tarpeellista olennaisen virheellisyyden riskien arvioimiseksi kannanototasolla sekä arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelemiseksi. Varmennustoimeksiannossa ei edellytetä käsityksen muodostamista kaikista kontrollitoiminnoista, jotka liittyvät kuhunkin kasvihuonekaasuraportissa esitettävään merkittävään päästötyyppiin ja esitettävään tietoon tai jokaiseen niitä koskevaan kannanottoon; ja (viittaus: kappaleet A71–A72)</p> <p>(e) kontrollien seuranta.</p> <p>26K. Kappaleessa 25K vaadittavaa käsitystä muodostaessaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava kontrollien rakennetta ja todettava, onko ne otettu käyttöön, suorittamalla yhteisön kasvihuonekaasuraportista vastuussa olevalle henkilöstölle kohdistettavien tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A52–A53)</p>

Muut toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi

27. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut kyseiselle yhteisölle muita toimeksiantoja, hänen on harkittava, onko tällöin saatu tietoa relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. (Viittaus: kappale A73)
28. Toimeksiannon suorittajan on tehtävä tiedusteluja johdolle ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville todetakseen, onko näiden tiedossa kasvihuonekaasuraporttiin vaikuttavaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä tai säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä. (Viittaus: kappaleet A84–A86)
29. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muiden toimeksiantotiimin avainhenkilöiden sekä mahdollisten toimeksiannon suorittajan käyttämien keskeisten erityisasiantuntijoiden on keskusteltava yhteisön kasvihuonekaasuraportin alttiudesta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä sovellettavien kriteerien soveltamisesta yhteisöä koskeviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ratkaistava, mistä asioista on viestittävä niille toimeksiantotiimin jäsenille ja mahdollisille toimeksiannon suorittajan käyttämille ulkopuolisille erityisasiantuntijoille, jotka eivät osallistu keskusteluun.
30. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, ovatko yhteisön päästöjen määrittäminen menetelmät ja raportointiperiaatteet, mukaan lukien yhteisön organisaation rajojen määrittäminen, sen liiketoiminnan kannalta asianmukaisia sekä yhdenmukaisia sovellettavien kriteerien sekä kyseisellä toimialalla ja aiemmilla kausilla käytettyjen raportointiperiaatteiden kanssa.

Toimenpiteiden suorittaminen paikan päällä yhteisön laitoksissa

31. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko toimeksiannon olosuhteissa tarpeellista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä merkittävässä laitoksissa. (Viittaus: kappaleet A15–A16, A74–A77)

Sisäinen tarkastus

32. Silloin kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus, joka on toimeksiannon kannalta relevantti, toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A78)
 - (a) päätettävä, käytetäänkö sisäisen tarkastuksen yksittäisiä töitä ja kuinka laajasti niitä käytetään; ja
 - (b) jos käytetään sisäisen tarkastuksen yksittäisiä töitä, ratkaistava, soveltuvatko kyseiset työt toimeksiannon tarkoituksiin.

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p>33R. Toimeksiannon suorittajan on tunnistettava olellaisen virheellisuuden riskit ja arvioitava niitä</p> <p>(a) kasvihuonekaasuraportin tasolla; ja (viittaus: kappaleet A79–A80)</p> <p>(b) olellisten päästötyyppien ja esitettävien tietojen osalta (viittaus: kappale A81).</p> <p>perustaksi sellaisten toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että</p> <p>(c) niillä vastataan arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin; ja</p> <p>(d) toimeksiannon suorittajan on niiden avulla mahdollista hankkia rajoitettu varmuus siitä, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olellaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.</p>	<p>33K. Toimeksiannon suorittajan on tunnistettava olellaisen virheellisuuden riskit ja arvioitava niitä</p> <p>(a) kasvihuonekaasuraportin tasolla; ja (viittaus: kappaleet A79–A80)</p> <p>(b) kannanottotasolla olellisten päästötyyppien ja esitettävien tietojen osalta (viittaus: kappaleet A81–A82)</p> <p>perustaksi sellaisten toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että (viittaus: kappale A83)</p> <p>(c) niillä vastataan arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin; ja</p> <p>(d) toimeksiannon suorittajan on niiden avulla mahdollista hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olellaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.</p>

Olellaisen virheellisuuden riskien syyt

34. Kappaleissa 33R tai 33K vaadittavia toimenpiteitä suorittaessaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava ainakin seuraavia tekijöitä: (viittaus: kappaleet A84–A89)
- (a) todennäköisyys sille, että kasvihuonekaasuraportissa on tahallinen virheellisyys; (viittaus: kappaleet A84–A86)
 - (b) todennäköisyys sille, että on jätetty noudattamatta sellaisia säädösten tai määräysten kohtia, joilla yleensä katsotaan olevan suora vaikutus kasvihuonekaasuraportin sisältöön; (viittaus: kappale A87)
 - (c) todennäköisyys sille, että mahdollisesti merkittävä päästö on jätetty pois raportista; (viittaus: kappale A88(a))
 - (d) merkittävät muutokset taloudessa tai sääntelyssä; (viittaus: kappale A88(b))
 - (e) toiminnan luonne; (viittaus: kappale A88(c))
 - (f) määrittämismenetelmien luonne; (viittaus: kappale A88(d))
 - (g) kuinka monimutkaista on organisaation rajan määrittäminen ja onko mukana lähipiiriä; (viittaus: kappaleet A27–A28)
 - (h) onko merkittäviä yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin epätavallisilta vaikuttavia päästöjä; (viittaus: kappale A88(e))
 - (i) subjektiivisuuden aste päästöjen määrittämisessä (viittaus: kappale A88(e))
 - (j) sisällytetäänkö kasvihuonekaasuraporttiin scope 3 -päästöt; ja (viittaus: kappale A88(f))
 - (k) kuinka yhteisö tekee merkittäviä arvioita ja mihin tietoon ne perustuvat. (Viittaus: kappale A88(g))

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet

35. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkemukseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen olellaisen virheellisuuden riskeihin kasvihuonekaasuraportin tasolla. (Viittaus: kappaleet A90-A93)
36. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava muita toimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituihin olellaisen virheellisuuden riskeihin, ottamalla huomioon varmuustaso, joka on kohtuullinen tai rajoitettu sen mukaan kuin on asianmukaista. (Viittaus: kappale A90)

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p>37R. Suunnitellessaan ja suorittaessaan muita toimenpiteitä kappaleen 36 mukaisesti toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappaleet A90, A94)</p> <p>(a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kunkin olennaisen päästötyypin ja esitettävän tiedon osalta; ja (viittaus: kappale A95)</p> <p>(b) hankittava sitä vakuuttavampaa evidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A97)</p>	<p>37K. Suunnitellessaan ja suorittaessaan muita toimenpiteitä kappaleen 36 mukaisesti toimeksiannon suorittajan on (viittaus: kappaleet A90, A94)</p> <p>(a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanototasolla kunkin olennaisen päästötyypin ja esitettävän tiedon osalta, mukaan lukien (viittaus: kappale A95)</p> <p>(i) kyseisen päästötyypin tai esitettävän tiedon erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan olennaisen virheellisyyden todennäköisyys (ts. toimintariski); ja</p> <p>(ii) se, aikooko toimeksiannon suorittaja luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään muiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; ja (viittaus: kappale A96)</p> <p>(b) hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A97)</p>

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	<p data-bbox="586 215 778 239"><i>Kontrollien testaus</i></p> <p data-bbox="601 262 1003 505">38K. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos (viittaus: kappale A90(a))</p> <p data-bbox="676 527 1007 770">(a) toimeksiannon suorittaja aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään muiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; tai (viittaus: kappale A96)</p> <p data-bbox="676 793 1003 1003">(b) muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus eivät voi yksin tuottaa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kannanottotasolla. (Viittaus: kappale A98)</p> <p data-bbox="601 1025 1003 1303">39K. Jos havaitaan poikkeamia kontrolloista, joihin toimeksiannon suorittaja aikoo luottaa, toimeksiannon suorittajan on tehtävä asiaa koskevia tiedusteluja saadakseen käsityksen näistä seikoista ja niiden mahdollisista vaikutuksista, ja hänen on ratkaistava (viittaus: kappale A90)</p> <p data-bbox="676 1326 1007 1442">(a) antavatko suoritettujen kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontroleihin luottamiselle;</p> <p data-bbox="676 1465 1003 1517">(b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai</p>

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	<p>(c) onko mahdollisiin olennaisen virheellisuuden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla muita toimenpiteitä.</p> <p><i>Muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus</i></p> <p>40K. Arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä riippumatta toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava yksittäisten tapahtumien tarkastusta tai analyttisiä toimenpiteitä jokaisen olennaisen päästötyypin ja esitettävän tiedon osalta mahdollisen kontrollien testauksen lisäksi. (Viittaus: kappaleet A90, A94)</p> <p>41K. Toimeksiannon suorittajan on harkittava, suorittaako hän ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A90, A99)</p>
<p><i>Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi suoritettavat analyttiset toimenpiteet</i></p> <p>42R. Jos toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa analyttisiä toimenpiteitä, hänen on (viittaus: kappaleet A90(c), A100–A102)</p> <p>(a) ratkaistava, soveltuvatko tietyt analyttiset toimenpiteet, ottaen huomioon arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit sekä mahdolliset yksittäisten tapahtumien tarkastukset;</p>	<p><i>Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi suoritettavat analyttiset toimenpiteet</i></p> <p>42K. Jos toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa analyttisiä toimenpiteitä, hänen on (viittaus: kappaleet A90(c), A100–A102)</p> <p>(a) ratkaistava, soveltuvatko tietyt analyttiset toimenpiteet tiettyihin kannanottoihin ottaen huomioon arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit sekä mahdollisesti kyseisiin kannanottoihin kohdistettavat yksittäisten tapahtumien tarkastukset;</p>

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p>(b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta toimeksiannon suorittaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan tiedon lähde, vertailukelpoisuus sekä luonne ja relevanssi samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit; ja</p> <p>(c) muodostettava odotusarvo kirjatuista määristä tai suhdeluista.</p> <p>43R. Jos analyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista määristä tai suhdeluista, toimeksiannon suorittajan on tiedusteltava yhteisöltä tällaisista eroista. Toimeksiannon suorittajan on harkittava näihin tiedusteluihin saatuja vastauksia sen ratkaisemiseksi, tarvitaanko kyseisissä olosuhteissa muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappale A90(c))</p>	<p>(b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta toimeksiannon suorittaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan tiedon lähde, vertailukelpoisuus sekä luonne ja relevanssi samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit; ja</p> <p>(c) muodostettava kirjatuista määristä tai suhdeluista odotusarvo, joka on riittävän tarkka mahdollisten olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi.</p> <p>43K. Jos analyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista määristä tai suhdeluista, toimeksiannon suorittajan on tutkittava tällaiset erot (viittaus: kappale A90(c))</p> <p>(a) osoittamalla yhteisölle tiedusteluja ja hankkimalla yhteisöltä saatujen vastauksien kannalta relevanttia lisäevidenssiä; ja</p> <p>(b) suorittamalla muita toimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista.</p>

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p><i>Arvioita koskevat toimenpiteet</i></p> <p>44R. Toimeksiannon suorittajan on arvioitujen olennaisen virheellisyden riskien perusteella (viittaus: kappaleet A103–A104)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) arvioitava, <ul style="list-style-type: none"> (i) onko yhteisö asianmukaisesti noudattanut sovellettavien kriteerien mukaisia, arvioiden kannalta relevantteja vaatimuksia; ja (ii) ovatko arvioita tehtäessä käytettävät menetelmät asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti, ja ovatko raportissa esitettyihin arvioihin tai niiden tekemiseen käytettyyn menetelmään edelliseen kauteen verrattuna tehdyt muutokset asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa; ja (b) harkittava, tarvitaanko kyseisissä olosuhteissa muita toimenpiteitä 	<p><i>Arvioita koskevat toimenpiteet</i></p> <p>44K. Toimeksiannon suorittajan on arvioitujen olennaisen virheellisyden riskien perusteella arvioitava, (viittaus: kappale A103)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) onko yhteisö asianmukaisesti noudattanut sovellettavien kriteerien mukaisia, arvioiden kannalta relevantteja vaatimuksia; ja (b) ovatko arvioita tehtäessä käytettävät menetelmät asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti, ja ovatko raportissa esitettyihin arvioihin tai niiden tekemiseen käytettävään menetelmään edelliseen tilikauteen verrattuna tehdyt muutokset asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa.

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	<p>45K. Vastatessaan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin toimeksiannon suorittajan on tehtävä kyseisten arvioiden luonne huomioon ottaen yksi tai useampia seuraavista: (viittaus: kappale A103)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) tarkastettava tapa, jolla yhteisö on tehnyt arvion, ja tieto, johon se perustuu. Tätä tehdessään toimeksiannon suorittajan on arvioitava <ul style="list-style-type: none"> (i) onko käytetty määrittämis-menettelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen; ja (ii) ovatko yhteisön käyttämät oletukset kohtuullisia; (b) testattava arvion tekemistapaa koskevien kontrollien toiminnan tehokkuus yhteisössä, sekä suorittaa muita asianmukaisia toimenpiteitä (c) arvioitava luku tai vaihteluväli yhteisön tekemän arvion arvioimista varten. Tätä varten,

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	<p data-bbox="720 217 1007 956">(i) jos toimeksiannon suorittaja käyttää oletuksia tai menetelmiä, jotka poikkeavat yhteisön käyttämistä, toimeksiannon suorittajan on muodostettava riittävä käsitys yhteisön käyttämistä oletuksista tai menetelmistä pystyäkseen varmistumaan siitä, että toimeksiannon suorittajan arvioimassa luvussa tai vaihteluvälissä on otettu huomioon relevantit muuttajat, ja pystyäkseen arviomaan mahdollisia merkittäviä poikkeamia yhteisön arvioimasta luvusta</p> <p data-bbox="720 980 1007 1374">(ii) jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että on asianmukaista käyttää vaihteluväliä, hänen on kaventettava vaihteluväliä saatavilla olevan evidenssin perusteella, kunnes kaikkien vaihteluvälille osuvien toteumien katsotaan olevan kohtuullisia.</p>

Otanta

46. Jos käytetään otantaa, toimeksiannon suorittajan on otettava otosta suunnitellaan huomioon toimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan. (Viittaus: kappaleet A90(b), A105)

Väärinkäytökset, säädökset ja määräykset

47. Toimeksiannon suorittajan on asianmukaisella tavalla vastattava toteutuneeseen tai epäiltyyn väärinkäytökseen sekä toteutuneeseen tai epäiltyyn säädösten tai määräysten noudattamatta jättämiseen, jotka on tunnistettu toimeksiannon aikana. (Viittaus: kappaleet A106–A107)

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p><i>Kasvihuonekaasuraporttiin kohdistuvat toimenpiteet</i></p> <p><i>Kokoamisprosessi</i></p> <p>48R. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on sisällyttävä seuraavia kasvihuonekaasuraportin kokoamisprosessiin kohdistuvia toimenpiteitä: (viittaus: kappale A108)</p> <p>(a) kasvihuonekaasuraportin täsmäyttäminen sen perustana olevaan aineistoon; ja</p> <p>(b) käsityksen muodostaminen kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyistä olennaisista oikaisuista yhteisölle osoitettavien tiedustelujen avulla sekä sen harkitseminen, tarvitaanko kyseisissä olosuhteissa muita toimenpiteitä.</p>	<p><i>Kasvihuonekaasuraporttiin kohdistuvat toimenpiteet</i></p> <p><i>Kokoamisprosessi</i></p> <p>48K Toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on sisällyttävä seuraavia kasvihuonekaasuraportin kokoamisprosessiin kohdistuvia toimenpiteitä: (viittaus: kappale A108)</p> <p>(a) kasvihuonekaasuraportin täsmäyttäminen sen perustana olevaan aineistoon; ja</p> <p>(b) kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehtyjen olennaisten oikaisujen tutkiminen.</p>

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
<p><i>Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä</i></p> <p>49R. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yksi tai useampi seikka joka antaa hänelle syyn uskoa, että kasvihuonekaasuraportti saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava lisätoimenpiteitä hankkiakseen lisää evidenssiä, kunnes hänen on mahdollista (viittaus: kappaleet A109-A110)</p> <p>(a) tehdä johtopäätös, ettei kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) todennäköisesti tee kasvihuonekaasuraportista olennaisesti virheellistä; tai</p> <p>(b) todeta, että kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) tekevät kasvihuonekaasuraportista olennaisesti virheellisen. (Viittaus: kappale A111)</p>	<p><i>Riskienarvioinnin tarkistaminen kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa</i></p> <p>49K. Toimeksiannon suorittajan tekemä arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla voi muuttua toimeksiannon aikana evidenssin karttuessa. Kun toimeksiannon suorittaja hankkii sellaista evidenssiä, joka on ristiriidassa alkuperäisen arvion perustana olleen evidenssin kanssa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja toimenpiteitä vastaavasti. (Viittaus: kappale A109)</p>

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen

50. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiannon aikana todetut virheellisyydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. (Viittaus: kappale A112)

Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen toimeksiannon edetessä

51. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko toimeksiannon kokonaisstrategiaa ja suunnitelmaa tarpeellista tarkistaa, jos
- (a) todettujen virheellisyyksien luonne ja esiintymisolosuhteet viittaavat siihen, että voi olla muitakin virheellisyyksiä, jotka toimeksiannon aikana koottuihin virheellisyyksiin yhdistettyinä voisivat olla olennaisia; tai
- (b) toimeksiannon aikana koottujen virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä lähestyy tämän standardin kappaleiden 20–22 mukaisesti määritettyä olennaisuutta.

52. Jos yhteisö on toimeksiannon suorittajan pyynnöstä tutkinut jonkin päästötyypin tai esitettävän tiedon ja korjannut todetut virheellisuudet, toimeksiannon suorittajan on kohdistettava toimenpiteitä yhteisön suorittamaan työhön sen toteamiseksi, onko olennaisia virheellisyksiä vielä jäljellä.

Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen

53. Toimeksiannon suorittajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava kaikista toimeksiannon aikana kootuista virheellisyyksistä asianmukaisen tason kanssa yhteisössä, ja hänen on pyydettävä yhteisöä korjaamaan nämä virheellisuudet.
54. Jos yhteisö kieltäytyy korjaamasta joitakin toimeksiannon suorittajan kommunikoinnista virheellisyyksistä tai mitään niistä, toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys syistä, joiden vuoksi yhteisö ei tee korjauksia, ja hänen on otettava tämä käsitys huomioon johtopäätöstä tehdessään.

Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen

55. Ennen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioimista toimeksiannon suorittajan on arvioitava uudelleen tämän standardin kappaleiden 20–22 mukaisesti määritetty olennaisuus varmistuakseen siitä, onko se yhteisön todelliset päästöt huomioon ottaen edelleen asianmukainen.
56. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, ovatko korjaamattomat virheellisuudet yksin tai yhdessä olennaisia. Tätä ratkaisua tehdessään toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon virheellisyyksien suuruus ja luonne sekä niiden erityiset esiintymisolosuhteet suhteessa sekä tiettyihin päästötyyppeihin tai esitettäviin tietoihin että kasvihuonekaasuraporttiin. (Katso kappale 72).

Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttäminen

57. Kun toimeksiannon suorittaja aikoo käyttää toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä, hänen on:
- kommunikoitava selkeästi tämän toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa hänen työnsä laajuudesta ja ajoituksista sekä hänen havainnoistaan; ja (viittaus: kappaleet A113–A114)
 - arvioitava hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta sekä prosessia, jonka avulla tiedot sisällytetään kasvihuonekaasuraporttiin. (Viittaus: kappale A115)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

58. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä yhteisössä toimivilta henkilöiltä, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä asiaa koskevista seikoista, kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, (viittaus: kappale A116)
- että nämä ovat toimeksiannon ehdoissa mainitulla tavalla täyttäneet velvollisuutensa, joka koskee kasvihuonekaasuraportin laatimista, soveltuvissa tapauksissa vertailutiedot mukaan lukien, sovellettavien kriteerien mukaisesti;

- (b) että nämä ovat antaneet toimeksiannon suorittajalle kaikki relevantit tiedot, pääsyn aineistoon ja kommunikointimahdollisuuden toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla ja esittäneet kaikki olennaiset seikat kasvihuonekaasuraportissa;
 - (c) uskovatko nämä korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusten yksin ja yhdessä olevan epäolennaisia kasvihuonekaasuraportin kannalta. Kirjalliseen vahvistusilmoitukseen on sisällytettävä tai liitettävä yhteenveto tällaisista eristä;
 - (d) uskovatko nämä, että arvioita tehtäessä käytetyt merkittävät oletukset ovat kohtuullisia;
 - (e) että nämä ovat viestittäneet toimeksiannon suorittajalle kaikista tiedossaan olevista toimeksiannon kannalta relevanteista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä; ja
 - (f) ovatko nämä antaneet toimeksiannon suorittajalle kaiken tiedossaan olevan informaation todellisesta, epäilystä tai väitetystä väärinkäytöksestä tai säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä, kun väärinkäytöksellä tai noudattamatta jättämisellä voisi olla olennainen vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin.
59. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä varmennusraportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen.
60. Toimeksiannon suorittajan on jätettävä kasvihuonekaasuraporttia koskeva johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, jos:
- (a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että on riittävästi epäilyjä kappaleissa 58(a) ja (b) vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia antavien henkilöiden rehellisyydestä niin, etteivät kirjalliset vahvistusilmoitukset ole tässä mielessä luotettavia; tai
 - (b) yhteisö ei anna kappaleissa 58(a) ja (b) vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Myöhemmät tapahtumat

61. Toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A117)
- (a) harkittava, edellyttävätkö päivän, jolle kasvihuonekaasuraportti on laadittu, ja varmennusraportin antamispäivän väliset tapahtumat kasvihuonekaasuraportin oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, sekä arvioitava, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä siitä, kuvastuvatko tällaiset tapahtumat asianmukaisesti kasvihuonekaasuraportissa sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja
 - (b) toimittava asianmukaisella tavalla sellaisten tosiseikkojen suhteen, jotka tulevat toimeksiannon suorittajan tietoon varmennusraportin antamispäivä-

vän jälkeen ja jotka, jos ne olisivat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa kyseisenä päivänä, olisivat mahdollisesti johtaneet varmennusraportin muuttamiseen.

Vertailutiedot

62. Silloin kun varmennustoimeksiannon kohteena olevan kauden päästötiedot yhteydessä esitetään vertailutietoja ja toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa vertailutiedot osaksi tai kokonaan, vertailutietoihin kohdistuviin toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on kuuluttava sen arvioiminen, (viittaus: kappaleet A118–A121)
- (a) täsmäävätkö vertailutiedot edellisellä kaudella esitettyihin lukuihin tai, soveltuvin osin tapauksissa, onko ne oikaistu asianmukaisesti ja onko oikaisemisesta esitetty riittävästi tietoja; ja (viittaus: kappale A121)
 - (b) ovatko vertailutiedoissa noudatetut määrittämisperiaatteet yhdenmukaiset varmennustoimeksiannon kohteena olevalla kaudella noudatettujen periaatteiden kanssa, tai jos niissä on tapahtunut muutoksia, onko nämä muutokset tehty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja.
63. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että esitetyissä vertailutiedoissa saattaa olla olennainen virheellisyys, toimeksiannon suorittajan on riippumatta siitä, kattaako hänen johtopäätöksensä vertailutiedot:
- (a) keskusteltava asiasta niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilla on kyseisiä seikkoja koskevat asianmukaiset velvollisuudet ja kyseisten seikkojen tuntemusta, sekä suorittaa kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia toimenpiteitä; ja (viittaus: kappaleet A122–A123)
 - (b) harkittava vaikutusta varmennusraporttiin, jos esitetyissä vertailutiedoissa on olennainen virheellisyys eikä vertailutietoja ole oikaistu,
 - (i) silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa vertailutiedot, hänen on esitettävä varmennusraportissa varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös; tai
 - (ii) silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata vertailutietoja, hänen on sisällytettävä varmennusraporttiin muuta seikkaa koskeva kappale, jossa kuvataan vertailutietoihin vaikuttavia olosuhteita.

Muu informaatio

64. Toimeksiannon suorittajan on luettava kasvihuonekaasuraportin ja sitä koskevan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan sisältyvä muun informaatio tunnistaa mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet kasvihuonekaasuraporttiin tai varmennusraporttiin nähden ja, jos hän tätä muuta informaatiota lukiessaan: (viittaus: kappale A139)

- (a) tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden kyseisen muun informaation ja kasvihuonekaasuraportin tai varmennusraportin välillä; tai
- (b) hänen tietoonsa tulee tässä muussa informaatioissa oleva olennainen asiavirhe, joka ei liity kasvihuonekaasuraportissa tai varmennusraportissa esiintyviin seikkoihin,

hänen on keskusteltava asiasta yhteisön kanssa ja ryhdyttävä lisätoimenpiteisiin sen mukaan kuin on asianmukaista. (Viittaus: kappaleet A124–A126)

Dokumentointi

65. Suoritetujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan toimeksiannon suorittajan on kirjattava (viittaus: kappale A127)
- (a) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastettavat yksiköt tai seikat;
 - (b) kuka on suorittanut työn toimeksiannossa ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
 - (c) kuka on läpikäynyt toimeksiannossa suoritettua työtä, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi.
66. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt yhteisön ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin. (Viittaus: kappale A127)

Laadunvalvonta

67. Toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä toimeksianto koskevaan dokumentaatioon:
- (a) relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista koskevat tunnistetut ongelmalliset seikat ja se, kuinka ne on ratkaistu;
 - (b) johtopäätökset toimeksianto koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta sekä mahdolliset näitä johtopäätöksiä tukevat relevantit keskustelut, joita on käyty tilintarkastusyhteisön kanssa;
 - (c) johtopäätökset, jotka on tehty asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta; ja
 - (d) toimeksiannon aikaisten konsultointien luonne ja laajuus sekä niiden tuloksena tehdyt johtopäätökset.

Varmennusraportin antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat

68. Jos toimeksiannon suorittaja poikkeuksellisissa olosuhteissa suorittaa kokonaan uusia tai aiempia täydentäviä toimenpiteitä tai tekee uusia johtopäätöksiä varmennusraportin antamispäivän jälkeen, hänen on dokumentoitava: (viittaus: kappale A128)
- (a) kyseiset olosuhteet;

- (b) kokonaan uudet tai aiempia täydentävät toimenpiteet, hankittu evidenssi ja tehdyt johtopäätökset sekä niiden vaikutus varmennusraporttiin; sekä
- (c) milloin toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon on tehty tästä johtuvat muutokset, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen

- 69. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio toimeksiantokansioon ja saatettava lopullisen toimeksiantokansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet loppuun oikea-aikaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen. Sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, toimeksiannon suorittaja ei saa tuhota eikä poistaa toimeksiantoa koskevaa minkäänlaista dokumentaatiota ennen sen säilyttämisaajan päättymistä. (Viittaus: kappale A129)
- 70. Silloin kun toimeksiannon suorittaja katsoo muissa kuin kappaleessa 68 tarkoitetuissa olosuhteissa tarpeelliseksi muuttaa toimeksiantoa koskevaa olemassa olevaa dokumentaatiota tai lisätä siihen uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:
 - (a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja
 - (b) milloin ne on tehty, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus

- 71. Sellaisissa toimeksiannoissa – jos tällaisia on – joissa säädös tai määräys edellyttää laadunvalvontatarkastusta tai joissa tilintarkastusyhteisön päätöksen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus, toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittajan on tehtävä objektiivinen arviointi toimeksiantotiimin tekemistä harkintaan perustuvista ratkaisuksista sekä johtopäätöksistä, jotka on tehty varmennusraporttia laadittaessa. Tähän arviointiin on kuuluttava: (viittaus: kappale A130)
 - (a) toimeksiannosta vastuullisen henkilön kanssa käytävä keskustelu merkittävistä seikoista, mukaan lukien toimeksiantotiimin ammatillinen pätevyys päästöjen määrittämiseen ja raportoimiseen samoin kuin varmentamiseen liittyen;
 - (b) kasvihuonekaasuraportin ja ehdotetun varmennusraportin läpikäynti;
 - (c) toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja sen tekemiä johtopäätöksiä koskevan valikoidun dokumentaation läpikäynti; ja
 - (d) varmennusraporttia laadittaessa tehtyjen johtopäätösten arvioiminen sekä ehdotetun varmennusraportin asianmukaisuutta koskeva harkinta.

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

72. Toimeksiannon suorittajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hän saanut kasvihuonekaasuraportista kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden, sen mukaan kuin on asianmukaista. Johtopäätöksessä on otettava huomioon tämän standardin kappaleiden 56 ja 73–75 vaatimukset.

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
73R. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.	73K. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

74. Tässä arvioinnissa on tarkasteltava yhteisön määrittämismenetelmien ja raportointikäytäntöjen laadullisia puolia, mukaan lukien viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja päätöksiä muodostettaessa arviota ja laadittaessa kasvihuonekaasuraporttia,¹⁴ ja sovellettavat kriteerit huomioon ottaen harkittava,
- ovatko valitut ja sovelletut määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet sovellettavien kriteerien mukaisia ja tarkoitukseen soveltuvia;
 - ovatko kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyt arviot kohtuullisia;
 - onko kasvihuonekaasuraportissa esitetty informaatio relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää;
 - onko sovellettavat kriteerit ja muut seikat, epävarmuustekijät mukaan lukien, esitetty kasvihuonekaasuraportissa riittävällä tavalla, jotta aiotut käyttäjät pystyvät saamaan käsityksen sitä laadittaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuksista; ja (viittaus: kappaleet A29, A131–A133)
 - onko kasvihuonekaasuraportissa käytetty asianmukaista terminologiaa.
75. Kappaleessa 73 vaadittavaan arviointiin on kuuluttava myös seuraavien seikkojen tarkastelua:
- kasvihuonekaasuraportin yleinen esittämistapa, rakenne ja sisältö; ja
 - silloin kun se on kriteerit, varmennusjohtopäätöksen sanamuoto tai toimeksiannon muut olosuhteet huomioon ottaen asianmukaista, kuvastaako kasvihuonekaasuraportti sen pohjana olevia päästöjä siten, että ne on esitetty oikein.

¹⁴ Mahdollista tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet eivät sinänsä ole virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten arvioiden kohtuullisuudesta.

Varmennusraportin sisältö

76. Varmennusraportin on sisällettävä vähintään seuraavat perusosat: (viittaus: kappale A134)
- (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti.
 - (b) vastaanottaja.
 - (c) toimeksiannon suorittajan hankkiman varmuustason – joko kohtuullinen tai rajoitettu – yksilöiminen tai kuvaus.
 - (d) kasvihuonekaasuraportin yksilöiminen, mukaan lukien sen kattama kausi tai kaudet ja, jos toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata kaikkea raporttiin sisältyvää informaatiota, varmennuksen kohteena olevan ja sen ulkopuolelle jäävän informaation selkeä yksilöiminen sekä maininta siitä, ettei toimeksiannon suorittaja ole kohdistanut ulkopuolelle jäävään informaatioon mitään toimenpiteitä eikä siitä näin sen vuoksi esitetä minkäänlaista johtopäätöstä. (Viittaus: kappaleet A120, A135)
 - (e) kuvaus yhteisön velvollisuuksista. (Viittaus: kappale A35)
 - (f) maininta siitä, että kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta. (Viittaus: kappaleet A54–A59)
 - (g) jos kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy päästövähennyksiä, jotka toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa, näiden päästövähennysten yksilöiminen sekä maininta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista niiden suhteen. (Viittaus: kappaleet A136–A139)
 - (h) sovellettavien kriteerien yksilöiminen:
 - (i) sen yksilöiminen, miten nämä kriteerit ovat saatavilla;
 - (ii) jos kyseiset kriteerit ovat vain tiettyjen aiottujen käyttäjien saatavilla tai ovat relevantteja vain tiettyä tarkoitusta varten, maininta, jossa lukijoille huomautetaan tästä seikasta sekä siitä, ettei kasvihuonekaasuraportti ehkä sovi muuhun tarkoitukseen. On myös mainittava, että varmennusraportin käyttö rajoittuu kyseisiin aiottuihin käyttäjiin tai kyseiseen tarkoitukseen; ja (viittaus: kappaleet A140–A141)
 - (iii) relevanttien liitetietojen yksilöinti, jos on tarpeen täydentää yleisiä kriteerejä lisäämällä tietoja kasvihuonekaasuraportin selittäviin liitetietoihin, jotta kyseiset kriteerit olisivat soveltuvia; (viittaus: kappale A131)
 - (i) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQC 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintar-

kastusammattilainen, maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset taikka säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1.

- (j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B.
- (k) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, mukaan lukien:
- (i) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE 3410:n *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* mukaisesti;
- (ii) informatiivinen yhteenveto toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi suoritetusta työstä. Kun kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on välttämätöntä toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettua työtä koskevassa yhteenvedossa on mainittava, että:
- rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia; ja
 - tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuus on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto; (viittaus: kappaleet A142–A144)
- (l) toimeksiannon suorittajan johtopäätös:
- (i) Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava positiivisessa muodossa; ja
- (ii) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut sellaista seikkaa (tai sellaisia seikkoja), joka antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

- (iii) Kun toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen, varmennusraporttiin on sisällyttävä:
 - a. osio, jossa kuvataan mukautukseen johtanutta seikkaa (tai johtaneita seikkoja); ja
 - b. osio, joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun johtopäätöksen.
- (m) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus. (Viittaus: kappale A 145)
- (n) varmennusraportin antamispäivä. Varmennusraporttia ei saa päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiannon suorittaja on hankkinut johtopäätöksensä perustana olevan evidenssin, mukaan lukien evidenssi siitä, että ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun kasvihuonekaasuraportista.
- (o) maassa tai oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikka, jossa toimeksiannon suorittaja työskentelee.

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

77. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi (viittaus: kappaleet A146–A152)
- (a) kiinnittää käyttäjien huomiota kasvihuonekaasuraportissa esitettyyn seikkaan, joka hänen harkintansa perusteella on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen aiottujen käyttäjien kasvihuonekaasuraportista saaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale); tai
 - (b) kommunikoida jostakin muusta kuin kasvihuonekaasuraportissa esitetystä seikasta, joka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on relevantti aiottujen käyttäjien toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista saaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale),

eikä tämä ole säädöksen tai määräyksen perusteella kiellettyä, toimeksiannon suorittajan on tehtävä tämä varmennusraporttiin sisältyvässä asianmukaisesti otsoikoidussa kappaleessa, joka selkeästi osoittaa, ettei toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä ole mukautettu kyseisen seikan osalta.

Muut kommunikointivaatimukset

78. Toimeksiannon suorittajan on, paitsi jos säädös tai määräys kieltää sen, viestittävä seuraavista hänen tietoonsa toimeksiannon aikana tulevista seikoista henkilöille, joilla on kasvihuonekaasuraporttia koskevia valvontavelvollisuuksia, ja hänen on ratkaistava, onko hän velvollinen raportoimaan niistä jollekin muulle osapuolelle yhteisössä tai sen ulkopuolella:
- (a) sisäisen valvonnan puutteellisuudet, jotka toimeksiannon suorittajan amatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi näiden tietoon;

- (b) tunnistettu tai epäilty väärinkäytös; ja
- (c) seikat, joihin liittyy säädöksen ja määräyksen tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä, elleivät ne ole selvästi vähäpätöisiä. (Viittaus: kappale A87)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Johdanto

Varmennustoimeksiannot, jotka kattavat kasvihuonekaasuraportin lisäksi myös muuta informaatiota (viittaus: kappale 3)

- A1. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi kohdistaa varmennustoimeksiannon raporttiin, joka sisältää kasvihuonekaasuinformaatiota, mutta kyseinen kasvihuonekaasuinformaatio ei muodosta kappaleessa 14(m) määriteltyä kasvihuonekaasuraporttia. Tästä standardista voidaan tällaisissa tapauksissa saada ohjeistusta tällaista toimeksiantoa varten.
- A2. Silloin kun kasvihuonekaasuraportti muodostaa suhteellisen vähäisen osan toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen kattamien tietojen kokonaisuudesta, se, missä määrin tämä standardi on relevantti, perustuu toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan toimeksiannon olosuhteissa.

Kasvihuonekaasutietoihin perustuvat keskeiset tulokset (viittaus: kappale 4(b))

- A3. Esimerkki kasvihuonekaasutietoihin perustuvasta keskeisestä tuloksesta on yhteisön valmistamien kulkuneuvojen kilometrikohtaisten päästöjen kauden painotettu keskiarvo, jonka laskemista ja esittämistä säädös tai määräys edellyttää joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla.

Toimenpiteet kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa varmennustoimeksiannoissa (viittaus: kappale 8)

- A4. Jotkin toimenpiteet, joita vaaditaan vain kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, saattavat silti olla asianmukaisia myös joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa. Vaikka esimerkiksi kontrollitoimintoja koskevan käsityksen muodostamista ei vaadita rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, toimeksiannon suorittaja saattaa tästä huolimatta joissakin tapauksissa päättää, että kontrollien testaaminen ja näin ollen relevantteja kontrollitoimintoja koskevan käsityksen muodostaminen on välttämätöntä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, esimerkiksi kun informaatio kirjataan, käsitellään ja raportoidaan pelkästään sähköisessä muodossa (katso myös kappale A90).

Riippumattomuus: (viittaus: kappaleet 10, 15)

- A5. IESBAn eettisissä säännöissä riippumattomuutta lähestytään uhkien ja varotoimien kautta. Varsin monenlaiset olosuhteet voivat mahdollisesti vaarantaa peruseriaatteiden noudattamisen. Monet näistä uhista voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:
- oman intressin uhka, esimerkiksi liian suuri riippuvuus yhteisöltä saatavista kokonaispalkkioista.
 - oman työn tarkastamisen uhka, esimerkiksi yhteisölle suoritettava muu palvelu, joka välittömästi vaikuttaa kasvihuonekaasuraporttiin, kuten osallistuminen yhteisön päästöjen määrittämiseen.
 - asian ajamisen uhka, esimerkiksi yhteisön asian ajaminen sovellettavien kriteerien tulkinnassa.
 - läheisyyden uhka, esimerkiksi että toimeksiantotiimin jäsenenä on pitkäaikainen yhteys tai läheinen perhe- tai sukulaisuussuhde henkilöön, joka on yhteisön palveluksessa sellaisessa asemassa, että hänellä on välitön ja merkittävä vaikutusvalta kasvihuonekaasuraportin laatimiseen.
 - painostuksen uhka, esimerkiksi että toimeksiannon suorittajaa painostetaan epäasianmukaisesti vähentämään tehtävän työn laajuutta palkkioiden pienentämiseksi tai uhataan hänen poistamisellaan yhteisön toimialaryhmään liittyvän rekisteriviranomaisen ylläpitämästä rekisteristä.
- A6. Ammattikunnan luomat tai säädökseen tai määräykseen perustuvat varotoimet taikka työympäristön varotoimet voivat poistaa tällaiset uhat tai alentaa ne hyväksyttävälle tasolle.

Paikallinen säädös tai määräykset sekä päästökauppajärjestelmän ehdot
(viittaus: kappale 11)

- A7. Paikalliseen säädökseen tai määräykseen taikka päästökauppajärjestelmän ehtoihin voi sisältyä tämän standardin vaatimusten lisäksi tulevia vaatimuksia: ne voivat edellyttää tiettyjen toimenpiteiden suorittamista kaikissa toimeksiannoissa tai toimenpiteiden suorittamista määrättyllä tavalla. Paikallinen säädös tai määräys tai päästökauppajärjestelmän ehdot voivat esimerkiksi edellyttää toimeksiannon suorittajan raportilta muotoa, joka ei ole tämän standardin mukainen. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä määrätään varmennusraportille esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin vaatimuksista, ja toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei väärinkäsityksen mahdollisuutta pystytä vähentämään sisällyttämällä varmennusraporttiin lisäselvitystä, hän voi harkita sisällyttävänsä raporttiin maininnan, ettei toimeksiantoa ole suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Määritelmät

Päästöt (viittaus: kappale 14(f), Liite 1)

- A8. Scope 1 -päästöihin voi kuulua kiinteästi sijoitetuista lähteistä tulevia pakokaasuja (yhteisön kiinteästi sijoitetuissa laitteistoissa kuten höyrykattiloissa, jätteen-

polttouuneissa, moottoreissa ja kaasunpolttolaitteissa käytettävästä polttoaineesta aiheutuvia), liikkuvista lähteistä tulevia pakokaasuja (yhteisön kuljetuslaitteistossa kuten rekka-autoissa, junissa, lentokoneissa ja laivoissa käytettävästä polttoaineesta aiheutuvia), prosessien päästöjä (fysikaalisista tai kemiallisista prosesseista, kuten sementin valmistamisesta, petrokemiallisesta käsittelystä ja alumiinin sulattamisesta aiheutuvia) sekä hajapäästöjä (tahallisia ja tahattomia päästöjä, kuten laitteistosta syntyviä vuotoja liitoksista ja sulkijoista sekä päästöjä jäteveden käsittelystä, kaivoskuiluista ja jäähdystorneista).

- A9. Lähes kaikki yhteisöt ostavat energiaa esimerkiksi sähkön, lämmön tai höyryn muodossa, ja tämän vuoksi lähes kaikilla yhteisöillä on scope 2 -päästöjä. Scope 2 -päästöt ovat epäsuoria, koska esimerkiksi yhteisön ostamaan sähkөөn liittyvät päästöt syntyvät voimalaitoksessa, joka on yhteisön organisaation rajan ulkopuolella.
- A10. Scope 3 -päästöihin voi kuulua esimerkiksi seuraaviin toimintoihin liittyviä päästöjä: henkilöstön tekemät liikematkat; ulkoistetut toiminnot; fossiilisten polttoaineiden tai sähkön kulutus, joka tapahtuu yhteisön tuotteita käytettäessä, yhteisön prosesseissa panoksena käytettäväksi ostettavien raaka-aineiden erottaminen ja jalostus sekä ostettujen polttoaineiden kuljetus. Scope 3 -päästöjä käsitellään lähemmin kappaleissa A31–A34.

Päästövähennykset (viittaus: kappaleet 14(g), 17(a)(iii), Liite 1)

- A11. Joissakin tapauksissa päästövähennyksiin kuuluu maa- tai oikeudenkäyttöaluekohtaisia päästöyksiköitä ja päästöoikeuksia, joilla ei ole todettua yhteyttä siihen päästömäärään, joka kriteerien mukaan saadaan vähentää, eikä päästöjen vähentymiseen, joka saattaa toteutua päästövähennyksen hyödyntämiseksi suoritetun rahamäärän tai yhteisön suorittaman muun toimenpiteen seurauksena.
- A12. Silloin kun yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy toimeksiannon piiriin kuuluvia päästövähennyksiä, tämän standardin vaatimukset koskevat päästövähennyksiä soveltuvin osin (katso myös kappaleet A136–A139).

Ostettu kompensatio (viittaus: kappale 14(q), Liite 1)

- A13. Kun yhteisö ostaa toiselta yhteisöltä kompensation, tämä toinen yhteisö saattaa käyttää myynnistä saamansa rahan päästöjä vähentäviin projekteihin (kuten fossiililla polttoaineilla tapahtuvan energiantuotannon korvaamiseen uusiutuville energialähteillä tai energiatehokkuutta parantavien toimenpiteiden toteuttamiseen) tai päästöjen poistamiseen ilmakehästä (esimerkiksi istuttamalla ja hoitamalla metsiä, joita ei muutoin olisi istutettu tai hoidettu), tai raha saattaa olla kompensatioita siitä, ettei ryhdytä toimenpiteeseen, johon muutoin ryhdyttäisiin (kuten metsän hävittäminen tai metsien tilan heikentäminen). Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla kompensatioita voidaan ostaa vain, jos päästövähennemä tai poistettujen määrien lisäys on jo toteutunut.

Poistettu määrä (viittaus: kappale 14(s), Liite 1)

- A14. Poistettu määrä voidaan aikaansaada varastoimalla kasvihuonekaasuja geologisiin nieluihin (esimerkiksi maan alle) tai biologisiin nieluihin (esimerkiksi pui-

hin). Silloin kun kasvihuonekaasuraportti sisältää poistettuja kasvihuonekaasuja, jotka yhteisö olisi muutoin päästänyt ilmakehään, ne esitetään kasvihuonekaasuraportissa yleensä bruttoperusteisesti, toisin sanoen raportissa esitetään sekä lähteeseen että nieluun liittyvät määrät. Silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa myös poistettuja määriä, tämän standardin vaatimukset koskevat näitä poistettuja määriä soveltuvin osin.

Merkittävä laitos (viittaus: kappaleet 14(t), 31)

- A15. Sitä mukaa kuin jonkin yksittäisen laitoksen osuus kasvihuonekaasuraportissa esitetyistä kokonaispäästöistä kasvaa, kasvihuonekaasuraportin olennaisen virheellisuuden riskit yleensä kasvavat. Toimeksiannon suorittaja voi käyttää apunaan prosenttiosuutta valitusta vertailuperustasta tunnistakseen laitokset, jotka ovat yksittäin tarkasteltuina merkittäviä perustuen niiden päästöihin suhteessa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviin kokonaispäästöihin. Vertailukohteen yksilöiminen ja siihen sovellettavan prosenttiosuuden määrittäminen edellyttävät ammatillisen harkinnan käyttämistä. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa, että laitokset, joiden osuus kokonaistuotannon määrästä on yli 15 %, ovat merkittäviä laitoksia. Korkeampaa tai alhaisempaa prosenttiosuutta voidaan kuitenkin toimeksiannon suorittaja ammatillisen harkinnan mukaan pitää asianmukaisena olosuhteet huomioon ottaen. Näin voi olla esimerkiksi, kun laitoksia on vain vähän, eikä minkään niistä osuus kokonaistuotannon määrästä alita 15 %:a, mutta kaikki laitokset eivät toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ole merkittäviä, tai kun on useita laitoksia, joiden osuus kokonaistuotannon määrästä alittaa niukasti 15 % mutta jotka ovat toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan merkittäviä.
- A16. Toimeksiannon suorittaja saattaa myös tunnistaa jonkin laitoksen merkittäväksi perustuen sen erityiseen luonteeseen tai erityisiin olosuhteisiin, joista aiheutuu tiettyjä olennaisen virheellisuuden riskejä. Laitos voisi esimerkiksi käyttää muista laitoksista poikkeavia tiedonkeruuprosesseja tai määrittämismenetelmiä, edellyttää erityisen monimutkaisten tai erityislaatuisten laskelmien käyttöä, tai siihen voi liittyä monimutkaisia tai erityislaatuksia kemiallisia tai fysikaalisia prosesseja.

ISAE 3000 (uudistettu) (viittaus: kappaleet 9, 15)

- A17. ISAE 3000 (uudistettu) sisältää useita vaatimuksia, joita sovelletaan varmennustoimeksiantoihin (muihin kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin tai yleisluonteisiin tarkastuksiin), tämän standardin mukaiset toimeksiannot mukaan lukien. Joissakin tapauksissa tähän standardiin voi sisältyä kyseisiä aiheita koskevia lisävaatimuksia tai soveltamista koskevaa aineistoa.

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Pätevyys (viittaus: kappale 16(b))

- A18. Kasvihuonekaasuihin liittyvään pätevyyteen voi kuulua seuraavaa:

- yleinen käsitys ilmastotieteestä, mukaan lukien tieteelliset prosessit, joiden avulla kasvihuonekaasut yhdistetään ilmastomuutokseen.
- käsitys siitä, ketkä ovat yhteisön kasvihuonekaasuraportin aiottuja käyttäjiä ja kuinka nämä todennäköisesti käyttävät tätä informaatiota (katso kapale A47).
- käsitys päästökauppajärjestelmistä ja niihin liittyvistä markkinamekanismeista, kun nämä ovat relevantteja.
- sellaisten sovellettavien säädösten ja määräysten tuntemus – jos näitä on – jotka vaikuttavat siihen, kuinka yhteisön tulisi raportoida päästönsä, ja jotka voivat myös esimerkiksi asettaa rajan yhteisön päästöille.
- kasvihuonekaasujen määrittämis- ja mittaamisen menetelmät, mukaan lukien niihin liittyvät tieteelliset ja arviointiin liittyvät epävarmuustekijät, sekä käytettävissä olevat vaihtoehtoiset metodologiat.
- sovellettavien kriteerien tunteminen; esimerkiksi:
 - asianmukaisten päästökertoimien tunnistaminen.
 - niiden kriteereihin liittyvien näkökohtien tunnistaminen, jotka edellyttävät merkittävien tai herkkien arvioiden tekemistä tai huomattavaa harkinnan käyttöä.
 - menetelmät, joita käytetään määrittäessä organisaation rajoja, ts. yhteisöjä, joiden päästöt tulee sisällyttää kasvihuonekaasuraporttiin.
 - mitkä päästövähennykset on sallittua sisällyttää yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin.

A19. Kasvihuonekaasuraporttia koskevien varmennustoimeksiantojen monimutkaisuus vaihtelee. Joissakin tapauksissa toimeksianto voi olla suhteellisen yksinkertainen, esimerkiksi kun yhteisöllä ei ole lainkaan scope 1 -päästöjä ja se raportoi pelkästään scope 2 -päästöjä käyttäen sääntelyssä määrättyä päästökerrointa, jota sovelletaan sähkön kulutukseen yhdellä toimipaikalla. Tällöin toimeksiantossa voidaan pitkälti keskittyä järjestelmään, jota käyttäen laskujen osoittamat sähkönkulutustiedot kirjataan ja käsitellään, sekä määrätyn poistokerroimen aritmeettiseen soveltamiseen. Kuitenkin silloin, kun toimeksianto on suhteellisen monimutkainen, se todennäköisesti edellyttää erityistä pätevyyttä päästöjen määrittämisessä ja raportoisemisessa. Erityisosaamisalueisiin, jotka voivat olla tällaisissa tapauksissa relevantteja, kuuluvat:

Tietojärjestelmiä koskeva erityisasiantuntemus

- käsitys siitä, kuinka päästöinformaatio muodostuu, mukaan lukien se, kuinka tiedot saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, lajitellaan ja esitetään kasvihuonekaasuraportissa.

Luonnontieteellinen ja teknillinen erityisasiantuntemus

- päästöjä synnyttävässä tuotantoprosessissa ja siihen liittyvissä prosesseissa tapahtuvan materiaalivirran kartoittaminen, mukaan lukien niiden relevanttien pisteiden tunnistaminen, joista lähdetieto kerätään. Tämä voi olla erityisen tärkeää harkittaessa, onko yhteisö tunnistanut kaikki päästölähteet.
- panosten, prosessien ja tuotosten välisten kemiallisten ja fysikaalisten suhteiden sekä päästöjen ja muiden muuttujien välisten suhteiden analysointi. Kyky ymmärtää ja analysoida näitä suhteita on usein tärkeää suunniteltaessa analyttisiä toimenpiteitä.
- sen vaikutuksen tunnistaminen, joka epävarmuudella on kasvihuonekaasuraporttiin.
- sisäisissä tai ulkoisissa testauslaboratorioissa käytössä olevien laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen tuntemus.
- kokemus tietyistä toimialoista ja niihin liittyvistä päästöjen muodostumis- ja poistamisprosesseista. Scope 1 -päästöjen määrittämistoimenpiteet vaihtelevat paljon riippuen toimialasta ja prosesseista; esimerkiksi elektrolyytiset prosessit alumiinin tuotannossa, polttoprosessit fossiilisia polttoaineita käyttäen tapahtuvassa sähkön tuotannossa ja kemialliset prosessit sementin valmistuksessa ovat kaikki luonteeltaan erilaisia;
- fysikaalisten antureiden ja muiden määrittämismenetelmien toiminta ja asianmukaisten päästökertoimien valinta.

Kasvihuonekaasuraportin ja toimeksiannon kattama alue (viittaus: kappale 17(a))

A20. Esimerkkejä olosuhteista, joissa syyt siihen, että tiedossa olevia päästölähteitä ei ole sisällytetty kasvihuonekaasuraporttiin tai esitettyjä päästölähteitä on jätetty toimeksiannon ulkopuolelle, eivät ehkä ole kyseisissä olosuhteissa kohtuullisia, ovat tilanteet, joissa:

- yhteisöllä on merkittäviä scope 1 -päästöjä, mutta vain scope 2 -päästöt sisällytetään kasvihuonekaasuraporttiin.
- yhteisö on osa suurempaa juridista yksikköä, jolla on merkittäviä raportoitamatta jätettäviä päästöjä organisaation rajojen määrittämistavasta johtuen, kun tämä todennäköisesti johtaa aiottuja käyttäjiä harhaan.
- päästöt, joista toimeksiannon suorittaja raportoi, ovat vain pieni osa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvistä kokonaispäästöistä.

Kohteen soveltuvuuden ratkaiseminen (viittaus: kappale 15)

A21. ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko kohde soveltuva.¹⁵ Kun on kysymys kasvihuonekaasuraportista, toimeksiannon kohteena ovat yhteisön päästöt (sekä poistetut määrät ja päästövähennykset, jos tämä on

¹⁵ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 24(b)(i)

sovellettavissa). Kyseinen kohde on soveltuva muun muassa, jos yhteisön päästöt pystytään määrittämään soveltuvia kriteerejä käyttäen johdonmukaisella tavalla.¹⁶

A22. Eri lähteistä tulevat kasvihuonekaasut voidaan määrittää:

- (a) mittaamalla kasvihuonekaasupitoisuuksia ja virtausnopeuksia suoraan (tai seuraamalla niitä suoraan) käyttäen päästöjen jatkuvaa seurantaa tai jaksottaista otantaa; tai
- (b) mittaamalla sijaistoimintaa, kuten polttoaineen kulutusta, ja laskemalla päästöt käyttäen esimerkiksi massatasapainoyhtälöitä,¹⁷ yhteisökohtaisia päästökertoimia taikka alueen, lähteen, toimialan tai prosessin keskimääräisiä päästökertoimia.

Kriteerien soveltuvuuden ratkaiseminen

Tiettyä tarkoitusta varten kehitetyt kriteerit ja yleiset kriteerit (viittaus: kappale 17(b))

- A23. Soveltuvilla kriteereillä on seuraavat ominaispiirteet: relevanssi, täydellisyys, luotettavuus, puolueettomuus ja ymmärrettävyys. Kriteerit voivat olla ”erityistä tarkoitusta varten kehitettyjä” tai ne voivat olla ”yleisiä”, esimerkiksi sisältyvät säädökseen tai määräykseen tai ovat avointa toimintaprosessia soveltavien toimivaltaisten asiantuntijatoimielinten antamia.¹⁸ Vaikka sääntelytahon määräämien kriteerien voidaan olettaa olevan relevantteja sääntelytahon ollessa aiottu käyttäjä, jotkin yleiset kriteerit saattaa olla kehitetty tiettyyn tarkoitukseen eivätkä ne sovelu käytettäväksi muissa olosuhteissa. Esimerkiksi jonkin sääntelytahon kehittämät kriteerit, joihin sisältyy tiettyä aluetta koskevia päästökertoimia, voivat saada aikaan harhaanjohtavaa tietoa, jos niitä sovelletaan toisella alueella toteutuviin päästöihin, tai kriteerit, jotka on tarkoitettu vain tiettyjä päästöihin liittyviä sääntelynäkökohtia koskevaan raportointiin, voivat olla soveltumattomia, kun raportoidaan muille aiotuille käyttäjille kuin kyseiset kriteerit antaneelle sääntelytaholle.
- A24. Erityistä tarkoitusta varten kehitetyt kriteerit voivat olla asianmukaisia esimerkiksi, kun yhteisöllä on hyvin erityislaatuisia laitteistoja tai se kokoa päästötietoja eri maista tai eri oikeudenkäyttöalueilta, joissa käytettävät yleiset kriteerit poikkeavat toisistaan. Erityinen huolellisuus voi olla tarpeen arvioitaessa erityistä tarkoitusta varten kehitettyjen kriteerien puolueettomuutta ja muita ominaispiirteitä, erityisesti jos ne eivät olennaisilta osin perustu yhteisön toimialalla tai alueella tavanomaisesti käytettäviin yleisiin kriteereihin tai ovat tällaisten kriteerien kanssa ristiriitaisia.
- A25. Kriteerit saattavat koostua yleisistä kriteereistä täydennettyinä kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvillä selittävillä liitetiedoilla, jotka koskevat erityisiä rajoja, menetelmiä, oletuksia, päästökertoimia jne. Joissakin tapauksissa yleiset kriteerit

¹⁶ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 24(b)(ii)

¹⁷ Toisin sanoen saattamalla määritellyn rajan sisäpuolelle tulevan ja sieltä ulos menevän aineen määrä yhtä suureksi, esimerkiksi polttolaitokseen tulevaan hiilivety pohjaiseen polttoaineeseen sisältyvää hiiltä on yhtä paljon kuin laitoksesta hiilidioksidin muodossa ulos tulevaa hiiltä.

¹⁸ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet A45–A48

eivät ehkä ole soveltuvia, vaikka niitä täydennettäisiin esittämällä niitä koskevaa tietoa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvissä selittävissä liitetiedoissa, esimerkiksi jos ne eivät kata kappaleessa 17(b) mainittuja seikkoja.

- A26. On huomattava, ettei varmuuden taso vaikuta sovellettavien kriteerien soveltuvuuteen, toisin sanoen jos ne eivät sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, ne eivät sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin.

Yhteisön organisaation rajan sisäpuolelle kuuluvat toiminnot

(viittaus: kappaleet 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

- A27. Sen ratkaisemisesta, mitkä yhteisön omistamat tai sen määräysvallassa olevat toiminnot sisällytetään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin, käytetään nimitystä yhteisön organisaation rajan määrittäminen. Joskus yhteisön rajat määritellään säädöksessä tai määräyksessä, kun kyseessä on sääntelytarkoituksiin tapahtuva kasvihuonekaasupäästöjen raportointi. Muissa tapauksissa sovellettavat kriteerit saattavat antaa mahdollisuuden valita erilaisten tapojen välillä yhteisön organisaation rajaa määrittäessä; kriteerit voivat esimerkiksi sallia sellaisen lähestymistavan, että yhteisön kasvihuonekaasuraportti sovitetaan vastamaan sen tilinpäätöstä, tai toisen lähestymistavan, jonka mukaan esimerkiksi yhteisyrityksiä tai osakkuusyrityksiä käsitellään eri tavalla. Yhteisön organisaation rajan määrittäminen voi edellyttää monimutkaisten organisaatorakenteiden, kuten yhteisyritysten, henkilöyhtiöiden, säätiöiden ja monimutkaisten tai epätavallisten sopimussuhteiden analysointia. On esimerkiksi mahdollista, että jonkin laitoksen omistaa yksi osapuoli, sitä käyttää toinen osapuoli ja siinä käsitellään materiaalia yksinomaan jotakin muuta osapuolta varten.
- A28. Yhteisön organisaation rajan määrittäminen on eri asia kuin se, mitä joissakin kriteereissä nimitetään yhteisön ”toiminnallisen rajan” määrittämiseksi. Toiminnallinen raja liittyy siihen, mihin ryhmiin scope 1, 2 ja 3 -päästöt sisällytetään kasvihuonekaasuraportissa, ja se määritetään sen jälkeen, kun organisaation raja on asetettu.

Riittävät esitettävät tiedot (viittaus: kappaleet 17(b)(iv), 74(d))

- A29. Kun on kyse sääntelytahon määräämistä esittämisvaatimuksista, relevantissa säädöksessä tai määräyksessä täsmennetyt tiedot riittävät sääntelytahon tarkoitukseen. Kun on kyse vapaaehtoisesta raportoinnista, esimerkiksi seuraavien seikkojen esittäminen kasvihuonekaasuraportissa voi olla tarpeen, jotta aiottu käyttäjät saisivat käsityksen kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista:
- (a) mitkä toiminnot ovat yhteisön organisaation rajan sisäpuolella ja mitä menetelmää on käytetty tämän rajan määrittämiseen, jos sovellettavat kriteerit sallivat valinnan eri menetelmien välillä (ks. kappaleet A27–A28);
 - (b) merkittävät määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet, kuten:
 - (i) menetelmä, jota käyttäen on ratkaistu, mitkä scope 1 -päästöt ja scope 2 -päästöt sisällytetään kasvihuonekaasuraporttiin (katso kappale A30);

- (ii) mahdolliset merkittävät tulkinnat, joita on tehty, kun sovellettavia kriteerejä on sovellettu yhteisön olosuhteissa, mukaan lukien tietolähteet ja, silloin kun on sallittua valita eri menetelmien välillä tai käytetään yhteisökohtaisia menetelmiä, tiedot käytetystä menetelmästä ja perustelu sen käyttämiselle; ja
 - (iii) kuinka yhteisö ratkaisee, pitääkö aiemmin raportoituja päästöjä oikaista.
- (c) päästöjen ryhmittely kasvihuonekaasuraportissa. Kuten kappaleessa 14 todetaan, silloin kun kasvihuonekaasuraportti sisältää poistettuja kasvihuonekaasuja, jotka yhteisö olisi muutoin päästänyt ilmakehään, sekä päästöt että poistetut määrät esitetään kasvihuonekaasuraportissa yleensä bruttoperusteisesti, toisin sanoen raportissa esitetään sekä lähteeseen että nieluun liittyvät määrät;
- (d) maininta yhteisön päästöjen määrittämisen kannalta relevanteista epävarmuustekijöistä, mukaan lukien: syyt niihin, kuinka niihin on vastattu, niiden vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin ja, jos kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy scope 3 -päästöjä, selostus seuraavista: (katso kappaleet A31–A34)
- (i) scope 3 -päästöjen luonne, mukaan lukien maininta siitä, ettei yhteisön ole käytännössä mahdollista sisällyttää kasvihuonekaasuraporttiin kaikkia scope 3 -päästöjä; ja
 - (ii) peruste, jolla on valittu raporttiin sisällytettävät scope 3 -päästölähteet; sekä
- (e) mahdolliset muutokset tässä kappaleessa mainituissa seikoissa tai muissa seikoissa, joilla on olennainen vaikutus kasvihuonekaasuraportin vertailukelpoisuuteen edelliseen kauteen tai kausiin taikka perusvuoteen nähden.

Scope 1 -päästöt ja scope 2 -päästöt

- A30. Kriteerien mukaan yleensä edellytetään, että kasvihuonekaasuraporttiin sisällytetään kaikki olennaiset scope 1 -päästöt tai scope 2 -päästöt tai sekä scope 1 -päästöt että scope 2 -päästöt. Silloin kuin joitakin scope 1 -päästöjä tai scope 2 -päästöjä on jätetty raportin ulkopuolelle, on tärkeää, että kasvihuonekaasuraportin selittämissä liitetiedoissa esitetään peruste, jonka mukaan on ratkaistu, mitkä päästöt sisällytetään raporttiin ja mitkä jätetään sen ulkopuolelle, erityisesti jos ne, jotka sisällytetään, eivät todennäköisesti ole yhteisön vastuulla olevista päästöistä suurimpia.

Scope 3 -päästöt

- A31. Vaikka joidenkin kriteerien mukaan on raportoitava tietyistä scope 3 -päästöistä, on scope 3 -päästöjen sisällyttäminen yleisemmin vapaaehtoista, koska juuri minkään yhteisön ei ole käytännössä mahdollista yrittää määrittää kaikkia epäsuoria päästöjään, sillä ne kattavat kaikki lähteet yhteisön toimitusketjussa sekä

ylös- että alaspäin. Joillakin yhteisöillä tiettyjen scope 3 -päästöjen raportoiminen tuottaa tärkeää informaatiota aiotuille käyttäjille, esimerkiksi silloin kun scope 3 -päästöt ovat huomattavasti suuremmat kuin scope 1 -päästöt ja scope 2 -päästöt, kuten saattaa olla monissa palvelusektorin yhteisöissä. Näissä tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi katsoa, ettei varmennustoimeksiannon vastaanottaminen ole asianmukaista, jos merkittäviä scope 3 -päästöjä ei sisällytetä kasvihuonekaasuraporttiin.

- A32. Silloin kun kasvihuonekaasuraporttiin on sisällytetty joitakin scope 3 -päästöjä, on tärkeää, että raporttiin sisällytettävien lähteiden valintaperuste on kohtuullinen, erityisesti jos raporttiin sisällytettävät lähteet eivät todennäköisesti ole suurimpia lähteitä, joista yhteisö vastaa.
- A33. Joissakin tapauksissa scope 3 -päästöjen määrittämisessä käytettävä lähdetieto voi olla yhteisön ylläpitämää. Yhteisö saattaa esimerkiksi pitää yksityiskohtaista kirjanpitoa henkilöstön lentomatkoihin liittyvien päästöjen määrittämisen pohjaksi. Joissakin muissa tapauksissa scope 3 -päästöjen määrittämiseen käytettävä lähdetieto saatetaan ylläpitää hyvin valvotussa yhteisön ulkopuolisessa lähteessä, johon yhteisöllä on pääsy. Silloin kun näin ei ole, voi kuitenkin olla epätodennäköistä, että toimeksiannon suorittajan olisi mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tällaisten scope 3 -päästöjen osalta. Tällöin voi olla asianmukaista jättää nämä scope 3 -päästöt toimeksiannon ulkopuolelle.
- A34. Scope 3 -päästöjä voi olla asianmukaista jättää toimeksiannon ulkopuolelle myös silloin, kun käytössä olevat määrittämismenetelmät ovat vahvasti riippuvaisia arvioista ja raportoitaviin päästöihin liittyvä tämän seurauksena paljon epävarmuutta. Esimerkiksi erilaiset määrittämismenetelmät, joilla arvioidaan lentomatkatustamiseen liittyviä päästöjä, voivat tuottaa huomattavasti toisistaan poikkeavia tuloksia, vaikka käytettäisiin samaa lähdetietoa. Jos toimeksiantoon kuuluu tällaisia scope 3 -päästölähteitä, on tärkeää, että käytettävät määrittämismenetelmät valitaan objektiivisesti ja että niistä esitetään kattava kuvaus, joka sisältää myös niiden käyttöön liittyvät epävarmuustekijät.

Yhteisön vastuu kasvihuonekaasuraportin laatimisesta (viittaus: kappale 17(c)(ii), 76(d))

- A35. Kuten kappaleessa A70 todetaan, joissakin toimeksiannoissa huoli yhteisön tietoineistojen tilasta ja luotettavuudesta saattaa saada toimeksiannon suorittajan toteamaan, että on epätodennäköistä, että saatavilla olisi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kasvihuonekaasuraporttia koskevan vakiomuotoisen johtopäätöksen perustaksi. Näin voi tapahtua, kun yhteisöllä on vain vähän kokemusta kasvihuonekaasuraporttien laatimisesta. Tällaisissa olosuhteissa voi olla asianmukaisempaa, että päästöjen määrittämiseen ja raportoimiseen kohdistetaan toimeksianto erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamisesta tai konsultointitoimeksianto ja näin valmistaudutaan myöhemmällä kaudella toteutettavaan varmennustoimeksiantoon.

Kuka on kehittänyt kriteerit (viittaus: kappale 17(c)(iii))

- A36. Silloin kun kasvihuonekaasuraportti on laadittu perustuen sääntelytahon asettamiin esittämisvaatimuksiin tai päästökauppajärjestelmään, jossa sovellettavat kriteerit ja raportoinnin muoto on määrätty, on todennäköisesti jo toimeksiannon olosuhteiden perusteella selvää, että kriteerit on kehittänyt sääntelytaho tai järjestelmästä vastuussa oleva taho. Kun on kyse vapaaehtoisesta raportoinnista, ei välttämättä ole selvää, kuka on kehittänyt kriteerit, ellei sitä mainita kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa.

Toimeksiannon ehtojen muuttaminen (viittaus: kappaleet 15, 18)

- A37. ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan toimeksiannon suorittajan ei pidä suostua toimeksiannon ehtojen muuttamiseen, ellei sille ole kohtuullista perustetta.¹⁹ Toimeksiannon laajuuden muuttamista koskevalle pyynnölle ei ehkä ole kohtuullista perustetta esimerkiksi silloin, kun pyyntö tehdään tiettyjen päästölähteiden sulkemiseksi toimeksiannon ulkopuolelle siksi, että toimeksiannon suorittajan johtopäätös todennäköisesti olisi mukautettu.

Suunnittelu (viittaus: kappale 19)

- A38. Toimeksiannon kokonaisstrategiaa laadittaessa voi olla relevanttia harkita, kuinka kasvihuonekaasuja koskevan tietojärjestelmän suunnitteluun ja käyttöönottoon liittyviä erilaisia näkökohtia painotetaan. Joissakin tapauksissa yhteisö on esimerkiksi saattanut erityisen hyvin tiedostaa, kuinka tarpeellista on riittävä sisäinen valvonta raportoitavan informaation luotettavuuden varmistamisen kannalta, kun taas joissakin muissa tapauksissa yhteisö on saattanut keskittyä enemmänkin kerättävän tiedon tieteellisten, toiminnallisten tai teknisten ominaispiirteiden oikeaan määrittämiseen.
- A39. Pienet tai yksinkertaiset toimeksiannot (katso kappale A19) voi toteuttaa hyvinkin pieni toimeksiantotiimi. Kun tiimi on pienempi, koordinointi ja tiimin jäsenten välinen kommunikointi on helpompaa. Toimeksiannon kokonaisstrategian laatimisen ei pienessä tai yksinkertaisessa toimeksiannossa tarvitse olla monimutkainen eikä viedä paljon aikaa. Esimerkiksi yhteisön kanssa käytyihin keskusteluihin perustuva lyhyt muistio voi toimia toimeksiannon dokumentoituna strategiana, jos se sisältää kappaleessa 19 mainitut asiat.
- A40. Toimeksiannon suorittaja voi päättää keskustella joistakin suunnitteluun kuuluvista asioista yhteisön kanssa määrittäessään toimeksiannon laajuutta tai helppottaakseen toimeksiannon suorittamista ja johtamista (esimerkiksi koordinoitakseen joitakin suunniteltuja toimenpiteitä yhteisön henkilöstön työtehtävien kanssa). Vaikka tällaisia keskusteluja käydäänkin usein, toimeksiannon kokonaisstrategia ja toimeksiantoa koskeva suunnitelma säilyvät toimeksiannon suorittajan velvollisuutena. Keskusteltaessa toimeksiannon kokonaisstrategiaan tai toimeksiantoa koskevaan suunnitelmaan sisältyvistä asioista on varottava, ettei toimeksiannon tehokkuutta vaaranneta. Esimerkiksi yhteisön kanssa käytävä kes-

¹⁹ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 29

kustelu yksityiskohtaisten toimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta voi vaarantaa toimeksiannon tehokkuuden tekemällä toimenpiteistä liian ennalta arvattavia.

- A41. Varmennustoimeksiannon suorittaminen on iteratiivinen prosessi. Sitä mukaa kuin toimeksiannon suorittaja suorittaa suunniteltuja toimenpiteitä, hän saattaa hankitun evidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta. Joskus toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi siitä, mitä toimeksiannon varhaisemmassa vaiheessa on odotettu. Esimerkiksi valituissa laitoksissa paikan päällä suoritettavien toimenpiteiden paljastamat systemaattiset virheet saattavat antaa viitteitä siitä, että on tarpeellista käydä myös muissa laitoksissa.

Erityisasiantuntijoiden tai toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttämisen suunnittelu (viittaus: kappale 19(e))

- A42. Toimeksiannon voi suorittaa erilaisia pätevyyskriteerit omaava tiimi, johon kuuluu yksi tai useampi erityisasiantuntija, erityisesti kun todennäköisesti tarvitaan erityisosaamista päästöjen määrittämisessä ja raportoisessa (katso kappale A19). ISAE 3000 (uudistettu) sisältää useita erityisasiantuntijan tekemän työn käyttämiseen liittyviä vaatimuksia, jotka voi olla tarpeellista ottaa huomioon suunnittelu- vaiheessa, kun varmistutaan toimeksiannon suorittamiseen tarvittavien resurssien luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.²⁰
- A43. Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä voidaan käyttää esimerkiksi kaukana sijaitsevaan tehtaaseen tai muunlaiseen laitokseen, toisessa maassa sijaitsevaan tytäryritykseen, divisioonaan tai sivuliikkeeseen taikka yhteis- tai osakkuusyritykseen liittyen. Kun toimeksiantotiimi suunnittelee pyytävänsä toista toimeksiantojen suorittajan suorittamaan kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvään informaatioon kohdistuvaa työtä, relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla seuraavat:
- ymmärtääkö toinen toimeksiantojen suorittaja toimeksiannon kannalta relevantit eettiset vaatimukset ja noudattaako hän niitä, sekä erityisesti, onko hän riippumaton.
 - toisen toimeksiantojen suorittajan ammatillinen pätevyys.
 - se, missä määrin toimeksiantotiimi osallistuu toisen toimeksiantojen suorittajan työhön.
 - se, toimiiko toinen toimeksiantojen suorittaja sellaisessa sääntely-ympäristössä, jossa kyseistä toimeksiantojen suorittajaa valvotaan aktiivisesti.

²⁰ ISA 3000 (uudistettu), kappaleet 45(c), 52 ja 54

Olennaisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa

Olennaisuuden määrittäminen toimeksiantoa suunniteltaessa (viittaus: kappaleet 20–21)

- A44. Kriteereissä saatetaan käsitellä olennaisuuden käsitettä kasvihuonekaasuraportin laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan käsitellä kriteereissä eri termejä käyttäen, olennaisuuden käsitteeseen kuuluu yleensä, että:
- virheellisyyksien, mukaan lukien tiedon pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan relevantteihin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät kasvihuonekaasuraportin perusteella;
 - harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
 - harkintaan perustuvat ratkaisut kasvihuonekaasuraportin käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Ellei toimeksiannon tarkoituksena ole tiettyjen käyttäjien erityisten informaatio- tarpeiden täyttäminen, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.
- A45. Jos sovellettavissa kriteereissä käsitellään tällaisia seikkoja, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen olennaisuuden määrittämiselle toimeksiantoa varten. Jos sovellettavissa kriteereissä ei käsitellä olennaisuuden käsitettä, edellä tarkoitetut ominaispiirteet antavat toimeksiannon suorittajalle tällaisen viitekehyksen.
- A46. Toimeksiannon suorittaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa toimeksiannon suorittajan näkemys yhteisistä informaatiotarpeista, joita aiotuilla käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuina. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:
- (a) aiotuilla käyttäjillä on kohtuullinen tietämys kasvihuonekaasuihin liittyvistä toiminnoista ja halukkuutta tutkia kasvihuonekaasuraportin sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
 - (b) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että kasvihuonekaasuraportti laaditaan ja varmennetaan käyttäen olennaisuustasoa, ja heillä on käsitys sovellettaviin kriteereihin mahdollisesti sisältyvistä olennaisuuden käsitteistä;
 - (c) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että päästöjen määrittämiseen liittyy epävarmuustekijöitä (katso kappaleet A54–A59); ja
 - (d) aiotut käyttäjät tekevät kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien tietojen perusteella järkeviä päätöksiä.

A47. Aiottuihin käyttäjiin ja näiden informaatiotarpeisiin voivat kuulua esimerkiksi:

- sijoittajat ja muut sidosryhmät, kuten toimittajat, asiakkaat, työntekijät sekä, jos on kysymys vapaaehtoisesti annettavista tiedoista, suuri yleisö. Heidän informaatiotarpeensa voivat liittyä päätöksiin, jotka koskevat yhteisön osakkeiden ostamista tai myymistä, lainan antamista yhteisölle, sen kanssa tapahtuvaa kaupankäyntiä tai työsuhteen solmimista; tai ne voivat liittyä yhteisölle tai muille osapuolille, esimerkiksi poliitikoille, tehtäviin esityksiin.
- markkinaosapuolet, jos kyseessä on päästökauppajärjestelmä, jossa informaatiotarpeet voivat liittyä päätöksiin käydä kauppaa järjestelmää varten luoduilla siirtokelpoisilla instrumenteilla (kuten luvilla, päästöyksiköillä tai päästöoikeuksilla) tai määrätä sakkoja tai muita rangaistus seuraamuksia liian suurten päästöjen perusteella.
- sääntelytahot ja poliitikasta päättävät tahot, kun kyseessä ovat sääntelytalon asettamat esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Näiden tahojen informaatiotarpeet voivat liittyä tietojen esittämistä koskevien vaatimuksien noudattamisen seurantaan ja monenlaisiin poliittisiin päätöksiin, jotka koskevat ilmastomuutoksen hillitsemistä ja siihen sopeutumista ja yleensä perustuvat yhteenlaskettuun tietoon.
- yhteisön johto ja hallintoelimet, jotka käyttävät päästöinformaatiota strategisessa ja operatiivisessa päätöksenteossa, kuten vaihtoehtoisten teknologioiden välillä tehtävissä valinnoissa sekä investointeja ja myyntejä koskevilla päätöksissä, mahdollisesti ennakoiden sääntelytalon määräämää raportointia tai päästökauppajärjestelmään osallistumista.

Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, etenkin jos raportti on hyvin monen henkilön saatavilla. Tällöin aiotut käyttäjät voidaan rajata keskeisiin sidosryhmiin, joilla on merkittäviä ja yhteisiä intressejä, erityisesti jos mahdollisilla käyttäjillä on todennäköisesti hyvin erilaisia intressejä päästöjen suhteen. Aiotut käyttäjät voidaan todeta eri tavoin, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan ja toimeksiantajan välisellä sopimuksella taikka säädökseen tai määräykseen perustuen.

A48. Olennaisuutta koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja sekä määrälliset että laadulliset tekijät vaikuttavat niihin. On kuitenkin huomattava, ettei varmuuden taso vaikuta olennaisuutta koskeviin päätöksiin, toisin sanoen olennaisuus on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa sama kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A49. Olennaisuutta määritettäessä käytetään usein lähtökohtana jotakin prosenttiosuutta valitusta vertailukohteesta. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa asianmukaisen vertailukohteen nimeämiseen ja prosenttiosuuden määrittämiseen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät elementit (esimerkiksi scope 1 -päästöt, scope 2 -päästöt ja scope 3 -päästöt sekä päästövähennykset ja pois-

tetet määrät). Vertailukohde, joka olosuhteista riippuen saattaa olla asianmukainen, on raportoidut bruttopäästöt, toisin sanoen scope 1 -päästöjen, scope 2 -päästöjen ja scope 3 -päästöjen yhteismäärä ennen päästövähennysten tai poistettujen määrien vähentämistä. Olennaisuus liittyy toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen kattamiin päästöihin. Näin ollen, silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata kasvihuonekaasuraporttia kokonaisuudessaan, olennaisuus määritetään vain kasvihuonekaasuraportin sille osalle, jonka toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa, ikään kuin se olisi kasvihuonekaasuraportti.

- tietyn päästötyypin määrä tai tietyn esitettävän tiedon luonne. Joissakin tapauksissa esiintyy tiettyjä päästötyyppejä tai esitettäviä tietoja, joiden osalta kasvihuonekaasuraportille kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienemmät tai suuremmat virheellisyydet ovat hyväksyttäviä. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa asianmukaiseksi asettaa alemman tai korkeamman olennaisuuden päästöille, jotka liittyvät tiettyyn maahan taikka tiettyyn kaasuun, scopeen tai laitokseen.
- miten relevantti informaatio esitetään kasvihuonekaasuraportissa, esimerkiksi sisältyykö siihen päästöjen vertailua aiempaan kauteen tai kausiin, perusvuoteen, tai ”kattoon” (cap). jolloin saattaa olla relevanttia harkita olennaisuuden määrittämistä suhteessa vertailutietoihin. Silloin kun ”katto” on relevantti, olennaisuus voidaan määrittää suhteessa yhteisön osuuteen katosta jos se on raportoituja päästöjä pienempi.
- päästöjen suhteellinen volatilititeetti. Esimerkiksi jos päästöt vaihtelevat merkittävästi kaudesta toiseen, voi olla asianmukaista asettaa olennaisuus vaihteluvälin alempan päähän, vaikka tarkasteltavana oleva kausi olisi siinä korkeammalla.
- sovellettavien kriteerien mukaiset vaatimukset. Sovellettavissa kriteereissä voidaan joissakin tapauksissa asettaa oikeellisuudelle kynnysarvoja ja nimittää tätä olennaisuudeksi. Kriteereissä voidaan esimerkiksi mainita, että päästöjen mittaamisen odotetaan tapahtuvan käyttäen määrättyä prosenttiosuutta ”olennaisuuskynnyksenä”. Silloin kun näin on, kriteereissä asetettu kynnys tarjoaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen toimeksiannossa käytettävän olennaisuuden määrittämistä varten.

A50. Laadullisiin tekijöihin voivat kuulua:

- päästölähteet.
- kaasutyypit.
- se, missä yhteydessä kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvää informaatiota käytetään (esimerkiksi onko se tarkoitettu käytettäväksi päästökauppajärjestelmässä, toimitettavaksi sääntelytaholle tai sisällytettäväksi laajasti levitettävään vastuullisuusraporttiin), ja minkä tyyppisiä päätöksiä aiottu käyttäjät todennäköisesti tekevät.

- se, onko olemassa yksi tai useampi päästötyyppi tai esitettävä tieto, johon aiottujen käyttäjien huomio pyrkii kiinnittymään, esimerkiksi kaasut, jotka aiheuttavat otsonikatoa sen lisäksi, että ne vaikuttavat ilmastomuutokseen.
- yhteisön luonne, sen ilmastomuutosstrategiat ja se, miten niihin liittyviä tavoitteita on saavutettu.
- toimiala, taloudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa yhteisö toimii.

Tarkistaminen toimeksiannon edetessä (viittaus: kappale 22)

A51. Olennaisuutta voidaan joutua tarkistamaan sen seurauksena, että olosuhteet muuttuvat toimeksiannon aikana (esimerkiksi yhteisö luopuu merkittävästä osasta liiketoimintaansa), saadaan uutta informaatiota, tai toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöistä ja sen toiminnasta muuttuu suoritettujen toimenpiteiden tuloksena. Toimeksiannon aikana voi esimerkiksi käydä ilmi, että tosiasialliset päästöt todennäköisesti eroavat huomattavasti olennaisuuden määrittämiseen alun perin käytetyistä päästöistä. Jos toimeksiannon suorittaja tekee toimeksiannon aikana sen johtopäätöksen, että on asianmukaista määrittää kasvihuonekaasuraportille alun perin määritettyä alempi olennaisuus (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille päästötyypeille tai esitettävälle tiedoille alempi olennaisuustaso tai -tasot) saattaa olla tarpeellista tarkistaa tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta sekä muiden toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta ja olennaisen virheellisyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 23–26)

A52. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään sen käsityksen laajuudesta ja niiden olennaisen virheellisyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi kohtuullinen tai rajoitettu varmuus sen mukaan kuin on asianmukaista. Toimeksiannon suorittaja arvioi ensisijaisesti sitä, ovatko muodostettu käsitys sekä riskien tunnistaminen ja arvioiminen riittäviä tässä standardissa asetetun tavoitteen saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajalta ei edellytetä niin syvällistä käsitystä kuin johdolla on sen johtaessa yhteisöä, ja sekä käsityksen syvyys että olennaisen virheellisyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus ovat rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A53. Käsityksen muodostaminen ja olennaisen virheellisyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen ovat iteratiivinen prosessi. Toimenpiteet, jotka suoritetaan yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi ja olennaisen virheellisyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi, eivät itsessään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä varmennusjohtopäätöksen perustaksi.

Epävarmuus (viittaus: kappaleet 23(b)(i)c, 76(e))

- A54. Kasvihuonekaasujen määrittämisprosessi voi vain harvoin olla 100-prosenttisen tarkka seuraavista syistä johtuen:
- (a) *tieteellinen epävarmuus*: Tämä johtuu siitä, että kasvihuonekaasujen määrittämistä koskeva tieteellinen tieto on epätäydellistä. Epätäydellinen tieteellinen tieto koskee esimerkiksi hiilen sitoutumisastetta biologisiin nieluihin ja ”maailmanlaajuisen lämpenemispotentiaalin” (global warming potential) arvoja, joita käytetään eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen ja niiden raportointiin hiilidioksidiekvivalenteina. Se, missä määrin tieteellinen epävarmuus vaikuttaa raportoitavien päästöjen määrittämiseen, ei ole yhteisön kontrolloitavissa. Mahdollisuus, että tieteellinen epävarmuus johtaa kohtuuttomiin vaihteluihin raportoiduissa päästöissä, voidaan kuitenkin poistaa käyttämällä kriteerejä, joissa määrätään, että kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa käytetään tiettyjä tieteellisiä oletuksia tai tiettyjä tekijöitä, joihin nämä oletukset sisältyvät; ja
 - (b) *arviointiepävarmuus (tai mittausepävarmuus)*: Tämä johtuu mittaus- ja laskentaprosesseista, joita käytetään päästöjen määrittämiseen nykyisen tieteellisen tietämyksen rajoissa. Arviointiepävarmuus voi liittyä arvion perustana olevaan tietoon (se voi liittyä esimerkiksi käytettäviin mittausvälineisiin liittyvään luontaiseen epävarmuuteen) tai arviota tehtäessä käytettävään menetelmään, soveltuviissa tapauksissa malli mukaan lukien (joskus käytetään nimityksiä parametripävarmuus ja malliepävarmuus). Yhteisö pystyy usein kontrolloimaan arviointiepävarmuuden astetta. Arviointiepävarmuuden asteen pienentäminen voi tarkoittaa suurempia kustannuksia.
- A55. Se, että yhteisön päästöjen määrittämiseen liittyy epävarmuutta, ei tarkoita, etteivät yhteisön päästöt olisi sopivia toimeksiannon kohteeksi. Sovellettavat kriteerit saattavat esimerkiksi edellyttää, että sähköstä aiheutuvat scope 2 -päästöt lasketaan soveltamalla kriteereissä määrättyä päästökerrointa kulutettujen kilowattituntien määrään. Kriteereissä määrätty päästökerroin perustuu oletuksiin ja malleihin, jotka eivät ehkä pidä paikkaansa kaikissa olosuhteissa. Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä informaatio voi kuitenkin yleensä olla varmennustoimeksiannon kohteena, kunhan oletukset ja mallit ovat olosuhteisiin nähden kohtuullisia ja niistä annetaan riittävästi tietoja.
- A56. Kappaleessa A55 kuvatusta menettelystä poikkeavasti määrittäminen voi tapahtua sellaisten kriteerien mukaisesti, joissa käytetään yhteisön yksilöllisiin olosuhteisiin perustuvia malleja ja oletuksia. Yhteisökohtaisten mallien ja oletusten käyttäminen johtaa todennäköisesti tarkempaan määrittämiseen kuin esimerkiksi toimialan keskimääräisten päästökertoimien käyttäminen; siitä myös todennäköisesti aiheutuu lisää olennaisen virheellisuuden riskejä, jotka koskevat sitä, kuinka yhteisökohtaisiin malleihin ja oletuksiin on päädytty. Kuten kappaleessa A55 todetaan, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä informaatio voi yleensä olla varmennustoimeksiannon kohteena, kunhan oletukset ja mallit ovat olosuhteisiin nähden kohtuullisia ja niistä annetaan riittävästi tietoja.

- A57. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi kuitenkin päättää, ettei varmennustoimeksiannon vastaanottaminen ole asianmukaista, jos epävarmuudella on hyvin suuri vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvään informaatioon. Näin voi olla esimerkiksi, kun merkittävä osa yhteisön raportoimista päästöistä tulee hajapäästölähteistä (katso kappale A8), joita ei seurata, eivätkä arviointimenetelmät ole riittävän kehittyneitä, tai kun merkittävä osa yhteisön raportoimista poistetuista määristä liittyy biologisiin nieluihin. On huomattava, ettei varmuuden taso tällaisissa olosuhteissa vaikuta päätökseen siitä, otetaanko varmennustoimeksianto vastaan; toisin sanoen, jos ei ole asianmukaista ottaa vastaan varmennustoilisen varmuuden antavaa toimeksiantoa, ei myöskään ole asianmukaista ottaa vastaan rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa, ja päinvastoin.
- A58. Se, että kasvihuonekaasuraportin selittävässä liitetiedoissa käsitellään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin vaikuttavien epävarmuustekijöiden luonnetta, syitä ja vaikutuksia, kiinnittää aiottujen käyttäjien huomiota päästöjen määrittämiseen liittyviin epävarmuustekijöihin. Tämä voi olla erityisen tärkeää silloin, kun aiottut käyttäjät eivät ole määrittäneet käytettäviä kriteerejä. Kasvihuonekaasuraportti voi esimerkiksi olla laajan käyttäjien joukon saatavilla, vaikka kriteerit on kehitetty tiettyä sääntelyyn liittyvää tarkoitusta varten.
- A59. Koska epävarmuus on kaikkien kasvihuonekaasuraporttien merkittävä ominaispiirre, kappaleessa 76(e) vaaditaan tämän mainitsemista varmennusraportissa riippumatta siitä, mitä tietoja asiasta esitetään kasvihuonekaasuraportin selittävässä liitetiedoissa.²¹

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

Toiminnan keskeytykset (viittaus: kappaleet 23(b)(iii))

- A60. Keskeytyksiin voi kuulua esimerkiksi sellaisia tapauksia kuin tuotantokatkoksia, jotka voivat tapahtua odottamattomasti tai olla suunniteltuja, esimerkiksi huoltoaikatauluun kuuluvia. Joissakin tapauksissa toiminta voi olla luonteeltaan keskeytyvää, esimerkiksi kun laitosta käytetään vain kulutushuippujen aikana.

Ilmastonmuutokseen liittyvät tavoitteet ja strategiat (viittaus: kappale 23(e))

- A61. Yhteisön mahdollisen ilmastonmuutosstrategian sekä siihen liittyvien taloudellisten, sääntelyä koskevien ja fyysisten riskien sekä maineriskien tarkasteleminen voi auttaa toimeksiannon suorittajaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa. Esimerkiksi jos yhteisö on tehnyt sitoumuksia, joiden mukaan siitä tulee hiilineutraali, tämä voi antaa ylläkkeen päästöjen esittämiseen todellista pienempinä, jotta tavoite vaikuttaa olevan saavutettavissa ilmoitetun ajan kuluessa. Toisaalta jos yhteisö odottaa tulevaisuudessa joutuvansa säännellyn päästökauppajärjestelmän piiriin, tämä voi antaa ylläkkeen päästöjen esittämiseen tällä välin todellista suurempina, jotta lisätään mahdollisuuksia saada suuremmat päästöoikeudet järjestelmää käynnistettäessä.

²¹ Ks. myös ISAE 3000 (uudistettu), kappale 69(e).

Toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi (viittaus: kappale 24)

- A62. Vaikka toimeksiannon suorittajan edellytetään suorittavan kaikki kappaleessa tarkoitettujen toimenpiteiden muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisöstä, hänen ei edellytetä suorittavan kaikkia mainittuja toimenpiteitä jokaista tähän käsitykseen liittyvää näkökohtaa koskien.

Analyttiset toimenpiteet yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi (viittaus: kappale 24(b))

- A63. Analyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi, saattavat tuoda esiin sellaisia yhteisöön liittyviä näkökohtia, joista toimeksiannon suorittaja ei ole ollut tietoinen ja joista voi olla apua olennaisen virheellisuuden riskien arvioimisessa, jotta saataisiin perusta arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle. Analyttisiin toimenpiteisiin voi kuulua esimerkiksi eri laitosten kasvihuonekaasupäästöjen vertaamista kyseisten laitosten tuotantolukuihin.
- A64. Analyttiset toimenpiteet voivat auttaa tunnistamaan sellaisia poikkeuksellisia tapahtumia sekä määriä, suhdelukuja ja kehityssuuntia, jotka saattavat antaa viitteitä toimeksiannon vaikuttavista seikoista. Tunnistetut epätavanomaiset tai odottamattomat yhteydet saattavat auttaa toimeksiannon suorittajaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa.
- A65. Kun tällaisissa analyttisissä toimenpiteissä käytetään ylemmälle tasolle yhdistettyä tietoa (mikä voi olla tilanne suoritettaessa analyttisiä toimenpiteitä yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi ja olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi), näiden analyttisten toimenpiteiden tuloksena saadaan kuitenkin vain yleisiä, alustavia viitteitä olennaisen virheellisuuden mahdollisesta olemassaolosta. Siten toimeksiannon suorittajalle saattaa tällaisissa tapauksissa olla analyttisten toimenpiteiden tulosten ymmärtämisessä ja arvioimisessa apua siitä, että hän ottaa huomioon analyttisten toimenpiteiden tulosten lisäksi myös olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessa kootun muun evidenssin.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 24(c))

- A66. Havainnointi sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, esimerkiksi että toimeksiannon suorittaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää tarkkailulaitteistojen kalibrointia tai kontrollitoimintojen suorittamista. Havainnointi tuottaa evidenssiä prosessin tai toimenpiteen suorittamisesta, mutta se rajoittuu havainnointitieteen, ja lisäksi havainnointia rajoittaa se, että havainnoinnin kohteena oleminen saattaa vaikuttaa siihen, miten prosessi tai toimenpide suoritetaan.

- A67. Yksityiskohtainen tarkastus käsittää:

- (a) aineiston tai asiakirjojen tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperimuotoisia, sähköisessä muodossa tai muulla tietovälineellä, esimerkkinä tarkkailulaitteen kalibrointia koskeva tietoaineisto. Asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtaisen tarkastuksen tuloksena saatavan evidenssin luotettavuus vaihtelee riippuen asiakirjojen ja muun aineiston luonteesta ja lähteestä sekä – kun kysymys on sisäisistä asiakirjoista ja muusta sisäisestä aineistosta – niiden tuottamista koskevien kontrollien tehokkuudesta; tai
- (b) esimerkiksi kalibrointilaitteen fyysistä tutkimista.

A68. Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus saattavat antaa tukea johdolle ja muille tahoille tehdyille tiedusteluille, ja ne voivat myös tuottaa tietoa yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Tällaisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus, joiden kohteena ovat:

- yhteisön toiminnot; laitoksissa tapahtuva prosessien ja laitteistojen – tarkkailulaitteistot mukaan lukien – havainnointi voi olla erityisen relevanttia silloin, kun kasvihuonekaasuraportti sisältää merkittäviä scope 1 -päästöjä.
- asiakirjat (kuten päästöjen vähentämissuunnitelmat ja -strategiat), muut aineistot (kuten kalibrointeja koskeva aineisto ja testauslaboratorioissa saadut tulokset) sekä käsikirjat, joissa kuvataan yksityiskohtaisesti tiedonkeruumenettelyt ja sisäiset kontrollit.
- johdolle tai hallintoelimille laaditut raportit, kuten yhteisön ympäristöjärjestelmiä koskevat sisäiset tai ulkoiset raportit.
- johdon laatimat raportit (kuten johdon neljännesvuosiraportit) sekä hallintoelinten laatimat raportit (kuten hallituksen kokousten pöytäkirjat).

Yhteisön sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostaminen

(viittaus: kappaleet 25R–26K)

- A69. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan ei tarvitse muodostaa käsitystä kaikista yhteisön päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanteista sisäisen valvonnan osa-alueista, kuten kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa edellytetään. Toimeksiannon suorittajan ei myöskään tarvitse arvioida kontrollien rakennetta eikä todeta, onko ne otettu käyttöön. Näin ollen vaikka rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saattaa usein olla asianmukaista tiedustella yhteisöltä päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanteista kontrollitoiminnoista ja kontrollien seurannasta, ei useinkaan ole tarpeellista muodostaa yksityiskohtaista käsitystä näistä yhteisön sisäisen valvonnan osa-alueista.
- A70. Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys sisäisen valvonnan relevanteista osa-alueista voi antaa aihetta epäillä, onko saatavilla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittaja pystyy saattamaan toimeksiannon päätökseen. Esimerkkejä tästä ovat seuraavat: (katso myös kappaleet A71–A72, A92–A93 ja A96):

- Huoli kasvihuonekaasuraportin laatijoiden rehellisyydestä voi olla niin vakava, että toimeksiannon suorittaja toteaa riskin siitä, että johto antaa kasvihuonekaasuraportissa väärää tietoa, olevan sellainen, ettei toimeksiannosta voida suorittaa.
- Huoli yhteisön tietoaineistojen tilasta ja luotettavuudesta saattaa saada toimeksiannon suorittajan toteamaan, että on epätodennäköistä, että saatavilla olisi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kasvihuonekaasuraporttia koskevan vakioimuotoisen johtopäätöksen tueksi.

Toimeksiannon kannalta relevantit kontrollitoiminnot (viittaus: kappale 25K(d))

- A71. Yhteisön päästöjen raportoimisen kannalta relevantin tietojärjestelmän ja siihen liittyvien liiketoimintaprosessien kehittyneisyyden, dokumentaation ja määrämuotoisuuden taso voi vaikuttaa toimeksiannon suorittajan harkintaan perustuvaan ratkaisuun siitä, ovatko tietyt kontrollitoiminnot relevantteja toimeksiannon kannalta. Raportoinnin kehittyessä voidaan odottaa myös päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanttien tietojärjestelmien ja niihin liittyvien kontrollitoimintojen kehittyneisyyden, dokumentaation ja määrämuotoisuuden tason parantuvan.
- A72. Jos on kyse hyvin pienistä yhteisöistä tai kehittymättömistä tietojärjestelmistä, tietyt kontrollitoiminnot ovat todennäköisesti suhteellisen alkeellisia, eivät kovin hyvin dokumentoituja eivätkä määrämuotoisia. Tällaisessa tapauksessa ei ole kovin todennäköistä, että toimeksiannon suorittaja katsoisi tarpeelliseksi muodostaa käsityksen tietyistä kontrollitoiminnoista olennaisen virheellisyyden riskien arvioimiseksi ja arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelemiseksi. Toisaalta joissakin sääntelyyn perustuvissa järjestelmissä voidaan edellyttää, että tietojärjestelmät ja kontrollitoiminnot dokumentoidaan virallisesti ja sääntelytaho hyväksyy niiden rakenteen. Näissäkin tapauksissa kaikkia relevantteja tietovirtoja ja niihin liittyviä kontroleja ei kuitenkaan ehkä aina dokumentoida. Voi esimerkiksi olla todennäköisempää, että jatkuvaan seurantaan perustuvan lähdetiedon keräämistä koskevat kontrollitoiminnot ovat kehittyneitä, hyvin dokumentoituja ja määrämuotoisempia kuin myöhemmin tapahtuvaa tiedon käsittelyä ja raportointia koskevat kontrollitoiminnot (katso myös kappaleet A70, A92–A93 ja A96).

Yhteisölle suoritettut muut toimeksiannot (viittaus: kappale 27)

- A73. Muissa yhteisölle suoritetuissa toimeksiannoissa hankittu informaatio voi koskea esimerkiksi yhteisön valvontaympäristöön liittyviä näkökohtia.

Toimenpiteiden suorittaminen paikan päällä yhteisön laitoksissa (viittaus: kappale 31)

- A74. Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus samoin kuin muut jossakin laitoksessa paikan päällä suoritettavat toimenpiteet (joista usein käytetään nimitystä ”toimipaikkakäynti”) voivat olla tärkeitä täydentäessään yhteisöä koskevaa käsitystä, jota toimeksiannon suorittaja muodostaa suorittamalla toimenpiteitä pääkonttorissa. Koska toimeksiannon suorittajan muodostaman yhteisöä koskevan käsityksen sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen voidaan

odottaa olevan kattavampia kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, niiden laitosten määrä, joissa toimenpiteitä suoritetaan paikan päällä, on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tavallisesti suurempi kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa.

- A75. Toimenpiteiden suorittaminen laitoksessa paikan päällä (tai tällaisten toimenpiteiden suorittaminen toimeksiannon suorittajan puolesta toisella toimeksiantojen suorittajalla) voi tapahtua osana suunnittelua, suoritettaessa toimenpiteitä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tai vastattaessa olennaisen virheellisuuden riskeihin. Usein on erityisen tärkeää suorittaa toimenpiteitä merkittävässä laitoksissa, kun kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto ja ollaan arvioimassa, onko scope 1 -päästölähteet ja nielu otettu kasvihuonekaasuraportissa huomioon täydellisinä, ja toteamassa, ovatko yhteisön tiedonkeruu- ja tiedonkäsittelyjärjestelmät ja sen käyttämät arviointimenetelmät asianmukaisia suhteessa taustalla oleviin fyysisiin prosesseihin ja niihin liittyviin epävarmuustekijöihin.
- A76. Kuten kappaleessa A74 todetaan, toimenpiteiden suorittaminen paikan päällä laitoksessa voi olla tärkeää täydentäessään yhteisöä koskevaa käsitystä, jota toimeksiannon suorittaja muodostaa suorittamalla toimenpiteitä pääkonttorissa. Useissa kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja myös katsoo tarpeelliseksi suorittaa jokaisessa merkittävässä laitoksessa toimenpiteitä arviointeihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi, erityisesti kun yhteisöllä on merkittäviä laitoksia, joilla on scope 1 -päästöjä. Kun on kyse rajoitetun varmuuden antavasta toimeksiannosta ja yhteisöllä on useita merkittäviä laitoksia, joilla on scope 1 -päästöjä, mielekästä varmuustasoa ei ehkä pystytä saavuttamaan ilman, että toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä joissakin merkittävässä laitoksissa. Silloin kun yhteisöllä on merkittäviä laitoksia, joilla on scope 1 -päästöjä, ja toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei hänen (tai toisen toimeksiantojen suorittajan hänen puolestaan) olisi tehokasta ja taloudellista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä laitoksessa, vaihtoehtoisin toimenpiteisiin voi kuulua yksi tai useampia seuraavista:
- lähdeasiakirjojen, energiavirtakaavioiden ja materiaalivirtakaavioiden tarkastelu.
 - laitosten johdolle osoitettuihin kyselyihin saatujen vastausten analysointi.
 - laitoksesta otettujen satelliittikuvien tutkiminen.
- A77. Jotta kokonaispäästöistä tulisi katetuksi riittävä osuus, toimeksiannon suorittaja voi erityisesti kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää, että on asianmukaista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä joissakin valituissa laitoksissa, jotka eivät ole merkittäviä laitoksia. Tällaisen päätöksen kannalta relevantteihin tekijöihin kuuluvat:
- eri laitosten päästöjen luonne. On esimerkiksi todennäköisempää, että toimeksiannon suorittaja valitsee käyntikohteekseen laitoksen, jolla on scope

1 -päästöjä, kuin laitoksen, jolla on pelkästään scope 2 -päästöjä. Jälkimmäisessä tapauksessa ensisijaisena evidenssilähteenä on todennäköisemmin pääkonttorissa tapahtuva energialaskujen tutkiminen.

- laitosten lukumäärä ja koko sekä niiden osuus kokonaispäästöistä.
- se, käytetäänkö laitoksissa erilaisia prosesseja tai hyödynnetäänkö niiden prosesseissa erilaisia teknologioita. Silloin kun näin on, voi olla asianmukaista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä joissakin erilaisia prosesseja tai teknologioita käyttävissä laitoksissa.
- menetelmät, joita eri laitoksissa käytetään päästöinformaation keräämiseen.
- relevantin henkilöstön kokemus eri laitoksissa.
- valittavien laitosten vaihtaminen ajan kuluessa.

Sisäinen tarkastus (viittaus: kappale 32)

A78. Yhteisen sisäinen tarkastus on todennäköisesti relevantti toimeksiannon kannalta, jos sisäisen tarkastuksen tehtävät ja toimenpiteet ovat luonteeltaan sellaisia, että ne liittyvät päästöjen määrittämiseen ja raportointiin, ja toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien toimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta.

Olennaisen virheellisuuden riskit kasvihuonekaasuraporttitasolla

(viittaus: kappaleet 33R(a)–33K(a))

A79. Olennaisen virheellisuuden riskit kasvihuonekaasuraporttitasolla tarkoittavat riskejä, jotka liittyvät laajasti kasvihuonekaasuraporttiin kokonaisuutena. Tämän luonteiset riskit eivät välttämättä ole yhdistettävissä tiettyyn päästötyyppiin tai esitettävien tietojen tasoon. Ne edustavat ennemminkin olosuhteita, jotka voivat lisätä olennaisen virheellisuuden riskiä yleisemmin, esimerkiksi siten, että johto sivuuttaa sisäisen valvonnan. Olennaisen virheellisuuden riskit kasvihuonekaasuraporttitasolla voivat olla erityisen relevantteja toimeksiannon suorittajan arvioissa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä.

A80. Kasvihuonekaasuraporttitason riskit voivat aiheutua erityisesti puutteellisesta valvontaympäristöstä. Esimerkiksi sellaisilla puutteellisuuksilla kuin johdon pätevyyden puutteella saattaa olla laajalle ulottuva vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin, ja ne voivat edellyttää toimeksiannon suorittajalta kokonaisnäkömyykseen perustuvia toimenpiteitä. Muihin kasvihuonekaasuraporttitason olennaisen virheellisuuden riskeihin voivat kuulua esimerkiksi:

- riittämättömät, huonosti valvotut tai huonosti dokumentoidut tiedonkeruu-, päästöjen määrittämis- ja kasvihuonekaasuraporttien laatimismekanismit.
- henkilöstön puutteellinen pätevyys tiedon keräämisessä, päästöjen määrittämisessä ja kasvihuonekaasuraporttien laatimisessa.

- johdon puutteellinen osallisuus päästöjen määrittämisessä ja kasvihuonekaasuraporttien laatimisessa.
- se, ettei kaikkia kasvihuonekaasujen lähteitä tunnisteta täsmällisesti.
- väärinkäytöksen riski esimerkiksi päästökaupparakkinoiden yhteydessä.
- se, että esitetään aiempia kausia koskevaa informaatiota, jota ei ole laadittu yhdenmukaisella perusteella, esimerkiksi koska rajat tai arvostusmenetelmät ovat muuttuneet.
- informaation harhaanjohtava esittäminen kasvihuonekaasuraportissa, esimerkiksi erityisen myönteisten tietojen tai kehityssuuntien perusteeton korostaminen.
- epäyhdenmukaiset määrittämismenettelyt ja raportointiperiaatteet eri laitoksissa, mukaan lukien erilaiset menetelmät organisaation rajojen määrittämisessä.
- virheet mittayksikköjen muuntamisessa eri laitosten tietoja yhdisteltäessä.
- arvioihin liittyviä tieteellisiä epävarmuustekijöitä ja keskeisiä oletuksia koskevien tietojen riittämätön esittäminen.

Kannanottojen käyttäminen (viittaus: kappaleet 33R(b)–33K(b))

- A81. Toimeksiannon suorittaja hyödyntää kannanottoja kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa ja voi hyödyntää niitä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä.
- A82. Kun yhteisö esittää kasvihuonekaasuraportin olevan sovellettavien kriteerien mukainen, se ottaa joko suoraan tai epäsuorasti kantaa päästöjen määrittämiseen ja esittämistapaan sekä niistä esitettäviin tietoihin. Kannanotot jakautuvat seuraaviin ryhmiin ja voivat olla muodoltaan seuraavanlaisia:
- (a) varmuuden kohteena olevan kauden päästöjen määrittämistä koskevat kannanotot:
 - (i) tapahtuminen – kirjatut päästöt ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.
 - (ii) täydellisyys – kaikki päästöt, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu (katso kappaleet A30–A34, joissa käsitellään täydellisyyttä eri scope-tyyppien osalta).
 - (iii) oikeellisuus – määritetyt päästöt on kirjattu asianmukaisesti.
 - (iv) katko – päästöt on kirjattu oikealle raportointikaudelle.
 - (v) luokittelu – päästöt on kirjattu oikeantyyppisinä.
 - (b) esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat kannanotot:

- (i) tapahtuminen ja velvoitteet – esitetyt päästöt ja muut seikat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.
- (ii) täydellisyys – kaikki tiedot, jotka kasvihuonekaasuraportissa olisi pitänyt esittää, on esitetty.
- (iii) luokittelu ja ymmärrettävyys – päästöinformaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja esitettävät tiedot on ilmaistu selkeästi.
- (iv) oikeellisuus ja määrittäminen – kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät päästöjen määrät ja niihin liittyvä informaatio on esitetty asianmukaisesti.
- (v) johdonmukaisuus – määrittämisperiaatteet ovat yhdenmukaiset edellisellä kaudella sovellettujen periaatteiden kanssa, tai muutokset ovat perusteltuja ja niitä on sovellettu asianmukaisesti ja niistä on annettu riittävät tiedot, ja vertailutiedot – jos niitä esitetään – vastaavat edellisellä kaudella esitettyjä tietoja tai ne on oikaistu asianmukaisesti.

Luottaminen sisäiseen valvontaan (viittaus: kappale 33K)

A83. Jos toimeksiannon suorittajanarvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla perustuu siihen, että kontrollien odotetaan toimivan tehokkaasti (toisin toimeksiannon suorittaja aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta), toimeksiannon suorittajan on kappaleen 38K mukaisesti suunniteltava ja suoritettava kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuuden testausta.

Syyt olennaisen virheellisuuden riskeihin (viittaus: kappale 34)

Väärinkäytökset (viittaus: kappaleet 28, 34(a))

- A84. Kasvihuonekaasuraportissa olevat virheellisydet voivat johtua joko väärinkäytöksestä tai virheestä. Erottava tekijä väärinkäytöksen ja virheen välillä on se, onko kasvihuonekaasuraportin virheellisyyteen johtava teko tahallinen vai tahaton.
- A85. Kasvihuonekaasuraportin tahalliseen virheellisyyteen johtavia yllykkeitä voi syntyä esimerkiksi, jos merkittävä osa päästöjen raportointiprosessiin suoraan osallistuvien tai siihen vaikuttamaan pystyvien henkilöiden palkitsemisesta riippuu kasvihuonekaasuja koskevien aggressiivisten tavoitteiden saavuttamisesta. Kuten kappaleessa A61 todetaan, muita yllykkeitä päästöjen esittämiseen todellista pienempinä tai suurempina voi aiheutua yhteisön ilmastonmuutosstrategiasta, jos tällaista on, sekä siihen liittyvistä taloudellisista ja sääntelyyn perustuvista riskeistä, fyysisistä riskeistä ja maineriskeistä.
- A86. Vaikka väärinkäytös on laaja juridinen käsite, toimeksiannon suorittaja kiinnittää tätä standardia sovellettaessa huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat kasvihuonekaasuraporttiin olennaisen virheellisuuden. Vaikka toimeksiannon suorittaja voi epäillä väärinkäytöksen tapahtuneen tai voi joissakin harvoissa ta-

pauksissa tunnistaa väärinkäytöksen, hän ei tee oikeudellisia päätelmiä siitä, onko todella tapahtunut väärinkäytös.

Säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättäminen (viittaus: kappaleet 34(b), 78(c))

A87. Tässä standardissa toimeksiannon suorittajan velvollisuudet erotellaan suhteessa kahteen eri ryhmään kuuluvien säädösten ja määräysten noudattamiseen seuraavasti:

- (a) säädös tai määräys, jonka yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten kasvihuonekaasuraportissa esitettävien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen siten, että siinä määrätään kasvihuonekaasuraportissa esitettävistä määristä ja tiedoista. Kappaleen 34(b) mukaan toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon tällaisen säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämisestä aiheutuvan olennaisen virheellisyysriskit suorittaessaan kappaleissa 33R tai 33K vaadittavia toimenpiteitä; ja
- (b) säädös tai määräys, joilla ei ole välitöntä vaikutusta kasvihuonekaasuraportissa esitettävien lukujen ja tietojen määrittämiseen mutta jonka noudattaminen voi olla perustavanlaatuista toiminnan harjoittamiseen liittyvien näkökohtien tai toiminnan jatkamismahdollisuuksien kannalta tai olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi (esimerkiksi toimiluvan ehtojen tai ympäristömääräysten noudattaminen). Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen ammatillista harkintaa noudattaen ISAE 3000:n (uudistettu)²² edellyttämällä tavalla on tärkeää, jotta toimeksiannon suorittaja pysyy tarkkaavaisena sen mahdollisuuden varalta, että kasvihuonekaasuraporttia koskevan johtopäätöksen tekemiseksi suoritettavat toimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tunnistettuja tai epäiltyjä tapauksia, joissa tällaista säädöstä tai määräystä ei ole noudatettu.

Muut syyt olennaisen virheellisyysriskiin (viittaus: kappale 34)

A88. Seuraavat ovat esimerkkejä kappaleissa 34(c)–(k) tarkoitetuista tekijöistä:

- (a) Yhden tai useamman päästölähteen poisjättäminen on todennäköisempää, kun on kyse päästölähteistä, jotka ovat vähemmän ilmeisiä ja voivat jäädä huomaamatta, kuten hajapäästöt.
- (b) Merkittäviin taloudellisiin tai sääntelyyn liittyviin muutoksiin voivat kuulua esimerkiksi uusiutuvia energialähteitä koskevien tavoitteiden nostaminen tai päästökauppajärjestelmässä tapahtuneet päästöoikeuksien merkittävät hinnanmuutokset, jotka voivat esimerkiksi lisätä riskiä sähköntuottajan päästölähteiden väärästä luokittelusta.
- (c) Yhteisön toiminnot voivat olla luonteeltaan monimutkaisia (niihin voi kuulua esimerkiksi useita erillisiä laitoksia ja prosesseja) tai epäjatkuvia (esimerkiksi kulutushuippujen aikana toimiva sähköntuotanto) tai olla sel-

²² ISAE 3000 (uudistettu), kappale 37

laisia, että yhteisön päästöjen ja muiden mitattavissa olevien toimintatasojen välillä on vain vähän yhteyksiä tai yhteydet ovat heikkoja (esimerkiksi koboltti-nikkelitehdas). Tällaisissa tapauksissa mahdollisuus mielekkäisiin analyttisiin toimenpiteisiin saattaa olla merkittävästi rajoittunut.

Toiminnoissa tai rajoissa tapahtuneet muutokset (esimerkiksi uusien prosessien käyttöönotto taikka päästölähteiden tai päästöjä poistavien nielujen myynti, hankinta tai ulkoistaminen) voivat myös aiheuttaa olennaisen virheellisuuden riskejä (esimerkiksi koska määrittämis- tai raportointimenettelyjä tunnetaan huonosti). On myös mahdollista, että jokin päästölähde tai päästöjä poistava nielu tulee otetuksi huomioon kahteen kertaan, koska lähteiden ja nielujen koordinointi on riittämätöntä monimutkaisessa laitoksessa.

- (d) Epäsopivan määrittämismenetelmän valinta (esimerkiksi scope 1 -päästöjen laskenta päästökertoimen avulla, kun on käytettävissä tarkempi suora mittausmenetelmä, joka soveltuisi tarkoitukseen paremmin). Asianmukaisen määrittämismenetelmän valitseminen on erityisen tärkeää, kun menetelmää on muutettu. Tämä johtuu siitä, että aiotut käyttäjät ovat usein kiinnostuneita päästöjen kehityssuunnista ajan kuluessa tai perusvuoteen verrattuna. Jotkin kriteerit saattavat edellyttää, että määrittämismenetelmiä muutetaan vain, kun ollaan ottamassa käyttöön tarkempaa menetelmää. Muita määrittämismenetelmien luonteeseen liittyviä tekijöitä ovat:
- määrittämismenetelmän virheellinen käyttäminen, kuten että mittareita ei kalibroida tai niitä ei lueta riittävän usein, tai olosuhteisiin nähden epäasianmukaisen päästökertoimen käyttäminen. Päästökertoimen voi esimerkiksi perustua oletukseen jatkuvasta käytöstä, eikä se välttämättä sovi käytettäväksi tuotantokatkon jälkeen.
 - määrittämismenetelmien monimutkaisuus, johon todennäköisesti liittyy tavallista suurempi olennaisen virheellisuuden riski, esimerkiksi: lähdetiedon laaja tai monimutkainen matemaattinen käsittely (esimerkiksi monimutkaisten matemaattisten mallien käyttö), olomuotoja koskevien muuntokertoimien laaja käyttö (esimerkiksi kertoimet, joiden avulla nestemäärät muutetaan kaasumääräksi), tai eri mittayksikköjen välisten muuntokertoimien laaja käyttö (esimerkiksi kertoimet, joiden avulla brittiläisen järjestelmän mukaiset mittayksiköt muutetaan metrijärjestelmän mukaisiksi).
 - muutokset määrittämismenetelmissä tai syöttötietojen muuttamisissa (esimerkiksi jos käytettävä määrittämismenetelmä perustuu biomassan hiilipitoisuuteen ja käytettävän biomassan koostumus muuttuu kauden aikana).
- (e) Merkittävistä ei-rutiinimaisista päästöistä tai harkinnanvaraisista seikoista aiheutuu suurempi olennaisen virheellisuuden riski kuin rutiinimaisista, vähemmän monimutkaisista päästöistä, jotka määritetään ja raportoidaan

järjestelmällisesti. Ei-rutiininomaisilla päästöillä tarkoitetaan päästöjä, jotka ovat kooltaan tai luonteeltaan epätavanomaisia ja siksi toteutuvat harvoin (esimerkiksi kertaluonteiset tapahtumat kuten tehtaan toimintahäiriö tai huomattava vuoto). Harkinnanvaraisiin seikkoihin voi kuulua subjektiivisten arvioiden muodostamista. Olennaisen virheellisuuden riskit saattavat olla tavallista suurempia esimerkiksi seuraavista seikoista johtuen:

- johdon tavallista suurempi puuttuminen määrittämismenetelmän tai raportointia varten tapahtuvan käsittelyn määrittämiseen.
 - tavallista suurempi manuaalinen väliintulo tiedon keruuseen ja käsittelyyn.
 - monimutkaiset laskelmat tai määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet.
 - ei-rutiininomaisten päästöjen luonne, jonka vuoksi yhteisön voi olla vaikeaa ottaa käyttöön riskeihin vastaavia tehokkaita kontroleja.
 - määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet voivat olla alttiita erilaisille tulkinnoille.
 - tarvittava harkinta voi olla subjektiivisia tai monimutkaista.
- (f) Scope 3 -päästöjen sisällyttäminen raporttiin silloin, kun niiden määrittämisessä käytettävä lähdetieto ei ole yhteisön ylläpitämää tai kun yleisesti käytettävät määrittämismenetelmät ovat epätarkkoja tai johtavat suuriin vaihteluihin raportoitavissa päästöissä (katso kappaleet A31–A34).
- (g) Seikkoja, joita toimeksiannon suorittaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka yhteisö tekee merkittävät arviot ja mihin tietoon ne perustuvat, ovat esimerkiksi seuraavat:
- käsitys tiedosta, johon arviot perustuvat;
 - arvioiden tekemiseen käytettävä menetelmä, johon soveltuviissa tapauksissa sisältyy käytettävä malli;
 - relevantit valvontaympäristöön ja tietojärjestelmään liittyvät näkökohdat;
 - onko yhteisö käyttänyt erityisasiantuntijaa;
 - arvioiden taustalla olevat oletukset;
 - onko arvioiden tekemiseen käytettävissä menetelmissä tapahtunut muutos tai olisiko niissä pitänyt tapahtua muutos edelliseen kauteen verrattuna ja jos niin miksi; ja
 - onko yhteisö arvioinut arviointiepävarmuuden vaikutuksen kasvihuonekaasuraporttiin ja jos on, niin kuinka tämä on tehty, mukaan lukien:

- onko yhteisö ottanut huomioon vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia esimerkiksi suorittamalla herkkyysanalyysin määrittääkseen oletusten muutosten vaikutuksen arvioon, ja jos on, niin kuinka tämä on tehty;
- kuinka yhteisö päättää arviosta silloin, kun analyysi osoittaa vaihtoehtoisia toteumia olevan useita; ja
- seuraako johto aiemmalla kaudella tehtyjen arvioiden toteumaa ja onko se toiminut tämän seurantamenettelyn tulosten edellyttämällä tavalla.

A89. Esimerkkejä muista tekijöistä, jotka voivat johtaa olennaisen virheellisuuden riskeihin, ovat:

- päästöjen määrittämisessä tapahtuvat inhimilliset virheet, jotka voivat olla todennäköisempiä, jos henkilöstö ei tunne päästöprosesseja tai tiedon kirjaamista tai henkilöstöä ei ole koulutettu hyvin niiden osalta.
- perusteeton luottaminen huonosti suunniteltuun tietojärjestelmään, jossa voi olla vähän tehokkaita kontroleja, esimerkiksi sellaisten laskentataulukoiden käyttäminen, joihin ei liity riittäviä kontroleja.
- muutoin automaattisesti kirjattavien toimintotasojen manuaalinen oikaiseminen; manuaalista tiedonsyöttöä voidaan tarvita esimerkiksi, jos soihdun toimintaa mittaava mittari ylikuormittuu.
- merkittävät ulkoiset kehitysuunnat, kuten yleisön kasvanut kiinnostus tiettyä laitosta kohtaan.

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet

Rajoitetun varmuuden antavat ja kohtuullisen varmuuden antavat toimeksiannot
(viittaus: kappaleet 8, 35–41K, 42R–43K, 46)

A90. Koska hankittavan varmuuden taso on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, suoritettavat toimenpiteet rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa poikkeavat luonteeltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Keskeisiä eroja toimeksiannon suorittajan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi suorittamissa kokonaisnäkemukseen perustuvissa toimenpiteissä ja muissa toimenpiteissä kasvihuonekaasuraporttia koskevan kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon ja rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon välillä ovat esimerkiksi seuraavat:

- (a) Erilaisten toimenpiteiden luonnetta evidenssin lähteenä painotetaan todennäköisesti eri tavoin toimeksiannon olosuhteista riippuen. Esimerkiksi:
 - Toimeksiannon suorittaja voi katsoa tietyn rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon olosuhteissa asianmukaiseksi painottaa

yhteisön henkilöstölle osoitettavia tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä suhteellisesti enemmän ja kontrollien testausta ja evidenssin hankkimista ulkopuolisista lähteistä suhteellisesti vähemmän – tai ei lainkaan – kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa saattaisi tapahtua tai ei lainkaan.

- Silloin kun yhteisö käyttää päästövirtojen määrittämiseen jatkuvasti mittaavaa laitteistoa, toimeksiannon suorittaja voi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää vastata olennaisen virheellisuuden riskiin tiedustelemalla, kuinka usein laitteisto kalibroidaan. Samoissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää tutkia yhteisöllä olevaa aineistoa laitteiston kalibroinnista tai testata sen kalibroinnin itsenäisesti.
 - Silloin kun yhteisö polttaa hiiltä, toimeksiannon suorittaja voi kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää analysoida hiilen ominaispiirteitä itsenäisesti, mutta rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa hän voi päättää, että arvioituun olennaisen virheellisuuden riskiin vastataan riittävästi käymällä läpi yhteisön tekemien laboratoriokokeiden tuloksia koskevaa aineistoa.
- (b) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Tämä voi tarkoittaa,
- että valitaan vähemmän yksikköjä tutkittaviksi;
 - että suoritetaan vähemmän toimenpiteitä (esimerkiksi suorittamalla pelkästään analyttisiä toimenpiteitä olosuhteissa, joissa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaisiin sekä analyttisiä toimenpiteitä että yksittäisten tapahtumien tarkastusta); tai
 - että suoritetaan toimenpiteitä paikan päällä harvemmissä laitoksissa.
- (c) Olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi suoritettaviin analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, että muodostetaan määriä tai suhdelukuja koskevia odotusarvoja, jotka ovat riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa analyttisiä toimenpiteitä saatetaan suunnitella pikemminkin kehityssuuntien, yhteyksien ja suhdelukujen suuntaa koskevien odotusten tueksi kuin virheellisyyksien tunnistamiseksi tarkkuustasolla, jota odotetaan kohtuullisen varmuuden tuottavassa toimeksiannossa.²³

²³ Näin ei välttämättä ole aina, esimerkiksi joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja saattaa muodostaa myös rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tarkan odotusarvon, joka perustuu kiinteisiin fysikaalisiin tai kemiallisiin yhteyksiin.

Lisäksi, kun tunnistetaan merkittäviä vaihteluita, yhteyksiä tai eroja, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa pystytään usein hankkimaan tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä osoittamalla yhteisölle tiedusteluja ja tarkastelemalla niihin saatuja vastauksia toimeksiannon tiedossa olevien olosuhteiden valossa ilman, että hankitaan lisäevidenssiä, kuten kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa vaaditaan kappaleen 43K(a) mukaan.

Suurittaessaan analyttisiä toimenpiteitä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja voi myös esimerkiksi:

- käyttää ylemmälle tasolle yhdisteltyä tietoa, esimerkiksi laitokohtaisen tiedon sijaan aluetason tietoa tai viikoittaisen tiedon sijaan kuukausikohtaista tietoa.
- käyttää tietoa, jonka luotettavuuden tarkastamiseksi ei ole suoritettu erillisiä toimenpiteitä siinä määrin kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tehtäisiin.

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi (viittaus: kappale 35)

A91. Kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kasvihuonekaasuraporttitasolla, voi kuulua, että:

- varmennushenkilöstölle korostetaan tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.
- tiimiin nimetään henkilöstöä, joka on kokeneempaa tai jolla on erityisiä taitoja, tai käytetään erityisasiantuntijoita.
- lisään valvontaa.
- lisään ennalta arvaamattomuutta toimenpiteiden valintaan.
- tehdään yleisiä muutoksia toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen, esimerkiksi suoritetaan toimenpiteitä kauden lopussa sen sijaan että niitä suoritettaisiin kauden aikana tai muutetaan toimenpiteiden luonetta, jotta saataisiin vakuuttavampaa evidenssiä.

A92. Toimeksiannon suorittajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskien arviointiin kasvihuonekaasuraporttitasolla ja täten toimeksiannon suorittajan kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin. Tehokkaan valvontaympäristön ansiosta toimeksiannon suorittaja voi kyetä paremmin luottamaan sisäiseen valvontaan ja uskomaan yhteisössä sisäisesti syntyneen evidenssin luotettavuuteen, ja täten toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi pystyä suorittamaan joitakin toimenpiteitä kauden lopun sijaan jo kauden aikana. Valvontaympäristön puutteellisuuksilla on kuitenkin päinvastainen vaikutus. Toimeksiannon suorittaja voi vastata tehottomaan valvontaympäristöön:

- suorittamalla kauden aikana suoritettavien toimenpiteiden sijaan enemmän toimenpiteitä kauden lopussa.
- hankkimalla enemmän evidenssiä muilla toimenpiteillä kuin testaamalla kontrolleja.
- kasvattamalla otoskokoja ja toimenpiteiden laajuutta, esimerkiksi lisäämällä niiden laitteiden määrää, joissa suoritetaan toimenpiteitä.

A93. Tällaisilla seikoilla on siten merkittävä vaikutus toimeksiannon suorittajan yleiseen lähestymistapaan, esimerkiksi siihen, painotetaanko suhteellisesti enemmän kontrollien testausta vai muita toimenpiteitä (katso myös kappaleet A70–A72 ja A96).

Esimerkkejä muista toimenpiteistä (viittaus: kappaleet 37R–37K, 40K)

A94. Muihin toimenpiteisiin voi kuulua esimerkiksi, että:

- testataan niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, jotka koskevat toimintotiedon, kuten ostetun sähkön kilowattituntien, keruuta ja kirjaamista.
- täsmätetään päästökertoimet asianmukaisiin lähteisiin (esimerkiksi julkisen vallan julkaisuihin) ja harkitaan, ovatko ne sovellettavissa kyseisissä olosuhteissa.
- käydään läpi yhteisyrityssopimuksia ja muita yhteisön organisaation rajan määrittämisen kannalta relevantteja sopimuksia.
- täsmätetään kirjatut tiedot esimerkiksi yhteisön omistamien ajoneuvojen matkamittarien lukemiin.
- tehdään laskelmat (esimerkiksi massatasapaino- ja energiatasapainolaskelmat) uudelleen ja selvitetään havaitut erot.
- otetaan lukemia jatkuvasti toimivasta tarkkailulaitteistosta.
- havainnoidaan tai suoritetaan uudelleen fyysisiä mittauksia, kuten öljytankkien sisällön mittaaminen mittatikun avulla.
- analysoidaan erityislaatuisten mittaus- tai määrittämismenetelmien järkevyyttä ja asianmukaisuutta, erityisesti kun kyseessä ovat monimutkaiset menetelmät, joihin voi liittyä esimerkiksi uudelleenkäyttö- tai paluukiertoja.
- valitaan otos materiaaleista, esimerkiksi hiilestä, ja analysoidaan sitä itsenäisesti, tai havainnoidaan yhteisön käyttämiä otantamenetelmiä ja käydään läpi laboratoriotestien tuloksia koskevaa aineistoa.
- tarkistetaan laskelmien oikeellisuus ja käytettyjen laskentamenetelmien asianmukaisuus (esimerkiksi syöttötietojen muuntaminen ja yhdistäminen).
- täsmätetään kirjatut tiedot lähdedokumentteihin, kuten tuotantotietoihin, polttoaineen käyttötietoihin ja ostetun energian osalta laskuihin.

Tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin
(viittaus: kappaleet 37R(a)–37K(a))

A95 Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vaikuttaviin tekijöihin voivat kuulua:

- mittausinstrumenttien toimintakykyyn liittyvät luontaiset rajoitteet ja instrumenttien kalibrointitiheys.
- niiden laitosten lukumäärä, luonne, maantieteellinen jakautuminen ja omistukseen liittyvät piirteet, joista kerätään tietoa.
- kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien erilaisten kaasujen ja päästölähteiden lukumäärä ja luonne.
- se, ovatko prosessit, joihin päästöt liittyvät, jatkuvia vai keskeytyviä, ja riski, että tällaisissa prosesseissa esiintyy häiriöitä.
- toiminnan mittaamiseen ja päästöjen laskentaan käytettävien menetelmien monimutkaisuus; esimerkiksi jotkin prosessit saattavat edellyttää erityislaatuista mittaus- ja laskentamenetelmiä.
- riski tunnistamattomista hajapäästöistä.
- se, missä määrin päästöjen määrä korreloi helposti saatavissa olevaan tietoon.
- onko tiedonkeruuta suorittava henkilöstö saanut koulutusta relevanteista menetelmistä ja kuinka suuri on tällaisen henkilöstön vaihtuvuus.
- tiedon keruussa ja käsittelyssä käytettävän automaation luonne ja taso.
- sisäisissä tai ulkoisissa testauslaboratorioissa käytössä olevat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat.
- kriteerien sekä määrittämis- ja raportointiperiaatteiden – organisaation rajan määrittämistä mukaan lukien – monimutkaisuus.

Kontrollien toiminnan tehokkuus (viittaus: kappaleet 37K(a)(ii), 38K(a))

A96. Jos on kyse erittäin pienistä yhteisöistä tai kehitymättömistä tietojärjestelmistä, ei välttämättä ole montakaan kontrollitoimintoa, jotka toimeksiannon suorittaja voisi tunnistaa, tai niiden olemassaolo tai toiminta voi olla yhteisössä suppeasti dokumentoitua. Tällöin toimeksiannon suorittajan voi olla tehokkaampaa suorittaa toimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti muuta kuin kontrollien testausta. Joissakin harvinaisissa tapauksissa voi kuitenkin kontrollitoimintojen tai muiden valvonnan osa-alueiden puuttumisen vuoksi olla mahdotonta hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä (katso myös kappaleet A70–A72 ja A92–A93).

Evidenssin vakuuttavuus (viittaus: kappaleet 37R(b)–37K(b))

A97. Saadakseen vakuuttavampaa evidenssiä suuremmaksi arvioidun olennaisen virheellisuuden riskin vuoksi toimeksiannon suorittaja voi lisätä evidenssin määrää taikka hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi hankkimalla muuta evidenssiä tukevaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.

Riskit, joiden osalta tarvitaan kontrollien testausta, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä (viittaus: kappale 38K(b))

A98. Päästöjen määrittämiseen voi kuulua prosesseja, jotka ovat pitkälle automatisoituja siten, että manuaalista väliintuloa on vain vähän tai ei lainkaan, esimerkiksi kun relevantti informaatio kirjataan, käsitellään tai raportoidaan yksinomaan sähköisessä muodossa, esimerkiksi jatkuvassa tarkkailujärjestelmässä, tai kun toimintotiedon käsittely on integroitu tietotekniikkapohjaiseen toimintaa koskevaan tai taloudellisen raportoinnin järjestelmään. Tällöin:

- evidenssiä voi olla saatavilla ainoastaan sähköisenä ja sen tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuminen voivat riippua evidenssin oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevien kontrollien tehokkuudesta.
- mahdollisuus, että tietoa tuotetaan tai muutetaan epäasianmukaisesti ja tämä jää huomaamatta, voi olla suurempi, jos asiaankuuluvat kontrollit eivät toimi tehokkaasti.

Vahvistuksia koskevat toimenpiteet (viittaus: kappale 41K)

A99. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden avulla voidaan saada relevanttia evidenssiä sellaisesta informaatiosta kuin:

- ulkopuolisen osapuolen kokoamat toimintotiedot, kuten tieto seuraavista: matkatoimiston kokoamat työntekijöiden lentomatkat, sähköntoimittajan mittaama laitokseen tuleva energia tai ulkopuolisen palveluntuottajan kirjaamat yhteisön omistamilla ajoneuvoilla ajatut kilometrit.
- päästökertoimien laskennassa käytetyt toimialaa koskevat vertailutiedot.
- yhteisön organisaation rajaa tarkasteltaessa sopimusten tai yhteisön ja muiden osapuolten välisten liiketoimien ehdot sekä tieto siitä, sisällyttävätkö muut osapuolet tietyt päästöt omiin kasvihuonekaasuraportteihinsa.
- otoksiin kohdistuvien laboratoriotestausten tulokset (esimerkiksi syötteenäytteen lämpöarvo).

Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi suoritettavat analyttiset toimenpiteet (viittaus: kappaleet 42R–42K)

A100. Se, että tiettyjen päästöjen ja muiden mitattavissa olevien ilmiöiden väliset fyysiset tai kemialliset yhteydet ovat luonteeltaan pysyviä, mahdollistaa useissa tapauksissa tehokkaiden analyttisten toimenpiteiden suunnittelun (esimerkkinä yhteys polttoaineen kulutuksen ja hiilidioksidi- ja typpioksidipäästöjen välillä).

- A101. Vastaavasti päästöjen ja taloudellisen tai toimintaa koskevan informaation välillä voi olla kohtuudella ennustettavissa olevia yhteyksiä (esimerkiksi sähköstä aiheutuvien scope 2 -päästöjen ja sähkön ostoja koskevan pääkirjasaldon tai toimintatuntien välinen yhteys). Muihin analyttisiin toimenpiteisiin voi kuulua yhteisön päästöjen vertaamista ulkopuoliseen informaatioon, kuten toimialan keskiarvoihin, tai kauden aikaisten kehityssuuntien analysointia poikkeuksellisten tapausten tunnistamiseksi jatkotutkintaa varten, sekä eri kausien kehityssuuntien analysointia, jotta todettaisiin johdonmukaisuus muihin olosuhteisiin, kuten laitosten hankkimiseen tai luovuttamiseen nähden.
- A102. Analyttiset toimenpiteet voivat olla erityisen tehokkaita, kun on helposti saatavilla yhteenlaskematonta tietoa tai kun toimeksiannon suorittajalla on syytä pitää käytettävää tietoa luotettavana, esimerkiksi kun tieto otetaan hyvin valvotusta lähteestä. Käytettävä tieto saatetaan joissakin tapauksissa kerätä taloudellisen raportoinnin tietojärjestelmässä, tai se voidaan viedä toiseen tietojärjestelmään samalla, kun siihen liittyvät taloudelliset tiedot kirjataan ja tällöin saatetaan soveltaa joitakin yhteisiä syöttötietokontrolleja. Esimerkiksi tavarantoimittajien laskujen mukainen ostetun polttoaineen määrä voidaan kirjata samoissa olosuhteissa kuin asianomaiset ostolaskut viedään ostoreskontraan. Käytettävä tieto voi joissakin tapauksissa olla toimintaa koskevia päätöksiä tehtäessä tarvittavaa olennaista tietoa ja sen vuoksi toimintojen henkilöstön tarkemman tarkastelun tai ulkoisen tilintarkastajan erillisten toimenpiteiden kohteena (esimerkiksi osana yhteisyrittys-sopimusta tai sääntelyelimen toteuttamaa valvontaa).

Arvioita koskevat toimenpiteet (viittaus: kappaleet 44R–45K)

- A103. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista arvioida, kuinka yhteisö on harkinnut vaihtoehtoisia oletuksia tai tulemia ja miksi se on hylännyt ne.
- A104. Joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista suorittaa yksi tai useampia kappaleessa 45K mainituista toimenpiteistä.

Otanta (viittaus: kappale 46)

A105. Otantaan kuuluu seuraavaa:

- (a) Määritetään riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi asianmukaisen alhaiselle tasolle. Koska varmennustoimeksiantoriskin hyväksyttävä taso on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, niin tämä voi koskea myös yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa hyväksyttävän otantariskin tasoa. Näin ollen, kun kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa käytetään otantaa yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa, otoskoko saattaa olla suurempi kuin jos otantaa käytettäisiin vastaavissa olosuhteissa rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa.

- (b) Valitaan yksiköt otokseen siten, että perusjoukon jokaisella otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi, ja jokaiseen valittuun yksikköön kohdistetaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset toimenpiteet. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja toimenpiteitä tai sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, kyseistä yksikköä käsitellään kontrollien testauksessa poikkeamana kontrollista, joka on määrätty suoritettavaksi, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa virheellisyytenä.
- (c) Selvitetään tunnistettujen poikkeamien tai virheellisyyksien luonne ja syyt sekä arvioidaan niiden mahdollinen vaikutus toimenpiteen tarkoitukseen ja toimeksiannon muihin osa-alueisiin.
- (d) Arvioidaan:
 - (i) otokseen perustuvat tulokset ja, jos kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastus, projisoidaan otoksessa havaitut virheellisyydet perusjoukkoon; ja
 - (ii) onko otannan käyttäminen antanut asianmukaisen perustan tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille.

Väärinkäytökset, säädökset ja määräykset (viittaus: kappale 47)

A106. Toimeksiannon aikana tunnistettuun väärinkäyttöön tai epäiltyyn väärinkäyttöön vastatessaan toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista esimerkiksi:

- keskustella asiasta yhteisön kanssa.
- pyytää yhteisöä konsultoimaan asianmukaista pätevää kolmatta osapuolta, kuten yhteisön käyttämää lakimiestä tai sääntelytaho.
- harkita seikan vaikutuksia suhteessa toimeksiannon muihin osa-alueisiin, mukaan lukien toimeksiannon suorittajan tekemän riskienarviointi ja yhteisön antamien kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuus.
- hankkia juridista neuvontaa erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikoida kolmansien osapuolten (esimerkiksi sääntelytalon) kanssa.
- pidättäytyä antamasta varmennusraporttia.
- luopua toimeksiannosta.

A107. Kappaleessa A106 mainitut toimenpiteet voivat olla asianmukaisia vastattaessa säädöksen ja määräyksen noudattamatta jättämisin, jotka on tunnistettu toimeksiannon aikana. Kyseistä seikkaa voi myös olla asianmukaista kuvata varmennusraporttiin sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa tämän standardin kappaleen 77 mukaisesti, paitsi jos:

- (a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että noudattamatta jättämisellä on olennainen vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin, eikä tämä käy riittävästi ilmi kasvihuonekaasuraportista; tai

- (b) yhteisö estää toimeksiannon suorittajaa hankkimasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta tämä pystyisi arvioimaan, onko tapahtunut tai todennäköisesti tapahtunut kasvihuonekaasuraportin kannalta mahdollisesti olennainen säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen, jolloin sovelletaan ISAE 3000:n (uudistettu) kappaletta 66.

Kasvihuonekaasuraportin kokoamisprosessiin kohdistuvat toimenpiteet
(viittaus: kappaleet 48R–48K)

- A108. Kuten kappaleessa A71 todetaan, päästöjä koskevan raportoinnin kehittyessä voidaan odottaa myös päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanttien tietojärjestelmien kehittyneisyyden, dokumentaation ja määrämuotoisuuden tason parantuvan. Kokoamisprosessi voi olla kehittymättömissä tietojärjestelmissä varsin epämuodollinen. Kehittyneemmissä järjestelmissä kokoamisprosessi voi olla järjestelmällisempi ja määrämuotoisesti dokumentoitu. Se, minkä luonteisia ja myös kuinka laajoja toimenpiteitä toimeksiannon suorittaja kohdistaa oikaisuihin ja millä tavalla toimeksiannon suorittaja täsmäyttää kasvihuonekaasuraportin sen pohjana olevaan aineistoon, riippuu yhteisön määrittämis- ja raportointiprosessin luonteesta ja monimutkaisuudesta sekä niihin liittyvistä olennaisen virheellisuuden riskeistä.

Lisätoimenpiteet (viittaus: kappaleet 49R–49K)

- A109. Varmennustoimeksianto on iteratiivinen prosessi, ja toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi siitä informaatiosta, jonka perusteella on päätetty suunnitelluista toimenpiteistä. Sitä mukaa kuin toimeksiannon suorittaja suorittaa suunniteltuja toimenpiteitä, hän saattaa hankitun evidenssin johdosta suorittaa lisätoimenpiteitä. Tällaisiin toimenpiteisiin voi kuulua, että yhteisöä pyydetään tutkimaan toimeksiannon suorittajan tunnistama seikka tai seikat ja tarvittaessa tekemään oikaisuja kasvihuonekaasuraporttiin.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä (viittaus: kappaleet 49R, 49R(b))

- A110. Toimeksiannon suorittajan tietoon saattaa tulla seikka tai seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että kasvihuonekaasuraportti saattaa olla olennaisesti virheellinen. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi toimipaikoilla vieraillessaan tunnistaa mahdollisen päästölähteen, joka ei näyttäisi sisältyvän kasvihuonekaasuraporttiin. Tällöin toimeksiannon suorittaja tekee lisätiedusteluja siitä, onko mahdollinen lähde sisällytetty kasvihuonekaasuraporttiin. Kappaleen 49R mukaisesti suoritettavien lisätoimenpiteiden laajuus perustuu ammatilliseen harkintaan. Mitä suurempi on olennaisen virheellisuuden todennäköisyys, sitä vakuuttavampaa evidenssiä toimeksiannon suorittaja hankkii.
- A111. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa seikka tai seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että kasvihuonekaasuraportti saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan täytyy suunnitella ja suorittaa lisätoimenpiteitä kappaleen 49R vaatimalla tavalla. Jos toimeksiannon suorittajan ei näin toimittuaan kuitenkaan ole

mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen joko tekemään johtopäätöksen, ettei kasvihuonekaasuraportti todennäköisesti ole kyseisestä seikasta tai kyseisistä seikoista johtuen olennaisesti virheellinen tai todetakseen, että kasvihuonekaasuraportti todella on kyseisen seikan tai kyseisten seikkojen johdosta olennaisesti virheellinen, on kysymys tarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta.

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen (viittaus: kappale 50)

A112. Toimeksiannon suorittaja voi määrittää luvun, jota pienemmät virheellisyydet olisivat selvästi vähäpätöisiä, eikä niitä olisi tarpeellista koota, koska toimeksiannon suorittajan odotuksen mukaan tällaisilla määrillä ei yhteenlaskettuinaakaan selvästi olisi olennaista vaikutusta kasvihuonekaasuraporttiin. ”Selvästi vähäpätöinen” ei tarkoita samaa kuin ”ei olennainen”. Selvästi vähäpätöiset seikat ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa kuin tämän standardin mukaisesti määritetty olennaisuus, ja ne ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltui-
na tai millä tahansa kokoon, luonteeseen tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei asia ole selvästi vähäpätöinen.

Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttäminen

Toiselle toimeksiantojen suorittajalle tapahtuva kommunikointi (viittaus: kappale 57(a))

A113. Relevantteihin seikkoihin, joista toimeksiantotiimi voi kommunikoida toiselle toimeksiantojen suorittajalle ja jotka koskevat suoritettavaa työtä, toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttämistä ja toisen toimeksiantojen suorittajan ja toimeksiantotiimin välisen kommunikaation muotoa, voivat kuulua:

- pyyntö, että toinen toimeksiantojen suorittaja vahvistaa toimivansa yhteistyössä toimeksiantotiimin kanssa tietäen, minkälaisessa yhteydessä toimeksiantotiimi tulee käyttämään toisen toimeksiantojen suorittajan työtä.
- toisen toimeksiantojen suorittajan tekemässä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, joka saattaa olla alempi kuin kasvihuonekaasuraporttia koskeva tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (sekä, jos tämä on sovellettavissa, tietyille päästötyypeille tai esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot) sekä kynnysarvo, jonka ylittävien virheellisyyksien ei voida katsoa olevan selvästi vähäpätöisiä kasvihuonekaasuraportin kannalta.
- tunnistetut kasvihuonekaasuraportin olennaisen virheellisyyden riskit, jotka ovat relevantteja toisen toimeksiantojen suorittajan työn kannalta, sekä pyyntö, että toinen toimeksiantojen suorittaja kommunikoi oikea-aikaisesti mahdollisista muista toimeksiannon aikana tunnistettavista riskeistä, jotka voivat olla olennaisia kasvihuonekaasuraportin kannalta, sekä toimenpiteistään tällaisiin riskeihin vastaamiseksi.

Muilta toimeksiantojen suorittajilta tuleva kommunikaatio (viittaus: kappale 57(a))

A114. Relevantteihin seikkoihin, joista toimeksiantotiimi voi pyytää toista toimeksiantojen suorittajaa kommunikoimaan, kuuluvat:

- se, onko toinen toimeksiantojen suorittaja noudattanut toimeksiannon kannalta relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuus ja ammatillinen pätevyys.
- se, onko toinen toimeksiantojen suorittaja noudattanut toimeksiantotiimin vaatimuksia.
- tieto säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämisistä, joiden seurauksena kasvihuonekaasuraportti voisi olla olennaisesti virheellinen.
- luettelo toisen toimeksiantojen suorittajan toimeksiannon aikana toteamista korjaamattomista virheellisyyksistä, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä.
- viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta relevanttia informaatiota tuotettaessa.
- kuvaus toisen toimeksiantojen suorittajan toimeksiannon aikana toteamista merkittävistä puutteellisuuksista sisäisessä valvonnassa.
- muut merkittävät seikat, joista toinen toimeksiantojen suorittaja on kommunikoinut tai odottaa kommunikoivansa yhteisölle, mukaan lukien väärinkäytös tai epäilty väärinkäytös.
- muut seikat, jotka saattavat olla relevantteja kasvihuonekaasuraportin kannalta tai joihin toinen toimeksiantojen suorittaja haluaa kiinnittää toimeksiantotiimin huomiota, mukaan lukien todetut poikkeamat kirjallisissa vahvistusilmoituksissa, jotka toinen toimeksiantojen suorittaja on pyytänyt yhteisöltä.
- toisen toimeksiantojen suorittajan kokonaishavainnot, johtopäätös tai lausunto.

Evidenssi (viittaus: kappale 57(b))

A115. Toisen toimeksiantojen suorittajan työtä koskevaa evidenssiä hankittaessa relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla:

- toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa käydyt keskustelut tämän työn kannalta relevanteista liiketoiminnoista, jotka ovat merkittäviä kasvihuonekaasuraportin kannalta.
- toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa käydyt keskustelut relevantin informaation alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle.
- toisen toimeksiantojen suorittajan sellaisen dokumentaation läpikäynti, joka koskee olennaisen virheellisyyden riskejä, näihin riskeihin vastaavia toimenpiteitä sekä johtopäätöksiä. Tällainen dokumentaatio voi olla muo-

doltaan muistio, joka sisältää toisen toimeksiantojen suorittajan johtopäätöksen tunnistetuista riskeistä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 58)

A116. Kappaleessa 58 vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää myös muita kirjallisia vahvistusilmoituksia. Henkilö(t), jo(i)lta toimeksiannon suorittaja pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia, kuuluvat tavallisesti ylempään johtoon tai hallintoelimiin. Koska kuitenkin johtamis- ja hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuurillisten ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia, tässä standardissa ei ole mahdollista yksilöidä kaikkia toimeksiantoja varten henkilöä tai henkilöitä, jo(i)lta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia. Yhteisö voi esimerkiksi olla laitos, joka ei ole itsenäinen juridinen yksikkö. Tällaisissa tapauksissa saatetaan tarvita ammatillista harkintaa niiden johtoon tai hallintoelimiin kuuluvien henkilöiden nimeämisessä, joilta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Myöhemmät tapahtumat (viittaus: kappale 61)

A117. Myöhempiin tapahtumiin voi kuulua esimerkiksi, että virasto julkaisee uudistettuja päästökertoimia, relevanttiin lainsäädäntöön tai määräykseen tulee muutoksia, saadaan aiempaa parempaa tieteellistä tietoa, yhteisössä tapahtuu rakennemuutoksia, aiempaa tarkempia määrittämismenetelmiä tulee saataville tai havaitaan merkittävä virhe.

Vertailutiedot (viittaus: kappaleet 62–63, 76(c))

A118. Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien vertailutietojen esittämistä, raportoimista ja varmentamista koskevat vaatimukset voivat perustua säädöksiin tai määräykseen taikka toimeksiannon ehtoihin. Keskeinen ero tilinpäätöksen ja kasvihuonekaasuraportin välillä on, että kasvihuonekaasuraportissa esitettävät luvut koskevat jonkin rajatun ajanjakson päästöjä eivätkä perustu ajan kuluessa kertyneisiin määriin. Tästä seuraa, että esitettävillä vertailutiedoilla ei ole vaikutusta tarkasteltavana olevan vuoden lukuihin, paitsi jos päästöjä on kirjattu väärälle kaudelle, jolloin määrittäminen aloitetaan väärästä kohdasta kautta.

A119. Silloin kun kasvihuonekaasuraportissa viitataan päästöjen prosenttimääriin vähennyksiin tai esitetään vastaava vertailu eri kausien välillä, toimeksiannon suorittajan on tärkeää harkita vertailujen asianmukaisuutta. Ne voivat olla epäasianmukaisia seuraavista syistä johtuen:

- (a) toiminnassa on tapahtunut merkittäviä muutoksia kaudesta toiseen;
- (b) muuntokertoimet ovat muuttuneet merkittävästi; tai
- (c) mitattavat lähteet tai mittausmenetelmät ovat epäyhdenmukaisia.

A120. Kun tarkasteltavana olevan kauden päästöinformaation yhteydessä esitetään vertailutietoja mutta toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata vertailutietoja miltään osin tai ei kata niitä kokonaan, on tärkeää, että tällaisen informaation ase-

ma yksilöidään selkeästi sekä kasvihuonekaasuraportissa että varmennusraportissa.

Oikaisut (viittaus: kappale 62(a))

A121. Aiemmalla kaudella raportoituja kasvihuonekaasujen määriä voidaan joutua oikeasemaan säädöksen tai määräyksen tai sovellettavien kriteerien mukaisesti esimerkiksi sen vuoksi, että saadaan aiempaa parempaa tieteellistä tietoa, yhteisössä tapahtuu merkittäviä rakennemuutoksia, saataville tulee aiempaa tarkempia määrittämismenetelmiä tai löydetään merkittävä virhe.

Vertailutietoja koskevien toimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappale 63(a))

A122. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, johon kuuluu vertailutietojen varmentaminen, että esitetyissä vertailutiedoissa saattaa olla olennainen virheellisyys, suoritettavien toimenpiteiden on täytettävä kappaleen 49R mukaiset vaatimukset. Jos kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, suoritettavien toimenpiteiden on oltava riittäviä, jotta pystytään muodostamaan vertailutietoja koskeva kanta.

A123. Jos toimeksiantoon ei kuulu vertailutietojen varmentamista, kappaleen 63(a) mukaisen, olosuhteisiin nähden asianmukaisten toimenpiteiden suorittamista koskevan vaatimuksen tarkoituksena on täyttää toimeksiannon suorittajan eettinen velvollisuus, ettei hän saa tietoisesti tulla yhdistetyksi olennaisesti virheelliseen tai harhaanjohtavaan informaatioon.

Muu informaatio (viittaus: kappale 64)

A124. Kasvihuonekaasuraportti saatetaan julkaista yhdessä sellaisen muun informaation kanssa, jota toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata; se voi esimerkiksi olla osa yhteisön vuosikertomusta tai vastuullisuusraporttia, tai se voidaan esittää yhdessä muun nimenomaan ilmastonmuutosta koskevan informaation kanssa, josta seuraavat ovat esimerkkejä:

- strateginen analyysi, mukaan lukien maininta ilmastonmuutoksen vaikutuksesta yhteisön strategiaan tavoitteisiin.
- selostus ja laadullinen arviointi senhetkisistä ja ennakoituista ilmastonmuutokseen liittyvistä merkittävistä riskeistä ja mahdollisuuksista.
- tiedot yhteisön toimenpiteistä sekä sen pitkän ja lyhyen aikavälin suunnitelmista ilmastonmuutokseen liittyviin riskeihin, mahdollisuuksiin ja vaikutuksiin vastaamiseksi.
- tiedot tulevaisuuden näkymistä, mukaan lukien ilmastonmuutokseen liittyvät kehityssuunnat ja tekijät, jotka todennäköisesti vaikuttavat yhteisön strategiaan, tai aikaväli, jolla strategia suunnitellaan toteutettavan.
- kuvaus ohjaus- ja hallintoprosesseista sekä yhteisön resursseista, jotka on osoitettu ilmastonmuutokseen liittyvien seikkojen tunnistamiseen, hallintaan ja valvontaan.

- A125. Joissakin tapauksissa yhteisö saattaa julkaista päästöinformaatiota, joka on laskettu kasvihuonekaasuraportin laatimisessa käytetystä perusteesta poikkeavalla perusteella: muu informaatio voi olla laadittu esimerkiksi ”like for like” -perusteella, jolloin päästöt lasketaan uudelleen, jotta ei otettaisi huomioon kertaluonteisten tapahtumien, kuten uuden tehtaan käynnistämisen tai laitoksen sulkemisen vaikutuksia. Toimeksiannon suorittaja voi pyytää tällaisen informaation poistamista, jos sitä tuotettaessa käytetyt menetelmät eivät olisi kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa käytettyjen kriteerien mukaan sallittuja. Toimeksiannon suorittaja voi myös pyytää sellaisen sanallisen informaation poistamista, joka on ristiriidassa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien määrällisten tietojen kanssa tai jota ei pystytä todentamaan (esimerkiksi spekulatiiviset ennakoinnit tai tulevia toimenpiteitä koskevat väitteet).
- A126. Muita toimenpiteitä, jotka voivat olla asianmukaisia, kun muu informaatio voisi heikentää kasvihuonekaasuraportin ja varmennusraportin luotettavuutta, ovat esimerkiksi, että:
- pyydetään yhteisöä konsultoimaan pätevää kolmatta osapuolta kuten yhteisön käyttämää lakimiestä tai sääntelytahoja.
 - hankitaan juridista neuvontaa erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
 - kommunikoidaan kolmansien osapuolten, esimerkiksi sääntelytahon, kanssa.
 - pidättäydytään antamasta varmennusraporttia.
 - luovutaan toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
 - kuvataan asia varmennusraportissa.

Dokumentointi

Suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin dokumentoiminen
(viittaus: kappaleet 15, 65–66)

- A127. ISAE 3000:ssa (uudistettu) vaaditaan, että toimeksiannon suorittajan on oikea-aikaisesti laadittava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio, joka sisältää tietoa varmennusraportin perustaksi.²⁴ Seuraavat ovat esimerkkejä seikoista, jotka voi olla asianmukaista sisällyttää toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon:
- Väärinkäytökset: väärinkäyttöihin liittyvät olennaisen virheellisyyden riskit ja toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus; sekä väärinkäytöksiä koskeva yhteisölle, sääntelytahoille ja muille tahoille osoitettu kommunikaatio.
 - Säädös tai määräys: tunnistetut tai epäillyt säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämiset sekä tulokset yhteisön ja sen ulkopuolisten muiden osapuolten kanssa käydyistä keskusteluista.

²⁴ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 42

- Suunnittelu: toimeksiannon kokonaisstrategia, toimeksiantoa koskeva suunnitelma sekä niihin toimeksiannon aikana mahdollisesti tehdyt merkittävät muutokset ja syyt näihin muutoksiin.
- Olennaisuus: seuraavat määrät ja niitä määritettäessä huomioon otetut tekijät: kasvihuonekaasuraportille määritetty olennaisuus ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille päästötyypeille tai esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus sekä olennaisuuteen toimeksiannon edetessä mahdollisesti tehdyt muutokset.
- Olennaisen virheellisuuden riskit: kappaleessa 29 vaadittava keskustelu sekä tehdyt merkittävät päätökset, keskeiset osat käsityksestä, joka on muodostettu kustakin yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvästä, kappaleessa 23 mainitusta näkökohdasta, sekä niistä olennaisen virheellisuuden riskeistä, joiden osalta toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan tarvittiin lisää toimenpiteitä.
- Muut toimenpiteet: suoritettujen muiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, näiden toimenpiteiden yhteys olennaisen virheellisuuden riskeihin sekä toimenpiteiden tulokset.
- Virheellisyksien arvioiminen: määrä, jota pienempien virheellisyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä, toimeksiannon aikana kootut virheellisydet ja se, onko ne korjattu, sekä toimeksiannon suorittajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisydet yksin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia, ja peruste tähän johtopäätökseen.

Varmennusraportin antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat (viittaus: kappale 68)

A128. Esimerkkejä poikkeuksellisista olosuhteista ovat tosiseikat, jotka tulevat toimeksiannon suorittajan tietoon varmennusraportin antamispäivän jälkeen mutta jotka olivat olemassa tuona päivänä ja olisivat mahdollisesti aiheuttaneet kasvihuonekaasuraportin muuttamisen tai varmennusraporttiin sisältyvän johtopäätöksen mukauttamisen, jos ne olisivat olleet tiedossa kyseisenä päivänä, esimerkkinä merkittävän korjaamattoman virheen löytyminen. Toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon tästä johtuen tehtävät muutokset käydään läpi tilintarkastusyhteisön noudattamien läpikäyntiperiaatteiden ja -menettelytapojen mukaisesti ISQC 1:n edellyttämällä tavalla, ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö ottaa lopullisen vastuun muutoksista.²⁵

Lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen (viittaus: kappale 69)

A129. ISQC 1:n (tai muiden vähintään samantasoisten ammatillisten vaatimusten tai säädökseen tai määräykseen sisältyvien vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimeksiantokansioiden

²⁵ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappaleet 32–33

kokoamisen oikea-aikaista loppuunsaattamista varten.²⁶ Asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen saatetaan loppuun, on yleensä enintään 60 päivää varmennusraportin antamispäivästä.²⁷

Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus (viittaus: kappale 71)

A130. Muita seikkoja, joita voidaan tarkastella toimeksiantokohtaisessa laadunvalvontatarkastuksessa, ovat:

- toimeksiantotiimin tekemä arvio tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta kyseisessä toimeksiannossa.
- onko konsultoitu asianmukaisesti asioissa, joihin liittyy mielipide-eroja, tai muissa vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa, sekä tällaisten konsultointien perusteella tehdyt johtopäätökset.
- käykö läpikäytäväksi valitusta toimeksiantoa koskevasta dokumentaatiosta ilmi merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä työ ja tukeeko dokumentaatio tehtyjä johtopäätöksiä.

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

Sovellettavia kriteerejä koskeva kuvaus (viittaus: kappaleet 74(d), 76(g)(iv))

A131. Kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa edellytetään, että yhteisö sisällyttää raportin selittäviin liitetietoihin riittävän kuvauksen sovellettavista kriteereistä. Tämän kuvauksen avulla aiotuille käyttäjille annetaan tietoa viitekehystä, johon kasvihuonekaasuraportti perustuu, ja se on erityisen tärkeä, kun eri kriteerien välillä on merkittäviä eroja siinä, kuinka tietyt seikat käsitellään kasvihuonekaasuraportissa, esimerkiksi: mitkä päästövähennykset sisällytetään raporttiin vai sisällytetäänkö niitä lainkaan; kuinka ne on määritetty ja mitä ne edustavat; sekä peruste, jonka mukaan valitaan raporttiin sisällytettävät scope 3 -päästöt, ja kuinka nämä päästöt on määritetty.

A132. Maininta siitä, että kasvihuonekaasuraportti on laadittu tiettyjen kriteerien mukaisesti, on asianmukainen vain, jos kasvihuonekaasuraportti täyttää kaikki kyseisten kriteerien mukaiset vaatimukset, jotka ovat voimassa kasvihuonekaasuraportin kattamalla ajanjaksolla.

A133. Sovellettavia kriteerejä koskeva kuvaus, johon sisältyy epätarkasti ilmaistuja varamuksia tai rajoituksia (esimerkiksi ”kasvihuonekaasuraportti vastaa XYZ:n vaatimuksia suurelta osin”), ei ole riittävä, sillä se saattaa johtaa kasvihuonekaasuraportin käyttäjiä harhaan.

²⁶ ISQC 1, kappale 45

²⁷ ISQC 1, kappale A54

Varmennusraportin sisältö

Esimerkkejä varmennusraporteista (viittaus: kappale 76)

A134. Liitteessä 2 esitetään esimerkkejä kasvihuonekaasuraportteja koskevista varmennusraporteista, jotka sisältävät kappaleessa 76 mainitut osat.

Informaatio, jota toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata (viittaus: kappale 76(c))

A135. Jotta vältettäisiin väärinkäsitykset ja perusteeton luottaminen informaatioon, joka ei ole varmennuksen kohteena silloin, kun kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy sellaista informaatiota, kuten vertailutietoja, jota toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata, kyseinen informaatio yleensä yksilöidään kasvihuonekaasuraportissa ja toimeksiannonsuorittajan varmennusraportissa.

Päästövähennykset (viittaus: kappale 76(f))

A136. Kun kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy päästövähennyksiä, varmennusraporttiin sisällytettävän lausunnon sanamuoto voi vaihdella merkittävästi olosuhteista riippuen.

A137. Kompensaatioita ja muita päästövähennyksiä koskevan relevantin ja luotettavan informaation saatavuus vaihtelee huomattavasti, ja näin ollen myös toimeksiannon suorittajan saatavilla oleva yhteisöjen raportoimia päästövähennyksiä tukeva evidenssi vaihtelee.

A138. Koska päästövähennykset vaihtelevat luonteeltaan ja toimenpiteet, joita toimeksiannon suorittaja voi kohdistaa päästövähennyksiin, ovat määrältään ja luonteeltaan rajoitettuja, tämä standardi edellyttää, että varmennusraportissa yksilöidään ne päästövähennykset, jotka toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa, jos näitä on, ja mainitaan toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista niiden suhteen.

A139. Maininta, joka koskee toimeksiannon suorittajan velvollisuuksia päästövähennyksen suhteen, voidaan esittää seuraavia sanamuotoja käyttäen, kun päästövähennykset koostuvat kompensatioista: ”Kasvihuonekaasuraportti sisältää ABC:n CO₂-e:n vuosipäästöistä tehdyn yyy tonnin suuruisen vähennyksen, joka liittyy kompensatioihin. Olemme suorittaneet toimenpiteitä sen toteamiseksi, onko nämä kompensatiot hankittu vuoden aikana ja esitetäänkö kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvässä niitä koskevassa kuvauksessa kohtuullinen yhteenveto relevanteista sopimuksista ja niihin liittyvästä dokumentaatiosta. Emme kuitenkaan ole kohdistaneet mitään toimenpiteitä ulkopuolisiin tahoihin, joilta kyseiset kompensatiot on saatu, emmekä esitä johtopäätöstä siitä, ovatko kompensatiot johtaneet tai tulevatko ne johtamaan CO₂-e-päästöjen yyy tonnin suuruiseen vähentymiseen.”

Varmennusraportin käyttö (viittaus: kappale 76(g)(iii))

A140. Sen lisäksi, että varmennusraportissa yksilöidään sen vastaanottaja, toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää siihen maininnan, jossa täsmennetään tarkoitus, jota varten raportti on laadittu, sekä aiotut käyttäjät, joille se on tarkoitettu. Esimerkiksi silloin kun kasvihuonekaasuraportti toimitetaan

julkisesti rekisteröitäväksi, voi olla asianmukaista sisällyttää kasvihuonekaasuraportin selittäviin liitetietoihin ja varmennusraporttiin maininta siitä, että varmennusraportti on tarkoitettu käyttäjille, joilla on kohtuullinen tietämys kasvihuonekaasuihin liittyvistä asioista ja jotka ovat perehtyneet kasvihuonekaasuraportin sisältämään informaatioon kohtuullisen huolellisesti ja ymmärtävät, että kasvihuonekaasuraportti on laadittu ja varmennettu asianmukaisia olennaisuustasoja käyttäen.

- A141. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää varmennusraporttiin kohdan, jossa erityisesti rajoitetaan raportin luovuttamista muille kuin aiotuille käyttäjille, sen käyttämistä muiden toimesta tai sen käyttämistä muihin tarkoituksiin.

Yhteenveto toimeksiannon suorittajan toimenpiteistä (viittaus: kappale 76(h)(ii))

- A142. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa varmennusraportti yleensä noudattaa standardoitua sanamuotoa, ja siinä kuvataan suoritettuja toimenpiteitä vain lyhyesti. Tämä johtuu siitä, että kuvattiinpa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettuja yksittäisiä toimenpiteitä kuinka yksityiskohtaisesti tahansa, se ei auttaisi käyttäjiä ymmärtämään, että aina, kun annetaan vakiomuotoinen raportti, on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista antaa lausunto.
- A143. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden ymmärtäminen on aiotuille käyttäjille olennaista, jotta nämä ymmärtävät rajoitetun varmuuden antavassa raportissa ilmaistun johtopäätöksen. Sen vuoksi toimeksiannon suorittajan toimenpiteitä koskeva kuvaus on yleensä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa laajempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Voi myös olla asianmukaista esittää kuvaus suorittamatta jätetyistä toimenpiteistä, jotka yleensä suoritettaisiin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Kaikkien tällaisten toimenpiteiden kattava yksilöiminen ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista, koska toimeksiannon suorittajalta vaadittava käsitys ja olennaisen virheellisyyden riskien arviointi ovat vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

Huomioon otettavia tekijöitä tätä ratkaisua tehtäessä ja yksityiskohtaisuuden tasosta päätettäessä ovat:

- yhteisön erityiset olosuhteet (esimerkiksi sen toiminnan erilainen luonne verrattuna kyseisellä sektorilla tyypilliseen toimintaan).
- toimeksiannon erityiset olosuhteet, jotka vaikuttavat suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen.
- aiottujen käyttäjien odotukset varmennusraportissa annettavien tietojen yksityiskohtaisuuden tasosta markkinoilla vallitsevan käytännön tai sovellettavan säädöksen tai määräyksen perusteella.

- A144. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettuja toimenpiteitä kuvattaessa on tärkeää, että niistä kirjoitetaan objektiivisesti mutta niitä ei esitetä

niin tiiviisti, että ne olisivat epäselviä, eikä niistä kirjoiteta liioitellen eikä kaudistellen eikä tavalla, joka antaisi ymmärtää, että olisi hankittu kohtuullinen varmuus. On myös tärkeää, ettei toimenpiteitä koskevasta kuvauksesta saa sitä vaikutelmaa, että olisi suoritettu toimeksianto erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, ja useimmiten kuvauksessa ei esitetä koko työsuunnitelmaa yksityiskohtaisesti.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus viittaa: kappale 76(k))

- A145. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan, mikä kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa varmennusraportissa ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että toimeksiannon suorittaja tai tilintarkastusyhteisö, sen mukaan kuin on asianmukaista, on kyseisen maan asianmukaisen tahon hyväksymä.

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet (viittaus: kappale 77)

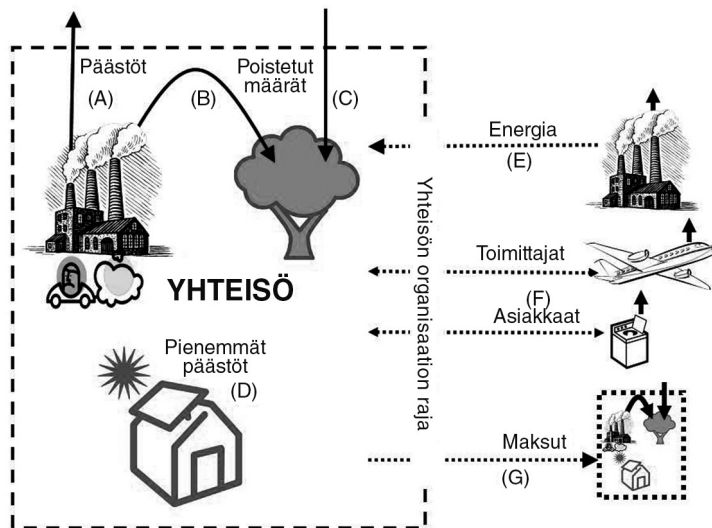
- A146. Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden tai muita seikkoja koskevien kappaleiden yleinen käyttäminen vähentää toimeksiannon suorittajan tällaisia seikkoja koskevan kommunikoinnin tehokkuutta.
- A147. Tiettyä seikkaa painottava kappale voi olla asianmukainen esimerkiksi, kun on käytetty erilaisia kriteerejä kuin aiemmilla kausilla tai kriteerejä on uudistettu, päivitetty tai tulkittu eri tavalla kuin aiemmilla kausilla ja tällä on perustavanlaatuisen vaikutus raportoituihin päästöihin, tai kun järjestelmä on ollut toimimattomana osan raportoitavasta kaudesta ja kyseisen ajanjakson päästöt on arvioitu ekstrapoloimalla, ja tämä on mainittu kasvihuonekaasuraportissa.
- A148. Muuta seikkaa koskeva kappale voi olla asianmukainen esimerkiksi, kun toimeksiannon laajuus on muuttunut merkittävästi edelliseen kauteen verrattuna, eikä tätä ole mainittu kasvihuonekaasuraportissa.
- A149. Tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen sisältyy selkeä viittaus seikasta, jota halutaan painottaa, ja maininta siitä, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat tiedot ovat kasvihuonekaasuraportissa. Siinä myös mainitaan, ettei toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä ole mukautettu painotettavan seikan osalta. (Katso myös kappale A125.)
- A150. Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällöstä käy selvästi ilmi, ettei tällaista muuta seikkaa edellytetä esitettävän kasvihuonekaasuraportissa. Kappaleessa 77 muuta seikkaa koskevan kappaleen käyttö rajataan seikkoihin, jotka ovat relevantteja sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät saavat toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista, ja joista toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi viestittää varmennusraportissa. (Katso myös kappale A124.)

- A151. Se, että varmennusraporttiin sisällytettäisiin toimeksiannon suorittajan suosituksia sellaisista seikoista kuin yhteisön tietojärjestelmään tehtävistä parannuksista, voi antaa sellaisen käsityksen, ettei kyseisiä seikkoja ole käsitelty asianmukaisesti kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa. Tällaisista suosituksista voidaan kommunikoida esimerkiksi johdolle tarkoitetussa raportissa tai keskusteltaessa hallintoelinten kanssa. Relevantteja huomioon otettavia seikkoja päätettäessä, sisällytetäänkö varmennusraporttiin suosituksia, ovat esimerkiksi se, ovatko suositukset luonteeltaan sellaisia, että ne ovat relevantteja aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta ja onko ne esitetty asianmukaisia sanamuotoja käyttäen, niin ettei niiden virheellisesti käsitetä olevan varaumia kasvihuonekaasuraporttia koskevaan toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen.
- A152. Muuta seikkaa koskeva kappale ei sisällä tietoa, jota säädös, määräys tai muut ammatilliset standardit, esimerkiksi tiedon salassapitoa koskevat eettiset säännöt, estävät toimeksiannon suorittajaa antamasta. Muuta seikkaa koskeva kappale ei myöskään sisällä tietoa, joka johdon edellytetään antavan.

Liite 1

(viittaus: kappaleet A8–A14)

Päästöt, poistetut määrät ja päästövähennykset



- A = Suorat tai scope 1 -päästöt (katso kappale A8).
- B = Poistetut määrät (päästöt, jotka syntyvät yhteisön rajojen sisäpuolella mutta jotka otetaan talteen ja varastoidaan rajan sisäpuolelle sen sijaan, että ne päästettäisiin ilmakehään. Ne käsitellään yleensä bruttoperusteisesti, toisin sanoen scope 1 -päästönä ja poistettuna määränä) (katso kappale A14).
- C = Poistetut määrät (kasvihuonekaasut, jotka yhteisö on poistanut ilmakehästä) (katso kappale A14).
- D = Toimenpiteet, joihin yhteisö ryhtyy päästöjensä vähentämiseksi. Tällaisten toimenpiteiden avulla saatettaisiin vähentää scope 1 -päästöjä (esimerkiksi käyttämällä polttoainetehokkuudeltaan parempia ajoneuvoja), scope 2 -päästöjä (esimerkiksi asentamalla aurinkopaneeleja ostettavan sähkön määrän pienentämiseksi) tai scope 3 -päästöjä (esimerkiksi vähentämällä liikematkustamista tai myymällä tuotteita, joiden käyttäminen vaatii vähemmän energiaa). Yhteisö voi käsitellä tällaisia toimenpiteitä kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa, mutta ne vaikuttavat yhteisön kasvihuonekaasuraportissa esitettävään päästöjen määrään vain siltä osin kuin raportoitavat päästöt ovat pienempiä kuin ne muutoin olisivat tai ne muodostavat sovellettavien kriteerien mukaisen päästövähennyksen (katso kappale A11).
- E = Scope 2 -päästöt (katso kappale A9).
- F = Scope 3 -päästöt (katso kappale A10).
- G = Päästövähennykset, mukaan lukien ostetut kompensatiot (katso kappaleet A11–A13).

Liite 2

(viittaus: kappale A134)

Esimerkkejä kasvihuonekaasuraportteja koskevista varmennusraporteista**Esimerkki 1:****Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:**

- **Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly scope 3 -päästöjä.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly päästövähennyksiä.**
- **Kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly vertailutietoja.**

Seuraava raporttiesimerkki on pelkästään ohjaava, eikä sitä ole tarkoitettu kaiken kattavaksi eikä sovellettavaksi kaikkiin tilanteisiin.

ABC:N KASVIHUONEKAASURAPORTTIA KOSKEVA KOHTUULLISEN VARMUUDEN ANTAVA RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN VARMENNUSRAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Kasvihuonekaasuraporttia koskeva varmennusraportti (*tätä otsikkoa ei tarvita, jos tämä on raportin ainoa osio*)

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee oheista ABC:n kasvihuonekaasuraporttia 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta. Kasvihuonekaasuraportti käsittelee selvityksen päästöistä ja sivuilla xx–yy esitettävät selittävät liitetiedot. [Toimeksiannon on suorittanut erilaisia pätevyyskriteerejä omaava tiimi, johon kuuluu varmennustehtävissä toimivia tilintarkastusammattilaisia sekä insinöörejä ja ympäristötieteen asiantuntijoita].¹

ABC:n vastuu kasvihuonekaasuraportista

ABC vastaa kasvihuonekaasuraportin laatimisesta [*sovellettavien kriteerien*²] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla. Tähän vastuuseen kuuluu, että suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään sisäistä valvontaa, joka on relevanttia sellaisen kasvihuonekaasuraportin laatimisen kannalta, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

¹ Virke tulee poistaa, jos se ei sovellu toimeksiantoon (esimerkiksi jos toimeksiannossa raportoidaan vain scope 2 -päästöistä eikä ole käytetty muita erityisasiantuntijoita).

² [*Sovellettavat kriteerit*] ovat saatavana maksuttomasti osoitteessa www.#####.org.

[Kuten kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 todetaan]³, kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta, koska päästökertoimien ja eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen tarvittavien lukuarvojen määrittämisessä käytettävä tieteellinen tieto on epätäydellistä.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunvalvontamme

Olemme noudattaneet IESBAn antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat peruseriaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa ISQC 1:tä⁴ ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää. Siihen kuuluu dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka koskevat eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista.

Meidän velvollisuutemme

Meidän velvollisuutenamme on esittää hankkimamme evidenssin perusteella lausunto kasvihuonekaasuraportista. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiannostandardin ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimeksiannon hankkiaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko kasvihuonekaasuraportissa olennaista virheellisyttä.

ISAE 3410:n mukaiseen varmennustoimeksiantoon kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi kasvihuonekaasujen määrittämisestä ja niitä koskevasta, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvästä informaatiosta. Valittavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat toimeksiannon suorittajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen. Näitä riskejä arvioidessamme olemme tarkastelleet sisäistä valvontaa, joka on ABC:ssä relevanttia kasvihuonekaasuraportin laatimisen kannalta. Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu myös:

- sen arvioiminen, soveltuvatko ABC:n käyttämät [sovellettavat kriteerit] kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla sovellettuina kasvihuonekaasuraportin laatimisen perustaksi;
- käytettyjen määrittämismenetelmien ja raportointiperiaatteiden sekä ABC:n tekemien arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen; ja
- kasvihuonekaasuraportin yleisen esittämistavan arvioiminen.

³ Tämä kohta poistetaan, jos kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 ei käsitellä luontaista epävarmuutta.

⁴ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausunto

Lausuntonamme esitämme, että kasvihuonekaasuraportti 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla.

Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti

(sovellettavissa vain joissakin toimeksiannoissa)

[Varmennusraportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Varmennusraportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2:**Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:**

- **Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly scope 3 -päästöjä.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly päästövähennyksiä.**
- **Kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly vertailutietoja.**

Seuraava raporttiesimerkki on pelkästään ohjaava, eikä sitä ole tarkoitettu kaiken kattavaksi eikä sovellettavaksi kaikkiin tilanteisiin.

ABC:N KASVIHUONEKAASURAPORTTIA KOSKEVA RAJOITETUN VARMUUDEN ANTAVA RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN VARMENNUSRAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Kasvihuonekaasuraporttia koskeva varmennusraportti (tätä otsikkoa ei tarvita, jos tämä on raportin ainoa osa)

Olemme suorittaneet rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee oheista ABC:n kasvihuonekaasuraporttia 31.12.20X1 päätyneeltä vuodelta. Kasvihuonekaasuraportti käsittää päästöinventaarin [ja sivuilla xx–yy esitettävät selittävät liitetiedot]. [Toimeksiannon on suorittanut erilaisia pätevyyskiä omaava tiimi, johon kuuluu varmennustehtävissä toimivia tilintarkastusammattilaisia sekä insinöörejä ja ympäristötieteilijöitä].⁵

ABC:n vastuu kasvihuonekaasuraportista

ABC vastaa kasvihuonekaasuraportin laatimisesta [sovellettavien kriteerien⁶] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla. Tähän vastuuseen kuuluu, että suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään sisäistä valvontaa, joka on relevanttia sellaisen kasvihuonekaasuraportin laatimisen kannalta, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

[Kuten kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 todetaan]⁷, kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta, koska päästökertoimien ja eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen tarvittavien lukuarvojen määrittämisessä käytettävä tieteellinen tieto on epätäydellistä.

⁵ Virke tulee poistaa, jos se ei sovellu toimeksiantoon (esimerkiksi jos toimeksiannossa raportoidaan vain scope 2 -päästöistä eikä ole käytetty muita erityisasiantuntijoita).

⁶ [Sovellettavat kriteerit] ovat saatavana maksuttomasti osoitteessa www.#####.org.

⁷ Tämä kohta poistetaan, jos kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 ei käsitellä luontaista epävarmuutta.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunvalvontamme

Olemme noudattaneet IESBAn antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat peruseriaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen.

Meidän velvollisuutemme

Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella kasvihuonekaasuraportista rajoitetun varmuuden antava johtopäätös. Olemme suorittaneet rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnitteleminen ja suorittaminen toimeksiannon hankkiaksemme rajoitetun varmuuden siitä, onko kasvihuonekaasuraportissa olennaista virheellisyttä.

ISAE 3410:n mukaiseen rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu sen arvioiminen, soveltuvatko ABC:n käyttämät [*sovellettavat kriteerit*] kasvihuonekaasuraportin laatimisen perustaksi, väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen ja niihin vastaaminen olosuhteiden edellyttämällä tavalla sekä kasvihuonekaasuraportin yleisen esittämistavan arvioiminen. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on huomattavasti suppeampi kuin kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, mikä koskee sekä riskienarviointitoimenpiteitä – sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostaminen mukaan lukien – että arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettavia toimenpiteitä.

Suorittamamme toimenpiteet perustuvat ammatilliseen harkintaan, ja niihin on kuulunut tiedusteluja, suoritettujen toimenpiteiden havainnointia, asiakirjojen tarkastamista, analyttisiä toimenpiteitä, määrittämismenetelmien ja raportointiperiaatteiden asianmukaisuuden arviointia sekä täsmäyttämistä pohjana oleviin tietoaineistoihin.

[Toimeksiannon suorittaja voi lisätä suoritettujen toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta kuvaavan yhteenvedon, joka hänen harkintansa mukaan antaa lisäinformaatiota, joka voi olla relevanttia sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät muodostavat toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perusteella.⁸ Seuraava osio on tarkoitettu ohjaavaksi, eivätkä esimerkkitoimenpiteet muodosta kaiken kattavaa luetteloa toimenpiteiden tyypistä tai luonteesta, joka voi olla tärkeä, jotta käyttäjät ymmärtäisivät tehdyn työn].⁹

Toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen olemme edellä luetellut toimenpiteet suoritettavalla

- muodostaneet tiedustelujen avulla käsityksen ABC:n valvontaympäristöstä sekä päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä,

⁸ *Toimenpiteistä esitetään yhteenvedo, mutta niitä ei yhdistetä niin pitkälle, että niistä tulisi epäselviä, eikä niitä kuvata liioitellulla tai kaunistellulla tavalla tai tavalla, joka viittaa siihen, että olisi hankittu kohtuullinen varmuus. On myös tärkeää, ettei toimenpiteitä koskevasta kuvauksesta saa sitä vaikutelmaa, että olisi suoritettu toimeksianto erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, ja useinkaan ei esitetä koko työsuunnitelmaa yksityiskohtaisesti.*

⁹ Tämä selittävä kappale poistetaan lopullisesta raportista.

mutta emme ole arvioineet yksittäisten kontrollitoimintojen rakennetta, hankkineet evidenssiä niiden toteuttamisesta emmekä testanneet niiden toiminnan tehokkuutta.

- arvioineet, ovatko menetelmät, joita ABC on käyttänyt arvioita muodostaessaan, asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti. Toimenpiteisiimme ei kuitenkaan ole kuulunut arvioiden perustana olevan tiedon tarkastamista, emmekä ole muodostaneet omia arvioitamme, joita vastaan olisimme arvioineet ABC:n tekemiä arvioita.
- vierailleet [kolmella] toimipaikalla sen arvioimiseksi, onko kaikki kyseisiä toimipaikkoja koskevat päästölähteet otettu huomioon, sekä kyseisillä toimipaikoilla käytettävien tiedonkeruumenetelmien, lähdetiedon ja relevanttien oletusten arvioimiseksi. Tarkastettavia toimipaikkoja valittaessa on otettu huomioon niiden päästöt suhteessa kokonaispäästöihin, päästölähteet ja aiemmilla kausilla valitut toimipaikat. Toimenpiteisiin [sisältyi / ei sisällynyt] laitoskohtaisen tiedon keräämiseen ja yhdistelyyn käytettävien tietojärjestelmien tarkastamista [ja/eikä] kyseisten toimipaikkojen kontrollien testausta.]¹⁰

Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuus on tästä johtuen huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. Näin ollen emme esitä kohtuullisen varmuuden antavaa lausuntoa siitä, onko ABC:n kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavien kriteerien] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla.

Rajoitetun varmuuden antava johtopäätös

Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei ABC:n kasvihuonekaasuraporttia 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavien kriteerien] mukaisesti soveltaen niitä kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 selostetulla tavalla.

Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti

(sovellettavissa vain joissakin toimeksiannoissa)

[Varmennusraportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivaihteluiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Varmennusraportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

¹⁰ Tämä osa poistetaan, jos toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, ettei toimeksiannon olosuhteissa ole tarpeen antaa laajempia tietoja suoritetuista toimenpiteistä.

KANSAINVÄLINEN
VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3420
VARMENNUSTOIMEKSIANNOT ESITTEESEEN
SISÄLTYVÄN TALOUDELLISEN PRO FORMA
-INFORMAATION KOKOAMISESTA RAPORTOIMISEKSI

(Sovelletaan 31.3.2013 tai sen jälkeen päivättäviin varmennusraportteihin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–8
Voimaantulo.....	9
Tavoitteet	10
Määritelmät	11
Vaatimukset	
ISAE 3000	12
Toimeksiannon hyväksyminen	13
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	14–27
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	28
Lausunnon laatiminen	29–30
Lausunnon muoto	31–34
Varmennusraportin laatiminen	35
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoitus	A2–A3
Taloudellisen pro forma -informaation kokoaminen	A4–A5
Kohtuullinen varmuuden antavan toimeksiannon luonne	A6
Määritelmät	A7–A9
Toimeksiannon hyväksyminen.....	A10–A12
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	A13–A44
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A45

Lausunnon laatiminen	A46–A50
Varmennusraportin laatiminen	A51–A57
Liite: Esimerkki vakiomuotoisen lausunnon sisältävästä toimeksiannon suorittajan raportista	

Kansainvälistä varmennustoimeksiannotostandardia ISAE 3420 *Varmennustoi-
meksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoa-
misesta raportoimiseksi* tulee lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa,
tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitän-
näispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiannotstandardissa (ISAE) käsitellään kohtuullisen varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiannota, jotka toimeksiannon suorittaja [engl. practitioner]¹ suorittaa raportoidakseen esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta, jonka on tehnyt vastuussa oleva osapuoli². Tätä standardia sovelletaan, kun:
 - tällaista raportointia edellytetään arvopaperimarkkinalain tai arvopaperipörssin määräysten (”relevantti säädös tai määräys”) nojalla siinä maassa tai sillä oikeudenkäyttöalueella, jossa esite on määrä julkaista; tai
 - tällainen raportointi on yleisesti hyväksytty käytäntö kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella. (Viittaus: kappale A1)

Toimeksiannon suorittajan velvollisuuksien luonne

2. Tämän standardin mukaisesti suoritettavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajalla ei ole mitään velvollisuutta koota taloudellista pro forma -informaatiota yhteisön puolesta, vaan tällainen velvollisuus kuuluu vastuussa olevalle osapuolelle. Toimeksiannon suorittajan ainoana velvollisuutena on raportoida siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti.
3. Tässä standardissa ei käsitellä sellaisia varmennustoimeksiannotoihin kuulumattomia toimeksiannota, joissa toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon yhteisön mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen kokoamisesta.

Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoitus

4. Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksena on yksinomaan havainnollistaa jonkin merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempaan ajankohtana. Tämä tapahtuu tekemällä oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon pro forma -oikaisuja. Taloudellinen pro forma -informaatio ei kuvaa yhteisön tosiasiallista taloudellista asemaa, taloudellista tulosta tai rahavirtoja. (Viittaus: kappaleet A2–A3)

¹ ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*, kappale 12(r). [Englanninkielisen termin ”practitioner” suomenkielisenä vastineena on vuodesta 2015 alkaen käytetty ”toimeksiannon suorittaja”.]

² ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(v)

Taloudellisen pro forma -informaation kokoaminen

5. Taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen kuuluu, että vastuussa oleva osapuoli kerää, luokittelee, yhdistää ja esittää taloudellista informaatiota, joka havainnollistaa merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut valittuna ajankohtana. Tähän prosessiin kuuluu seuraavia vaiheita:
- yksilöidään taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käytettävän oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja otetaan oikaisematon taloudellinen informaatio tästä lähteestä; (viittaus: kappaleet A4–A5)
 - tehdään oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon pro forma -oikaisut sitä tarkoitusta varten, jonka vuoksi taloudellinen pro forma -informaatio esitetään; ja
 - esitetään tuloksena syntyvä taloudellinen pro forma -informaatio ja siihen liittyvät liitetiedot.

Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon luonne

6. Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi kuuluu, että toimeksiannon suorittaja suorittaa tässä standardissa mainitut toimenpiteet arvioidakseen, antavatko sovellettavat kriteerit, joita vastuussa oleva osapuoli on käyttänyt taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa, kohtuullisen perustan liiketoimesta tai tapahtumasta välittömästi johtuvien merkittävien vaikutusten esittämiselle, ja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, (viittaus: kappale A6)
- toteutuvatko kyseiset kriteerit pro forma -oikaisuisissa asianmukaisesti; ja
 - onko tuloksena syntyvä pro forma -sarake (ks. kappale 11(c)) sellainen, että nämä oikaisut on tehty oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon asianmukaisella tavalla.

Siihen kuuluu myös taloudellisen pro forma -informaation yleisen esittämistavan arvioiminen. Toimeksiantoon ei kuitenkaan kuulu, että toimeksiannon suorittaja päivittäisi tai antaisi uusia raporteja tai lausuntoja taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käytettävästä menneestä ajasta koskevasta taloudellisesta informaatiosta tai suorittaisi taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käytettävän taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta.

Suhde ISAE 3000:een (uudistettu), muihin ammatillisiin ohjeisiin ja muihin vaatimuksiin

7. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava ISAE 3000:ta (uudistettu) ja tätä standardia suorittaessaan varmennustoimeksiantoa, jossa hän raportoi esitteeseen sisältyvän pro forma -informaation kokoamisesta. Tämä standardi täydentää ISAE 3000:ta (uudistettu) mutta ei korvaa sitä, ja tässä käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISAE 3000:ta (uudistettu) tulee soveltaa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi.

8. ISAE 3000:n (uudistettu) noudattaminen edellyttää muun muassa, että noudatetaan IESBAn antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* varmennustoimeksiantoihin liittyviä osia A ja B taikka ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia.³ Se edellyttää myös, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQC 1:tä⁴ tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1.

Voimaantulo

9. Tätä standardia sovelletaan 31.3.2013 tai sen jälkeen päivittäviin varmennusraportteihin.

Tavoitteet

10. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena on:
- (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja
 - (b) raportoida havaintojensa mukaisesti.

Määritelmät

11. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Sovellettavat kriteerit – Kriteerit, joita vastuussa oleva osapuoli käyttää taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa. Kriteerit voivat olla toimivaltaisten tai tunnustettujen standardeja antavien organisaatioiden antamia taikka säädöksellä tai määräyksellä annettuja. Silloin kun yleisiä kriteerejä ei ole olemassa, vastuussa oleva osapuoli kehittää ne. (Viittaus: kappaleet A7–A9)
 - (b) Pro forma -oikaisu – Kun kyseessä on oikaisematon taloudellinen informaatio, näihin kuuluvat:
 - (i) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tehtävät oikaisu, jotka havainnollistavat merkittävän tapahtuman tai liiketoimen ("tapahtuma" tai "liiketoimi") vaikutusta, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempaan ajankohtana; ja
 - (ii) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tarvittavat oikaisu, jotta taloudellinen pro forma -informaatio tulisi kootuksi pe-

³ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(a), 20 ja 34

⁴ ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(b) ja 31(a). Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*

rusteella, joka on yhdenmukainen raportoivan yhteisön (yhteisö) noudattaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Pro forma -oikaisuihin luetaan hankitun tai hankittavan liiketoiminnan (hankinnan kohde) tai luovutetun tai luovutettavan liiketoiminnan (luovutuksen kohde) relevantti taloudellinen informaatio siltä osin kuin tällaista informaatiota käytetään taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen ("hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio").

- (c) Taloudellinen pro forma -informaatio – Taloudellinen informaatio, joka esitetään yhdessä oikaisujen kanssa tarkoituksena havainnollistaa jonkin tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempaan ajankohtana. Tässä standardissa oletetaan, että taloudellinen pro forma -informaatio esitetään sarakemuodossa ja siihen sisältyy (a) oikaisematon taloudellinen informaatio; (b) pro forma -oikaisut; ja (c) tuloksena syntyvä pro forma -sarake. (Viittaus: kappale A2)
- (d) Esite – Yhteisön arvopapereihin liittyvä, säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten nojalla julkaistava asiakirja, jonka perusteella kolmannen osapuolen sijoituspäätös on tarkoitettu tehtäväksi.
- (e) Julkistettu taloudellinen informaatio – Yhteisön taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio, joka on yleisesti saatavilla.
- (f) Oikaisematon taloudellinen informaatio – Yhteisön taloudellinen informaatio, johon vastuussa oleva osapuoli tekee pro forma -oikaisuja. (Viittaus: kappaleet A4–A5)

Vaatimukset

ISAE 3000 (uudistettu)

- 12. Toimeksiannon suorittaja ei saa todeta noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut sekä tämän standardin että ISAE 3000:n (uudistettu) vaatimuksia.

Toimeksiannon hyväksyminen

- 13. Ennen kuin toimeksiannon suorittaja hyväksyy toimeksiannon siitä raportoimiseksi, onko esitteeseen sisältyvä taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, hänen on:
 - (a) todettava, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykyys; (viittaus: kappale A10))
 - (b) todettava toimeksiannon olosuhteiden alustavan tuntemuksen ja vastuussa olevan osapuolen kanssa käymiensä keskustelujen perusteella, että kriteerit, joita toimeksiannon suorittajan odottaa sovellettavan, soveltuvat käy-

tettäväksi ja että on epätodennäköistä, että taloudellinen pro forma -informaatio olisi sille aiotussa tarkoituksessa harhaanjohtavaa;

- (c) arvioitava relevantissa säädöksessä tai määräyksessä mahdollisesti määrättyä lausunnon sanamuotoa sen toteamiseksi, että hän todennäköisesti pystyy esittämään näin määrätyn lausunnon tässä standardissa määritettyjen toimenpiteiden suorittamisen perusteella; (viittaus: kappaleet A54–A56)
- (d) silloin kun oikeaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähde on tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti ja siitä on esitetty mukautettu tilintarkastuslausunto tai mukautettu yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös tai raportti sisältää tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, harkittava, salliiko relevantti säädös tai määräys mukautetun tilintarkastuslausunnon, mukautetun yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöksen tai tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisältävän raportin käyttämisen tai viittaamisen siihen toimeksiannon suorittajan raportissa tällaisten lähteiden osalta;
- (e) jos yhteisön mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, harkittava, onko toimeksiannon suorittajan mahdollista muodostaa riittävä käsitys yhteisöstä sekä sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä toimeksiannon suorittamiseksi; (viittaus: kappale A31)
- (f) jos tapahtumaan tai liiketoimeen sisältyy liiketoiminnan hankinta ja hankinnan kohteen mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, harkittava, onko toimeksiannon suorittajan mahdollista muodostaa riittävä käsitys hankinnan kohteesta sekä sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä toimeksiannon suorittamiseksi; ja
- (g) hankittava vastuussa olevalta osapuolelta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää: (viittaus: kappaleet A11–A12)
 - (i) vastaavansa siitä, että sovellettavat kriteerit esitetään ja kuvataan aiotuille käyttäjille, jos kriteerit eivät ole yleisesti saatavilla;
 - (ii) vastaavansa taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta sovellettavien kriteereiden mukaisesti; ja
 - (iii) olevansa velvollinen antamaan toimeksiannon suorittajalle:
 - a. pääsyn kaikkeen tietoon (mukaan lukien, silloin kun se on toimeksiannon tarkoituksia varten tarpeellista, hankinnan kohdetta koskeva tieto, kun on kyse liiketoimintojen yhdistämisestä), esimerkiksi asiakirjoihin, dokumentaatioon ja muuhun aineistoon, joka on relevanttia arvioitaessa, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti;

- b. muut tiedot, joita toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää vastuussa olevalta osapuolelta toimeksiantoa varten;
- c. mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden ja yhteisön neuvonantajien kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä sen arvioimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja
- d. kun se on toimeksiannon tarkoituksia varten tarpeellista, mahdollisuuden kommunikoida hankinnan kohteessa (tai kohteissa) toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa, kun on kyse liiketoimintojen yhdistämisestä.

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Sovellettavien kriteerien soveltuvuuden ratkaiseminen

14. Toimeksiannon suorittajan on ISAE 3000:ssa (uudistettu)⁵ vaadittavalla tavalla ratkaistava, soveltuvatko sovellettavat kriteerit käytettäviksi, ja erityisesti hänen on todettava, että niihin sisältyy vähintään vaatimus siitä, että:
 - (a) oikaisematon taloudellinen informaatio otetaan asianmukaisesta lähteestä; (viittaus: kappaleet A4–A5, A27)
 - (b) pro forma -oikaisut:
 - (i) johtuvat välittömästi kyseisestä tapahtumasta tai liiketoimesta; (viittaus: kappale A13)
 - (ii) ovat tosiseikoin perusteltavissa; ja (viittaus: kappale A14)
 - (iii) ovat yhdenmukaisia yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa; ja (viittaus: kappaleet A15–A16)
 - (c) esittämistapa ja esitettävät tiedot ovat asianmukaisia, niin että aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää välitettävä tieto. (Viittaus: kappaleet A2–A3, A42)
15. Lisäksi toimeksiannon suorittajan on arvioitava, ovatko sovellettavat kriteerit:
 - (a) relevantin säädöksen tai määräyksen kanssa yhdenmukaisia eivätkä ne ole sen kanssa ristiriidassa; ja
 - (b) sellaisia, etteivät ne todennäköisesti johda harhaanjohtavaan taloudelliseen pro forma -informaatioon.

⁵ ISA 3000 (uudistettu), kappaleet 42(b)(ii) ja A45

Olennaisuus

16. Toimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon olennaisuus arvioitaessa, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A17–A18)

Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, ja toimeksiannon muista olosuhteista

17. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista: (viittaus: kappale A19)
- (a) tapahtuma tai liiketoimi, jota koskien taloudellinen pro forma -informaatio kootaan;
 - (b) kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation; (viittaus: kappaleet A20–A21)
 - (c) yhteisön ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen luonne, mukaan lukien: (viittaus: kappaleet A22–A23)
 - (i) niiden toiminta;
 - (ii) niiden varat ja velat; ja
 - (iii) millaisia ne ovat rakenteeltaan ja kuinka ne on rahoitettu;
 - (d) relevantit toimialaan sekä säädöksiin ja määräyksiin liittyvät ja muut ulkoiset tekijät, jotka koskevat yhteisöä ja mahdollista hankinnan tai luovutuksen kohdetta; ja (viittaus: kappaleet A24–A26)
 - (e) sovellettava tilinpäätösnormisto sekä yhteisön ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöt, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

18. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko vastuussa oleva osapuoli ottanut oikaisemattoman taloudellisen informaation asianmukaisesta lähteestä. (Viittaus: kappaleet A27–A28)
19. Jos oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia, toimeksiannon suorittajan on suoritettava toimenpiteitä varmistuakseen siitä, että lähde on asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A29–A31)
20. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko vastuussa oleva osapuoli ottanut oikaisemattoman taloudellisen informaation sen lähteestä asianmukaisella tavalla.

Pro forma -oikaisujen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

21. Arvioidessaan, ovatko pro forma -oikaisu asianmukaisia, toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko vastuussa oleva osapuoli tunnistanut ne pro forma -oikaisu, jotka tarvitaan tapahtuman tai liiketoimen vaikutusten havainnollistamiseksi tätä tarkoitusta varten valittuna ajankohtana tai ajanjaksona. (Viittaus: kappale A32)
22. Ratkaistessaan, ovatko pro forma -oikaisu sovellettavien kriteerien mukaisia, toimeksiannon suorittajan on ratkaistava,
 - (a) johtuvatko ne välittömästi kyseisestä tapahtumasta tai liiketoimesta; (viittaus: kappale A13)
 - (b) ovatko ne tosiseikoin perusteltavissa. Jos pro forma -oikaisuihin kuuluu hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellista informaatiota eikä tällaisen taloudellisen informaation lähteestä ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia, toimeksiannon suorittajan on suoritettava toimenpiteitä varmistuakseen siitä, että taloudellinen informaatio on tosiseikoin perusteltavissa; ja (viittaus: kappaleet A14, A33–A38)
 - (c) ovatko ne yhdenmukaisia yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Mukautettu tilintarkastuslausunto tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös taikka tiettyä seikkaa painottava kappale koskien oikaisemattoman taloudellisen informaation lähdeä tai hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähdeä

23. Joko oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä tai hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähteestä on saatettu esittää mukautettu tilintarkastuslausunto tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös taikka tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisältävä raportti. Jos relevantti säädös tai määräys ei tällaisissa olosuhteissa estä tällaisen lähteen käyttämistä, toimeksiannon suorittajan on arvioitava:
 - (a) mahdollinen vaikutus siihen, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti; (viittaus: kappale A39)
 - (b) mihin asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin tulee ryhtyä; ja (viittaus: kappale A40)
 - (c) onko tällä vaikutusta siihen, pystyykö toimeksiannon suorittaja raportimaan toimeksiannon ehtojen mukaisesti, mukaan lukien mahdollinen vaikutus toimeksiannon suorittajan raporttiin.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde tai pro forma -oikaisut eivät ole asianmukaisia

24. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa suorittamiensa toimenpiteiden perusteella, että vastuussa oleva osapuoli on:
- (a) ottanut oikaisemattoman taloudellisen informaation epäasianmukaisesta lähteestä; tai
 - (b) jättänyt tekemättä pro forma -oikaisun, joka olisi pitänyt tehdä, tehnyt pro forma -oikaisun, joka ei ole sovellettavien kriteerien mukainen, tai muutoin tehnyt pro forma -oikaisun epäasianmukaisesti,

toimeksiannon suorittajan on keskusteltava asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty sopimaan vastuussa olevan osapuolen kanssa, kuinka asia pitäisi ratkaista, toimeksiannon suorittajan on arvioitava, mihin lisätoimenpiteisiin hänen tulee ryhtyä. (Viittaus: kappale A40)

Taloudelliseen pro forma -informaatioon sisältyviä laskutoimituksia koskevan evidenssin hankkiminen

25. Toimeksiannon suorittaja on selvittävä, ovatko taloudelliseen pro forma -informaatioon sisältyvät laskutoimitukset aritmeettisesti oikein.

Taloudellisen pro forma -informaation esittämistavan arvioiminen

26. Toimeksiannon suorittaja on arvioitava taloudellisen pro forma -informaation esittämistapaa. Tähän on kuuluttava seuraavia seikkoja koskevaa harkintaa:
- (a) taloudellisen pro forma -informaation yleinen esittämistapa ja rakenne, mukaan lukien se, onko informaatio nimetty selvästi niin, että se erottuu menneestä ajasta koskevasta tai muusta taloudellisesta informaatiosta; (viittaus: kappaleet A2–A3)
 - (b) havainnollistavatko taloudellinen pro forma -informaatio ja siihen liittyvät selittävät liitetiedot tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta tavalla, joka ei ole harhaanjohtava; (viittaus: kappale A41)
 - (c) onko taloudellisen pro forma -informaation yhteydessä esitetty asianmukaiset tiedot, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää välitettävä tieto; ja (viittaus: kappale A42)
 - (d) onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut merkittäviä tapahtumia, jotka ovat toteutuneet sen ajankohdan jälkeen, jolle oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, ja joihin voisi olla tarpeellista viitata tai joista voisi olla tarpeellista esittää tietoja taloudellisessa pro forma -informaatioissa. (Viittaus: kappale A43)
27. Toimeksiannon suorittajan on luettava taloudellisen pro forma -informaation sisältävässä esitteessä oleva muu informaatio tunnistukseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet taloudelliseen pro forma -informaatioon tai varmennusraporttiin nähden. Jos hän tunnistaa muuta informaatiota lukiessaan olennaisen ristiriitai-

suuden tai hänen tietoonsa tulee muussa informaatiossa oleva olennainen asia-
virhe, hänen on keskusteltava asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa. Jos asi-
an korjaaminen on tarpeellista ja vastuussa oleva osapuoli kieltäytyy korjaamasta
sitä, toimeksiannon suorittajan on ryhdyttävä asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin.
(Viittaus: kappale A44)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

28. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä vastuussa olevalta osapuolelta kirjalli-
set vahvistusilmoitukset siitä, että:
 - (a) vastuussa oleva osapuoli on taloudellista pro forma -informaatiota kootes-
saan tunnistanut kaikki asiaankuuluvat pro forma -oikaisut, jotka tarvitaan
havainnollistamaan tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta tätä tarkoitusta
varten valittuna ajankohtana tai ajanjaksona; ja (viittaus: kappale A45)
 - (b) taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koot-
tu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Lausunnon laatiminen

29. Toimeksiannon suorittajan on laadittava lausunto siitä, onko vastuussa oleva osa-
puoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan
sovellettavien kriteerien mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A46–A48)
30. Tämän lausunnon laatimista varten toimeksiannon suorittajan on tehtävä johto-
päättös siitä, onko hän saanut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evi-
denssiä siitä, ettei taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa ole jätetty
pois olennaisia tietoja taikka käytetty tai tehty pro forma -oikaisuja epäasianmu-
kaisesti. Tähän johtopäätökseen on kuuluttava sen arvioiminen, onko vastuussa
oleva osapuoli esittänyt ja kuvannut sovellettavat kriteerit riittävällä tavalla siltä
osin kuin ne eivät ole yleisesti saatavilla. (Viittaus: kappaleet A49–A50)

Lausunnon muoto

Vakiomuotoinen lausunto

31. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakiomuotoinen lausunto, kun hän tekee
sen johtopäätöksen, että vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro for-
ma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Mukautettu lausunto

32. Monissa maissa tai monilla oikeudenkäyttöalueilla relevantti säädös tai määrä-
ys estää sellaisen esitteen julkaisemisen, johon sisältyy mukautettu lausunto siitä,
onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu so-
vellettavien kriteerien mukaisesti. Silloin kun näin on ja toimeksiannon suorittaja
tekee johtopäätöksen, että mukautettu lausunto on tästä huolimatta ISAE 3000:n
(uudistettu) mukaan asianmukainen, hänen on keskusteltava asiasta vastuussa ole-
van osapuolen kanssa. Jos vastuussa oleva osapuoli ei suostu tekemään tarvittavia
muutoksia, toimeksiannon suorittajan on:

- (a) pidättäydyttävä antamasta raporttia;
 - (b) luovuttava toimeksiannosta; tai
 - (c) harkittava juridisten neuvojen hankkimista.
33. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla relevantti säädös tai määräys ei ehkä estä sellaisen esitteen julkaisemista, johon sisältyy mukautettu lausunto siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Jos toimeksiannon suorittaja tällaisissa maissa tai tällaisilla oikeudenkäyttöalueilla toteaa, että mukautettu lausunto on ISAE 3000:n (uudistettu)⁶ mukaan asianmukainen, hänen on sovellettava ISAE 3000:een (uudistettu) sisältyviä mukautettuja lausuntoja koskevia vaatimuksia.

Tiettyä seikkaa painottava kappale

34. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja saattaa katsoa tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota seikkaan, joka on esitetty taloudellisessa pro forma -informaatiossa tai siihen liittyvissä selittävässä liitetiedoissa. Näin tapahtuu, kun seikka on toimeksiannon suorittajan mielestä niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät saavat siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että hän on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ettei kyseinen seikka vaikuta siihen, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Tällaisessa kappaleessa on viitattava vain taloudellisessa pro forma -informaatiossa tai siihen liittyvissä selittävässä liitetiedoissa esitettävään seikkaan.

Varmennusraportin laatiminen

35. Toimeksiannon suorittajan raportin on sisällettävä vähintään seuraavat perusosat: (viittaus: kappale A57)
- (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti; (viittaus: kappale A51)
 - (b) vastaanottaja(t) toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla (viittaus: kappale A52)
 - (c) johdantokappaleet, joissa yksilöidään: (viittaus: kappale A53)
 - (i) taloudellinen pro forma -informaatio;
 - (ii) oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja se, onko tästä lähteestä julkistettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti;

⁶ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 74

- (iii) taloudellisen pro forma -informaation kattama ajanjakso tai ajankohta, jota se koskee; ja
 - (iv) viittaus sovellettaviin kriteereihin, joiden mukaisesti vastuussa oleva osapuoli on suorittanut taloudellisen pro forma -informaation kokoamisen, sekä kriteerien lähde;
- (d) maininta siitä, että vastuussa oleva osapuoli vastaa taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta sovellettavien kriteerien mukaisesti;
- (e) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, mukaan lukien maininnat siitä, että:
- (i) toimeksiannon suorittajan velvollisuutena on antaa lausunto siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti;
 - (ii) toimeksiannon suorittaja ei ole velvollinen päivittämään mitään taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetystä mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamiaan raportteja tai lausuntoja tai antamaan siitä uusia raportteja tai lausuntoja tätä toimeksiantoa varten, eikä toimeksiannon suorittaja ole tässä toimeksiannossa suorittanut taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetyn taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta; ja
 - (iii) esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksena on yksinomaan havainnollistaa jonkin merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempaan ajankohtana. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei anna minkäänlaista varmuutta siitä, että tapahtuman tai liiketoimen todellinen tulema olisi kyseisenä ajankohtana sama kuin on esitetty;
- (f) maininta siitä että toimeksianto on suoritettu ISAE 3420:n *Varmennus-toimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raporttoimiseksi* mukaisesti, mikä edellyttää, että toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti;
- (g) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQC 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat amma-

tilliset vaatimukset taikka säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1;

- (h) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBA:n eettisten sääntöjen riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät osat A ja B.
- (i) maininnat siitä, että
- (i) kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon siitä raportoimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, kuuluu, että toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä arvioidakseen, antavatko vastuussa olevan osapuolen taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käyttämät sovellettavat kriteerit kohtuullisen perustan liiketoimesta tai tapahtumasta välittömästi johtuvien merkittävien vaikutusten esittämiselle, ja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaä evidenssiä siitä,
- toteutuvatko kyseiset kriteerit pro forma -oikaisuissa asianmukaisesti; ja
 - onko tuloksena syntyvä taloudellinen pro forma -informaatio sellainen, että nämä oikaisut on tehty oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon asianmukaisella tavalla;
- (ii) toimenpiteiden valinta perustuu toimeksiannon suorittajan harkintaan, jossa otetaan huomioon toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisön luonteesta, tapahtumasta tai liiketoimesta, jota koskien taloudellinen pro forma -informaatio on koottu, sekä toimeksiannon muista relevanteista olosuhteista; ja
- (iii) toimeksiantoon kuuluu myös taloudellisen pro forma -informaation yleisen esittämistavan arvioiminen;
- (j) ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita toisin, toimeksiannon suorittajan lausunto, jossa käytetään jotakin seuraavista yhtäpitäviksi katsottavista sanamuodoista: (viittaus: kappaleet A54–A56)
- (i) taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koottu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti.
- (ii) taloudellinen pro forma -informaatio on asianmukaisesti koottu esitettyjen perusteiden mukaisesti;

- (k) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus;
- (l) raportin päiväys; ja
- (m) maassa tai oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikka, jossa toimeksiannon suorittaja työskentelee.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

- A1. Tässä standardissa ei käsitellä olosuhteita, joissa taloudellinen pro forma -informaatio esitetään osana yhteisön tilinpäätöstä sovellettavan tilinpäätösnormiston nojalla.

Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoitus

(viittaus: kappaleet 4, 11(c), 14(c), 26(a))

- A2. Taloudelliseen pro forma -informaatioon liitetään selittäviä liitetietoja, joissa usein esitetään kappaleessa A42 mainitut tiedot.
- A3. Taloudellinen pro forma -informaatio voidaan esittää esitteessä eri tavoin riippuen tapahtuman tai liiketoimen luonteesta ja siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli haluaa havainnollistaa tällaisen tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon. Yhteisö voi esimerkiksi hankkia useita liiketoimintoja ennen listautumisantia. Vastuussa oleva osapuoli voi tällaisissa olosuhteissa päättää esittää pro forma -nettovarallisuuslaskelman havainnollistaakseen hankintojen vaikutusta yhteisön taloudelliseen asemaan ja keskeisiin tunnuslukuihin, kuten velkojen ja oman pääoman väliseen suhteeseen, ikään kuin hankitut liiketoiminnat olisi yhdistetty yhteisöön aiempina ajankohtana. Vastuussa oleva osapuoli voi myös päättää esittää pro forma -tuloslaskelman havainnollistaakseen, mikä olisi ollut toiminnan tulos kyseisenä päivänä päättyneellä tilikaudella. Tällaisissa tapauksissa taloudellisen pro forma -informaation luonnetta voidaan kuvata sellaisilla otsikoilla kuin ”Pro forma -nettovarallisuuslaskelma 31.12.20X1” ja ”Pro forma -tuloslaskelma 1.1.–31.12.20X1”.

Taloudellisen pro forma -informaation kokoaminen

Oikaisematon taloudellinen informaatio (viittaus: kappaleet 5 11(f), 14(a))

- A4. Useissa tapauksissa oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on julkaistu taloudellinen informaatio, kuten vuosi- tai osavuositilinpäätös.
- A5. Riippuen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli päättää havainnollistaa tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta, oikaisematon taloudellinen informaatio voi koostua joko:

- yhdestä tai useammasta yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, kuten taseesta ja laajasta tuloslaskelmasta; tai
- tilinpäätöskokonaisuudesta asianmukaisella tavalla lyhennetystä taloudellisesta informaatiosta, esimerkiksi nettovarallisuuslaskelmasta.

Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon luonne (viittaus: kappale 6)

A6. Sillä, että taloudellisen pro forma -informaation sanotaan olevan ”asianmukaisesti koottu”, tarkoitetaan tässä standardissa, että vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Määritelmät

Sovellettavat kriteerit (viittaus: kappale 11(a))

- A7. Silloin kun taloudellisen pro forma -informaation kokoamista varten ei ole olemassa yleisiä kriteerejä, vastuussa olevan osapuolen on pitänyt kehittää kriteerit perustuen esimerkiksi tietyllä toimialalla noudatettavaan käytäntöön taikka yleiset kriteerit kehittäneen maan tai oikeudenkäyttöalueen kriteereihin ja antaa tästä tieto.
- A8. Taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa sovellettavat kriteerit soveltavat käytettäviksi kyseisissä olosuhteissa, jos ne täyttävät kappaleessa 14 mainitut vaatimukset.
- A9. Selittäviin liitetietoihin voi sisältyä joitakin kriteerejä koskevia tarkempia lisätietoja, joissa kuvataan, kuinka kriteerien avulla havainnollistetaan tietyn tapahtuman tai liiketoimen vaikutuksia. Tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi:
- ajankohta, jolloin tapahtuman tai liiketoimen oletetaan toteutuneen.
 - lähestymistapa, jota käyttäen tulot, yleismenot, varat ja velat on kohdistettu relevanteille liiketoiminnoille, kun on kyse luovutuksesta.

Toimeksiannon hyväksyminen

Toimeksiannon suorittamiseksi tarvittava kyvykkyys ja pätevyys (viittaus: kappale 13(a))

A10. IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että pystyäkseen tarjoamaan pätevää asiantuntijapalvelua toimeksiannon suorittajan täytyy pitää ammatilliset tiedot ja taidot asianmukaisella tasolla, mihin kuuluu relevanttien teknisten, ammatillisten ja liiketoiminnallisten tekijöiden kehityksen jatkuva tiedostaminen ja ymmärtäminen.⁷ Tätä IESBAn eettisten sääntöjen vaatimusta sovellettaessa toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaan relevanttiin kyvykkyuteen ja pätevyuteen kuuluu myös esimerkiksi seuraavanlaisia seikkoja:

- tietämys ja kokemus yhteisön toimialasta;

⁷ IESBAn eettiset säännöt, kappaleet 130.1–130.3

- käsitys relevanteista arvopaperisäädöksistä ja -määräyksistä ja niiden kehityksestä;
- käsitys relevantin arvopaperipörssin listautumisvaatimuksista sekä pääomamarkkinatransaktioista, kuten sulautumisista, hankinnoista ja arvopapereiden tarjoamisesta;
- esitteen laatimisprosessin ja arvopapereiden pörssiin listaamisen tuntemus; ja
- tietämys tilinpäätösnormistoista, joita on käytetty laadittaessa oikeisematoman taloudellisen informaation ja soveltuviissa tapauksissa hankinnan kohteen taloudellinen informaation lähteitä.

Vastuussa olevan osapuolen velvollisuudet (viittaus: kappale 13(g))

A11. Tämän standardin mukainen toimeksianto suoritetaan siitä lähtökohdasta, että vastuussa oleva osapuoli on ilmoittanut hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on kappaleessa 13(g) tarkoitetut velvollisuudet. Tällaiset velvollisuudet on voitu joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla yksilöidä säädöksessä tai määräyksessä. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla tällaisia velvollisuuksia ei ole määritelty säädöksessä tai määräyksessä lainkaan tai niitä on määritelty vain rajoitetusti. Varmennustoimeksianto siitä raportoimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, perustuu siihen oletukseen, että:

- (a) toimeksiannon suorittajan rooliin ei kuulu vastuun ottamista tällaisen informaation kokoamisesta; ja
- (b) toimeksiannon suorittaja voi kohtuudella odottaa saavansa toimeksiantoa varten tarvittavan informaation.

Näin ollen tämä lähtökohta on toimeksiannon suorittamisen kannalta perustavanlaatuinen. Väärinkäsityksen välttämiseksi sovitaan vastuussa olevan osapuolen kanssa osana ISAE 3000:n (uudistettu) edellyttämää toimeksiannon ehdoista sopimista ja niiden dokumentoimista siitä, että tämä ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on tällaiset velvollisuudet.⁸

A12. Jos toimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, toimeksiannon suorittajan tarvitsee vain dokumentoida, että noudatetaan tällaista säädöstä tai määräystä ja että vastuussa oleva osapuoli hyväksyy ja ymmärtää kappaleessa 13(g) tarkoitetut velvollisuutensa.

⁸ ISAE 3000 (uudistettu), kappale 27

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Sovellettavien kriteerien soveltuvuuden arvioiminen

Tapahtumasta tai liiketoimesta välittömästi johtuvat oikaisut
(viittaus: kappaleet 14(b)(i), 22(a))

- A13. On välttämätöntä, että pro forma -oikaisut ovat välittömästi tapahtumasta tai liiketoimesta johtuvia, jottei taloudellinen pro forma -informaatio kuvastaisi seikkoja, jotka eivät ole syntyneet pelkästään tapahtuman seurauksena tai jotka eivät ole kiinteä osa liiketoimintaa. Tapahtumasta tai liiketoimesta välittömästi johtuviin oikaisuihin ei lueta oikaisuja, jotka riippuvat toimenpiteistä, joihin on ryhdyttävä liiketoimen toteuttamisen jälkeen, vaikka tällaiset toimenpiteet olisivat keskeisiä liiketoimen toteutumisen kannalta (esim. tarpeettomien tuotantoyksiköiden sulkeminen hankinnan jälkeen).

Tosiseikoin perusteltavissa olevat oikaisut (viittaus: 14(b)(ii), 22(b))

- A14. On myös välttämätöntä, että pro forma -oikaisut ovat tosiseikoin perusteltavissa, jotta pro forma -informaatiolle saadaan luotettava pohja. Tosiseikoin perusteltavissa olevat oikaisut pystytään määrittämään objektiivisesti. Pro forma -oikaisuille saadaan tosiseikkoihin perustuvaa tukea esimerkiksi seuraavista lähteistä:

- osto- ja myyntisopimukset.
- tapahtumaan tai liiketoimeen liittyvät rahoitusasiakirjat, kuten lainasopimukset.
- riippumattomat arvonmäärittäysraportit.
- muut tapahtumaan tai liiketoimeen liittyvät asiakirjat.
- julkistettu tilinpäätös.
- esitteessä esitettävä muu taloudellinen informaatio.
- relevantit oikeustoimet tai sääntelyelinten toimenpiteet esimerkiksi verotuksen alueella.
- työsopimukset.
- yhteisön hallintoelinten toimenpiteet.

Yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja siihen perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa yhdenmukaiset oikaisut
(viittaus: kappaleet 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

- A15. Jotta taloudellinen pro forma -informaatio olisi mielekästä, pro forma -oikaisujen pitää olla yhdenmukaisia yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja siihen perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. Esimerkiksi kun kyseessä on liiketoimintojen yhdistäminen, sovellettavien kriteerien mukaisesti tapahtuvaan taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen sisältyy seuraavanlaisien seikkojen harkitsemista:

- onko hankinnan kohteen ja yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden välillä eroavaisuuksia; ja
- ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita hankinnan kohde on soveltanut sellaisiin liiketoimiin, joita yhteisö ei aiemmin ole toteuttanut, samoja kuin ne, joita yhteisö olisi soveltamansa tilinpäätösnormiston perusteella soveltanut tällaisiin liiketoimiin yhteisön erityiset olosuhteet huomioon ottaen.

A16. Joissakin olosuhteissa voi myös olla tarpeellista harkita yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta. Yhteisö voi esimerkiksi ehdottaa laskevana ensi kertaa liikkeeseen monimutkaisia rahoitusinstrumentteja osana tapahtumaa tai liiketoimintaa. Tällaisessa tapauksessa on tarpeellista harkita,

- onko vastuussa oleva osapuoli valinnut asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet tällaisten rahoitusinstrumenttien käsittelyyn soveltamansa tilinpäätösnormiston perusteella; ja
- onko se soveltanut tällaisia periaatteita asianmukaisesti taloudellista pro forma -informaatiota kootessaan.

Olennaisuus (viittaus: kappale 16)

A17. Kun on kyse siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, olennaisuus ei riipu yksittäisestä määrällisestä suureesta. Sen sijaan olennaisuus riippuu kappaleessa A18 kuvatulla tavalla siitä, kuinka suuri tai minkä luonteinen on informaatiota koottaessa pois jätetty tai epäasianmukaisella tavalla käytetty osatekijä, olipa tämä pois jättäminen tai epäasianmukainen käyttäminen tarkoituksellista tai ei. Näitä suuruuteen ja luonteeseen liittyviä näkökohtia koskeva harkinta riippuu vuorostaan selvaisista seikoista kuin:

- tapahtuman tai liiketoimen tausta;
- tarkoitus, jota varten taloudellista pro forma -informaatiota ollaan kokoomassa; ja
- toimeksiannon olosuhteet.

Ratkaisevana tekijänä voisi olla seikan suuruus tai luonne tai nämä yhdessä.

A18. Riski siitä, ettei taloudellisen pro forma -informaation katsota olevan kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, voi syntyä, kun on evidenssiä esimerkiksi seuraavista:

- Oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu epäasianmukaisesta lähteestä.
- Oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu asianmukaisesta lähteestä epäasianmukaisella tavalla.

- Kun on kyse oikaisuista, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita on sovellettu virheellisesti tai oikaisu ei ole yhdenmukaisia yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa.
- Sovellettavien kriteerien edellyttämä oikaisu on jätetty tekemättä.
- On tehty oikaisu, joka ei ole sovellettavien kriteerien mukainen.
- Taloudelliseen pro forma -informaatioon sisältyvissä laskutoimituksissa on matemaattinen virhe tai kirjoitusvirhe.
- Esitetyt tiedot ovat riittämättömiä tai paikkansapitämättömiä, tai niitä on jätetty pois.

Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, ja muista toimeksiannon olosuhteista
(viittaus: kappale 17)

A19. Toimeksiannon suorittaja voi muodostaa tämän käsityksen suorittamalla yhdistelmän erilaisia toimenpiteitä, kuten:

- osoittamalla tiedusteluja vastuussa olevalle osapuolelle ja yhteisön muulle henkilöstölle, joka on osallistunut taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen.
- osoittamalla tiedusteluja muille asiaankuuluville osapuolille, kuten hallintoelimille tai yhteisön neuvonantajille.
- lukemalla relevanttia tukidokumentaatiota, kuten sopimuksia.
- lukemalla hallintoelinten kokouspöytäkirjoja.

Kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation
(viittaus: kappale 17(b))

A20. Toimeksiannon suorittaja voi muodostaa käsityksen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, tarkastelemalla esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- lähde, josta oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu.
- vastuussa olevan osapuolen toimenpiteet, joiden avulla.
 - oikaisematon taloudellinen informaatio otetaan sen lähteestä.
 - tunnistetaan asianmukaiset pro forma -oikaisu, esimerkiksi kuinka vastuussa oleva osapuoli on taloudellista pro forma -informaatiota kootessaan hankkinut hankinnan kohteen taloudellisen informaation.
- vastuussa olevan osapuolen pätevyys taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa.

- millä tavoin ja miten laajasti vastuussa oleva osapuoli on valvonut yhteisön muuta henkilöstöä, joka osallistuu taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen.
- tapa, jolla vastuussa oleva osapuoli tunnistaa taloudellisen pro forma -informaation tueksi esitettävät asianmukaiset liitetiedot.

A21. Kun on kyseessä liiketoimintojen yhdistäminen tai luovutus, taloudellisen pro forma -informaation kokoamista monimutkaistavia alueita voivat olla tulojen, yleismenojen, varojen ja velkojen kohdistaminen relevanteille liiketoiminnoille. Näin ollen on tärkeää, että toimeksiannon suorittajaymmärtää lähestymistavan ja kriteerit, joiden mukaan vastuussa oleva osapuoli on tehnyt tällaiset kohdistukset, ja että nämä seikat esitetään taloudelliseen pro forma -informaatioon liittyvissä selittävissä liitetiedoissa.

Yhteisön ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen luonne
(viittaus: kappale 17(c))

A22. Hankinnan kohde voi olla erillinen yhteisö tai toiseen yhteisöön kuuluva erikseen yksilöitävissä oleva muu toiminto, kuten divisioona, sivuliike tai liiketoiminta-alue. Luovutuksen kohde voi olla erillinen yhteisö, kuten tytäryritys tai yhteisyritys, tai yhteisöön kuuluva erikseen yksilöitävissä oleva muu kuin toiminto, kuten divisioona, sivuliike tai liiketoiminta-alue.

A23. Toimeksiannon suorittajalla voi olla yhteisöstä ja mahdollisesta hankinnan tai luovutuksen kohteesta tarvittava käsitys kokonaan tai osittain, jos hän on suorittanut niiden taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen.

Relevantit toimialaan sekä säädöksiin ja määräyksiin liittyvät tekijät ja muut ulkoiset tekijät (viittaus: kappale 17(d))

A24. Toimialaa koskeviin relevantteihin tekijöihin kuuluvat toimialan olosuhteet, kuten kilpailuympäristö, toimittaja- ja asiakassuhteet sekä tekninen kehitys. Toimeksiannon suorittaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- markkinat ja kilpailu, mukaan lukien kysyntä, kapasiteetti ja hintakilpailu.
- toimialalla tavanomaiset liiketoiminnan käytännöt.
- toiminnan syklisyys tai kausittaisuus.
- yhteisön tuotteisiin liittyvä tuoteteknologia.

A25. Säädöksiin ja määräyksiin liittyviin relevantteihin tekijöihin kuuluu oikeus- ja sääntely-ympäristö. Siihen sisältyy muun muassa sovellettava tilinpäätösnormisto, jonka mukaisesti yhteisö tai soveltuvissa tapauksissa hankinnan kohde tuottaa kausittaisen taloudellisen informaationsa, sekä oikeudellinen ja poliittinen ympäristö. Toimeksiannon suorittaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- toimialakohtaiset kirjanpitokäytännöt.

- säädösten ja määräysten luoma viitekehys säännellyllä toimialalla.
- lainsäädäntö ja määräykset, jotka vaikuttavat merkittävästi yhteisön tai soveltuviissa tapauksissa hankinnan tai luovutuksen kohteen toimintaan, mukaan lukien suorat valvontatoimenpiteet.
- verotus.
- julkisen vallan politiikka, joka sillä hetkellä vaikuttaa yhteisön tai soveltuviissa tapauksissa hankinnan tai luovutuksen kohteen liiketoiminnan harjoittamiseen, kuten rahapolitiikka (mukaan lukien valuuttasäännöstely), veropolitiikka, taloudelliset kannustimet (esimerkiksi julkiset rahoitusohjelmat) sekä tullit tai kaupan rajoitukset.
- ympäristövaatimukset, jotka vaikuttavat yhteisön taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen toimialaan ja liiketoimintaan.

A26. Esimerkkejä muista yhteisöön ja soveltuviissa tapauksissa hankinnan tai luovutuksen kohteeseen vaikuttavista ulkoisista tekijöistä, joita toimeksiannon suorittaja voi ottaa huomioon, ovat yleinen taloudellinen tilanne, korot ja rahoituksen saataavuus sekä inflaatio tai valuutan vaihtoarvon muutokset.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

Harkittavia relevantteja tekijöitä (viittaus: kappaleet 14(a), 18)

A27. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuuteen vaikuttaviin tekijöihin kuuluu se, onko lähteestä olemassa tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti ja:

- onko lähde sallittu tai onko siitä erityisesti määrätty relevantissa säädöksessä tai määräyksessä, onko se sen relevantin arvopaperipörssin sallima, johon esite on tarkoitus toimittaa, tai onko sen käyttäminen lähteenä normaalin markkinatavan tai -käytännön mukaista.
- onko lähde selkeästi yksilöitävissä.
- antaako lähde kohtuullisen lähtökohdan taloudellisen pro forma -informaation kokoamiselle tapahtumaa tai liiketointa koskien, mukaan lukien onko se yhdenmukainen yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa ja onko se asianmukaiselta ajankohdalta tai kattaako se asianmukaisen ajanjakson.

A28. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähettä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annetun raportin on saattanut antaa toinen toimeksiantojen suorittaja. Tämä tilanne ei vähennä tämän standardin mukaisesti raportoivan toimeksiannon suorittajan tarvetta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä kappaleiden 17(c) ja (e) vaatimusten mukaisesti sekä varmistua oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuudesta.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia (viittaus: kappale 19)

A29. Silloin kun oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia, toimeksiannon suorittajan on tarpeellista suorittaa kyseisen lähteen asianmukaisuuteen liittyviä toimenpiteitä. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa näiden toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen, ovat esimerkiksi:

- se, onko toimeksiannon suorittaja aiemmin suorittanut kyseisen yhteisön mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, sekä toimeksiannon suorittajan tällaisessa toimeksiannossa hankkima yhteisön tuntemus.
- se, kuinka kauan aikaa on siitä, kun on suoritettu yhteisön mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus.
- suorittaako toimeksiannon suorittaja säännöllisesti yhteisön taloudellisen informaation yleisluonteisen tarkastuksen sääntelyyn perustuvien tiedontovaatimusten täyttämiseksi.

A30. Yhteisön tilinpäätös kaudelta, joka välittömästi edeltää kautta, jolta oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, on todennäköisesti tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti, vaikkei itse oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde olisikaan ollut tällaisen tarkastuksen kohteena. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde voi olla esimerkiksi osavuositilinpäätös, jota ei ole tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, kun taas yhteisön tilinpäätös välittömästi edeltävältä tilikaudelta saattaa olla tilintarkastettu. Toimenpiteitä, joita toimeksiannon suorittaja voi tällaisessa tapauksessa suorittaa kappaleessa A29 mainitut tekijät huomioon ottaen ja jotka liittyvät oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuuteen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- Tiedustellaan vastuussa olevalta osapuolelta:
 - prosessista, jota käyttäen lähde on laadittu, sekä sen kirjanpitoaineiston luotettavuudesta, johon lähde on täsmäytetty.
 - onko kaikki liiketapahtumat kirjattu.
 - onko lähde laadittu yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.
 - onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtunut muutoksia viimeisimmän tilintarkastetun tai yleisluonteisesti tarkastetun kauden jälkeen ja jos on, kuinka tällaiset muutokset on käsitelty.
 - millaiseksi se arvioi riskin siitä, että lähde saattaa olla olennaisesti virheellinen väärinkäytöksen seurauksena.
 - muutosten vaikutuksesta yhteisön liiketoimintaan ja toimintoihin.

- Jos toimeksiannon suorittaja on suorittanut välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosisijakson taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, tarkastellaan tällaisessa tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtyjä havaintoja ja harkitaan, voivatko nämä antaa viitteitä oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen laatimiseen liittyvistä ongelmakohdista.
- Hankitaan tukea tiedoille, jotka vastuussa oleva osapuoli on antanut vastuuksena toimeksiannon suorittajan tiedusteluihin, kun vastaukset vaikuttavat olevan ristiriidassa toimeksiannon suorittajan yhteisöstä ja toimeksiannon olosuhteista muodostaman käsityksen kanssa.
- Verrataan lähdetä vastaavaan edellisen tilikauden taloudelliseen informaatioon ja soveltuviissa tapauksissa välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosisijakson taloudelliseen informaatioon ja keskustellaan vastuussa olevan osapuolen kanssa merkittävistä muutoksista.

Yhteisön mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti (viittaus: kappale 13(e))

- A31. Muutoin kuin siinä tapauksessa, että kyseessä on yhteisö, joka on muodostettu liiketoimen toteuttamista varten ja jolla ei ole koskaan ollut liiketoimintaa, on epätodennäköistä, että relevantti säädös tai määräys sallisi yhteisön julkaista esitteen, jos sen mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti.

Pro forma -oikaisujen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

Asianmukaisten pro forma -oikaisujen tunnistaminen (viittaus: kappale 21)

- A32. Saatuaan käsityksen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, sekä muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittaja voi hankkia esimerkiksi seuraavanlaisten toimenpiteiden avulla evidenssiä siitä, onko vastuussa oleva osapuoli tunnistanut tarvittavat pro forma -oikaisut asianmukaisesti:
- arvioidaan sen lähestymistavan järkevyyttä, jota vastuussa oleva osapuoli on käyttänyt asianmukaisten pro forma -oikaisujen tunnistamiseen, esimerkiksi sen menetelmän järkevyyttä, jota käyttäen tunnistetaan tulojen, yleismenojen, varojen ja velkojen asianmukaiset kohdistukset relevanteille liiketoiminnoille.
 - tiedustellaan hankinnan kohteessa toimivilta relevanteilta osapuolilta tavasta, jolla hankinnan kohteen taloudellinen informaatio on otettu sen lähteestä.
 - arvioidaan yksittäisiä relevantteihin sopimuksiin tai muihin asiakirjoihin liittyviä näkökohtia.
 - tiedustellaan yhteisön neuvonantajilta tapahtumaan tai liiketoimeen ja sitä koskeviin sopimuksiin liittyvistä yksittäisistä näkökohdista, jotka ovat relevantteja asianmukaisten oikaisujen tunnistamisen kannalta.

- arvioidaan relevantteja analyysseja ja laskelmia, jotka vastuussa oleva osapuoli ja taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen osallistuva yhteisön muu henkilöstö on laatinut.
- hankitaan evidenssiä siitä, onko vastuussa oleva osapuoli valvonut yhteisön muuta henkilöstöä, joka osallistuu taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen.
- suoritetaan analyttisiä toimenpiteitä.

Tosiseikkoihin perustuva tuki pro forma -oikaisuihin mahdollisesti sisältyvälle hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudelliselle informaatiolle (viittaus: kappale 22(b))

Luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio

- A33. Kun kyseessä on luovutus, luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio johdetaan samasta lähteestä kuin mistä oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu, ja tämä lähde on usein tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde toimii sen vuoksi perustana toimeksiannon suorittajan ratkaistessa, saadaanko luovutuksen kohteen taloudelliselle informaatiolle tosiseikkoihin perustuvaa tukea. Harkittaviin seikkoihin kuuluvat tällaisessa tapauksessa esimerkiksi, kuvastuvatko luovutuksen kohteesta johtuvat konsernitason kirjatut tuotot ja kulut asianmukaisesti pro forma -oikaisuissa.
- A34. Silloin kun oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ei ole tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, toimeksiannon suorittaja voi viitata kappaleisiin A29–A30 sisältyvään ohjeistukseen ratkaistessaan, onko luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio tosiseikkoin perusteltavissa.

Hankinnan kohteen taloudellinen informaatio

- A35. Hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde saattaa olla tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti. Silloin kun toimeksiannon suorittaja on suorittanut hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähteen tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, hankinnan kohteen taloudellinen informaatio on tosiseikkoin perusteltavissa, ellei kappaleessa 23 tarkoitetuista olosuhteista muuta johdu.
- A36. Hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähteen tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen on saattanut suorittaa toinen toimeksiantojen suorittaja. Tällainen tilanne ei vähennä tämän standardin mukaisesti raportoitavan toimeksiannon suorittajan tarvetta muodostaa käsitys hankinnan kohteesta sekä sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä kappaleiden 17(c) ja (e) vaatimusten mukaisesti sekä varmistua siitä, että hankinnan kohteen taloudellinen informaatio on tosiseikkoin perusteltavissa.
- A37. Kun hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde ei ole tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, toimeksiannon suorittajan on tarpeellista suorittaa kyseisen lähteen asianmukaisuuteen liittyviä toimenpiteitä. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa näiden toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- se, onko toimeksiannon suorittaja aiemmin suorittanut hankinnan kohteen mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, sekä toimeksiannon suorittajan tällaisessa toimeksiannossa hankkima tietämys hankinnan kohteesta.
- se, kuinka kauan aikaa on siitä, kun hankinnan kohteen mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio on tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti.
- suorittaako toimeksiannon suorittaja säännöllisesti yhteisön taloudellisen informaation yleisluonteisen tarkastuksen sääntelyyn perustuvien tiedonantovaatimusten täyttämiseksi.

A38. Hankinnan kohteen tilinpäätös tilikaudelta, joka välittömästi edeltää kautta, jolta hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde on laadittu, on todennäköisesti tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti, vaikkei itse hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde olisikaan ollut tällaisen tarkastuksen kohteena. Tällaisessa tapauksessa toimenpiteisiin, joita toimeksiannon suorittaja voi suorittaa kappaleessa A37 mainitut tekijät huomioon ottaen ja jotka koskevat sitä, onko hankinnan kohteen taloudellinen informaatio tosiseikoin perusteltavissa, kuuluvat esimerkiksi seuraavat:

- Tiedustellaan hankinnan kohteen johdolta:
 - prosessista, jota käyttäen hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde on laadittu, sekä sen kirjanpitoaineiston luotettavuudesta, johon lähde on täsmäytetty.
 - onko kaikki liiketapahtumat kirjattu.
 - onko hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde laadittu hankinnan kohteen noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.
 - onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtunut muutoksia viimeisimmän tilintarkastetun tai yleisluonteisen tarkastetun kauden jälkeen ja jos on, kuinka tällaiset muutokset on käsitelty.
 - minkälaiseksi se arvioi riskin siitä, että hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde voi olla olennaisesti virheellinen väärinkäytöksen seurauksena.
 - muutosten vaikutuksesta hankinnan kohteen liiketoimintaan ja toimintoihin.
- Jos toimeksiannon suorittaja on suorittanut välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosisijakson taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, tarkastellaan tällaisessa tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtyjä havaintoja ja harkitaan, voivatko nämä antaa viitteitä hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähteen laatimiseen liittyvistä ongelmakohdista.

- Hankitaan tukea tiedoille, jotka hankinnan kohteen johto on antanut vastauksena toimeksiannon suorittajan tiedusteluihin, kun vastaukset vaikuttavat olevan ristiriidassa toimeksiannon suorittajan hankinnan kohteesta tai toimeksiannon olosuhteista muodostaman käsityksen kanssa.
- Verrataan hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähettä vastaavaan edellisen kauden taloudelliseen informaatioon ja soveltuviissa tapauksissa välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosijakson taloudelliseen informaatioon sekä keskustellaan merkittävistä muutoksista hankinnan kohteen johdon kanssa.

Mukautettu tilintarkastuslausunto, mukautettu yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös tai tiettyä seikkaa painottava kappale koskien oikaisemattoman taloudellisen informaation lähettä tai hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähettä

Mahdollinen vaikutus (viittaus: kappale 23(a))

- A39. Kaikki mukautetut tilintarkastuslausunnot, mukautetut yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätökset tai tiettyä seikkaa painottavat kappaleet, jotka koskevat joko oikaisemattoman taloudellisen informaation lähettä taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähettä, eivät välttämättä vaikuta siihen, voidaanko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koota sovellettavien kriteerien mukaisesti. Yhteisön tilinpäätöksestä on saatettu antaa varauksen sisältävä tilintarkastuslausunto esimerkiksi sen vuoksi, ettei hallintoelinten palkkioita ole ilmoitettu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Jos on kysymys tällaisesta tapauksesta ja tätä tilinpäätöstä on käytetty oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteenä, tällaisella varauksella ei ehkä ole mitään vaikutusta siihen, voidaanko pro forma -nettovarallisuuslaskelma ja -tuloslaskelma kaikilta olennaisilta osiltaan koota sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Asianmukaiset lisätoimenpiteet (viittaus: kappaleet 23(b), 24)

- A40. Asianmukaisia lisätoimenpiteitä, joihin toimeksiannon suorittaja voi ryhtyä, ovat esimerkiksi seuraavat:
- kappaleen 23(b) vaatimukseen liittyen:
 - keskustellaan asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa.
 - silloin kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, toimeksiannon suorittajan raportissa viitataan mukautettuun tilintarkastuslausuntoon, mukautettuun yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätökseen tai tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen, jos asia on toimeksiannon suorittajan ammatillisen hankinnan mukaan riittävän relevantti ja tärkeä sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät saavat taloudellisesta pro forma -informaatiosta.
 - kappaleen 24 vaatimukseen liittyen mukautetaan toimeksiannon suorittajan lausunto silloin, kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

- pidättäydytään antamasta raporttia tai luovutaan toimeksiannosta silloin, kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
- hankitaan juridisia neuvoja.

Taloudellisen pro forma -informaation esittämistavan arvioiminen

Vältetään sitä, että ollaan tekemisissä harhaanjohtavan informaation kanssa (viittaus: kappale 26(b))

- A41. IESBAn eettisten sääntöjen mukaan toimeksiannon suorittaja ei saa olla tietoisesti tekemisissä raporttien, viranomaisilmoitusten, kommunikaation tai muun tiedon kanssa, kun hän uskoo, että kyseinen tieto:⁹
- (a) sisältää olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen;
 - (b) sisältää huolimattomasti tuotettuja väitteitä tai tietoa; tai
 - (c) ei sisällä jotakin vaadittua tietoa tai vaadittu tieto esitetään epäselvästi, jos tiedon puuttuminen tai epäselvyys olisi harhaanjohtavaa.

Taloudelliseen pro forma -informaatioon liittyvät tiedot (viittaus: kappaleet 14(c), 26(c))

A42 Asianmukaisiin esitettäviin tietoihin voi kuulua sellaisia seikkoja kuin:

- taloudellisen pro forma -informaation luonne ja tarkoitus, mukaan lukien tapahtuman tai liiketoimen luonne sekä päivä, jona kyseisen tapahtuman tai liiketoimen oletetaan toteutuneen;
- oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja tieto siitä, onko tästä lähteestä julkistettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti;
- pro forma -oikaisut, mukaan lukien kuvaus ja selostus jokaisesta oikaisusta. Jos kyseessä on hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio, tähän kuuluu tällaisen informaation lähde ja tieto siitä, onko tällaisesta lähteestä julkistettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti;
- kuvaus sovelletuista kriteereistä, joiden mukaisesti taloudellinen pro forma -informaatio on koottu, elleivät ne ole yleisesti saatavilla; sekä
- maininta siitä, että taloudellinen pro forma -informaatio on koottu yksinomaan havainnollistamistarkoituksessa ja että se ei luonteensa vuoksi kuvaa yhteisön tosiasiallista taloudellista asemaa, taloudellista tulosta tai rahavirtoja.

Relevantti säädös tai määräys saattaa edellyttää näiden tai muiden erityisten tietojen esittämistä.

⁹ IESBAn Eettiset säännöt, kappale 110.2

Merkittävien myöhempien tapahtumien huomioon ottaminen (viittaus: kappale 26(d))

A43. Koska toimeksiannon suorittaja ei anna raporttia oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä, häneltä ei vaadita toimenpiteitä sellaisten tapahtumien tunnistamiseksi, jotka ovat toteutuneet sen päivän jälkeen, jolle lähde on laadittu, ja jotka edellyttäisivät tällaisen lähteen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä. Toimeksiannon suorittajan on kuitenkin tarpeellista harkita, onko hänen tietoonsa tullut mitään merkittäviä tapahtumia, jotka ovat toteutuneet sen päivän jälkeen, jolle oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, ja joihin saattaa olla tarpeellista viitata tai joista on tarpeellista esittää tietoja taloudellisen pro forma -informaation liitetiedoissa, jottei taloudellinen pro forma -informaatio olisi harhaanjohtavaa. Tällainen harkinta perustuu tämän standardin mukaisiin toimenpiteisiin tai toimeksiannon suorittajan kyseistä yhteisöä ja toimeksiannon olosuhteita koskevaan tuntemukseen. Yhteisö on esimerkiksi saattanut toteuttaa pääomansäätönsä sen päivän jälkeen, jolle oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, ja tähän transaktioon liittyy vaihtovelkakirjalainan muuttaminen omaksi pääomaksi, jolloin tämän esittämättä jättäminen saattaisi tehdä taloudellisesta pro forma -informaatiosta harhaanjohtavaa.

Oleellinen ristiriitaisuus muuhun informaatioon nähden (viittaus: kappale 27)

A44. Asianmukaisia lisätoimenpiteitä, joihin toimeksiannon suorittaja saattaa ryhtyä, jos vastuussa oleva osapuoli kieltäytyy muuttamasta taloudellista pro forma -informaatiota tai muuta informaatiota ovat esimerkiksi seuraavat:

- silloin kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista:
 - olellaisen ristiriitaisuuden kuvaaminen toimeksiannon suorittajan raportissa.
 - toimeksiannon suorittajan lausunnon mukauttaminen.
 - pidättäytyminen raportin antamisesta tai luopuminen toimeksiannosta.
- juridisten neuvojen hankkiminen.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 28(a))

A45. Joissakin olosuhteissa liiketoimet voivat olla sen tyyppisiä, että vastuussa oleva osapuoli joutuu valitsemaan pro forma -oikaisuja varten tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joihin yhteisön ei ole aiemmin tarvinnut ottaa kantaa, koska sillä ei ole ollut relevantteja liiketoimia. Tällaisessa tapauksessa toimeksiannon suorittaja voi pyytää vastuussa olevaa osapuolta laajentamaan kirjallisia vahvistusilmoituksia niin, että ne sisältävät vahvistuksen myös siitä, että yhteisö on ottanut nämä valitut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet käyttöön kyseisen tyyppisten liiketoimien käsittelyssä.

Lausunnon laatiminen

Relevantin säädöksen tai määräyksen edellyttämä muita seikkoja koskeva varmennus
(viittaus: kappale 29)

- A46. Relevantti säädös tai määräys voi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esittää lausunnon myös muista seikoista kuin siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Joissakin tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole tarpeellista suorittaa lisätoimenpiteitä. Relevantti säädös tai määräys voi esimerkiksi vaatia toimeksiannon suorittajaa antamaan lausunnon siitä, onko perusta, jonka mukaisesti vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, yhdenmukainen yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. Tämän standardin kappaleiden 18 ja 22(c) vaatimuksia noudattamalla saadaan perusta tällaisen lausunnon esittämiselle.
- A47. Joissakin toisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan saattaa olla tarpeellista suorittaa lisätoimenpiteitä. Tällaisten lisätoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, minkä luonteisia ovat ne muut seikat, joista toimeksiannon suorittajan on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan esitettävä lausunto.

Maininta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista raportin suhteen

- A48. Relevantti säädös tai määräys voi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja sisällyttää raporttiinsa nimenomaisen maininnan, jossa todetaan tai vahvistetaan toimeksiannon suorittajan velvollisuudet raportin suhteen. Tällaisen säädöksen tai määräyksen edellyttämän maininnan lisääminen raporttiin ei ole vastoin tämän standardin vaatimuksia.

Sovellettavien kriteerien esittäminen (viittaus: kappale 30)

- A49. Vastuussa olevan osapuolen ei tarvitse toistaa taloudelliseen pro forma -informaatioon liitettävissä selittävässä liitetiedoissa kriteerejä, joista määrätään relevantissa säädöksessä tai määräyksessä tai jotka toimivaltainen tai tunnustettu standardeja antava organisaatio on saattanut voimaan. Tällaiset kriteerit ovat yleisesti saatavilla osana raportointinormistoa, ja ne ovat sen vuoksi implisiittisesti mukana taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa vastuussa olevan osapuolen toimesta.
- A50. Silloin kun vastuussa oleva osapuoli on itse kehittänyt joitakin erityisiä kriteerejä, näiden kriteerien esittäminen on välttämätöntä, jotta käyttäjät pystyvät muodostamaan asianmukaisen käsityksen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation.

Varmennusraportin laatiminen

Otsikko (viittaus: kappale 35(a))

- A51. Otsikko, joka osoittaa, että kyseessä on riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti, esimerkiksi otsikko ”Riippumattoman toimeksiannon suorittajan varmennusraportti esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation

kokoamisesta” osoittaa, että toimeksiannon suorittaja on täyttänyt kaikki relevantit ISAE 3000:n (uudistettu) mukaiset riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset.¹⁰ Tämä erottaa riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportin muiden antamista raporteista.

Vastaanottaja(t) (viittaus: kappale 35(b))

- A52. Raportin vastaanottaja(t) saatetaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä. Vaihtoehtoisesti toimeksiannon suorittaja voi sopia yhteisön kanssa osana toimeksiannon ehdoista sopimista, kuka on raportin vastaanottaja (tai ketkä ovat raportin vastaanottajia).

Johdantokappaleet (viittaus: kappale 35(c))

- A53. Koska taloudellinen pro forma -informaatio sisällytetään esitteeseen, joka sisältää myös muuta informaatiota, toimeksiannon suorittaja voi harkita esittämistavan sallissa sisällyttävänsä raporttiin maininnan, jossa yksilöidään se esitteen osa, jossa taloudellinen pro forma -informaatio esitetään. Tämä auttaa lukijoita tunnistamaan taloudellisen pro forma -informaation, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Lausunto (viittaus: kappaleet 13(c), 35(h))

- A54. Se, käytetäänkö lausuntoa esitettäessä tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sanamuotoa ”taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koottu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti” vai sanamuotoa ”taloudellinen pro forma -informaatio on asianmukaisesti koottu esitetyn perusteen mukaisesti”, määräytyy kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella taloudellista pro forma -informaatiota koskevan relevantin säädöksen tai määräyksen tai yleisesti hyväksytyyn käytännön perusteella.
- A55. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla toimeksiannon suorittajan lausunnolle voidaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä toisenlainen sanamuoto kuin edellä tarkoitettu. Silloin kun näin on, toimeksiannon suorittajan saattaa olla tarpeellista käyttää harkintaa sen ratkaisemiseksi, onko hänen mahdollista esittää tässä standardissa kuvattujen toimenpiteiden perusteella säädöksessä tai määräyksessä määrättyä sanamuotoa noudattava lausunto vai tarvitseeko hänen suorittaa lisäksi muita toimenpiteitä.
- A56. Kun toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että tämän standardin mukaiset toimenpiteet ovat riittäviä, jotta hänen on mahdollista esittää säädöksessä tai määräyksessä määrättyä sanamuotoa noudattava lausunto, sanamuodon voi olla asianmukaista katsoa olevan yhtäpitävä tässä standardissa esitettyjen kahden vaihtoehtoisen sanamuodon kanssa.

Esimerkki raportista (viittaus: kappale 35)

- A57. Liitteessä esitetään toimeksiannon suorittajan raportti, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon.

¹⁰ ISA 3000 (uudistettu), kappale 20

Liite

(Viittaus: kappale A57)

Esimerkki vakimuotoisen lausunnon sisältävästä toimeksiannon suorittajan raportista

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN VARMENNUSRAPORTTI
ESITTEESEEN SISÄLTYVÄN TALOUDELLISEN PRO FORMA -INFORMAATION
KOKOAMISESTA

[Asianmukainen vastaanottaja (tai asianmukaiset vastaanottajat)]

Esitteeseen sisältyvää taloudellista pro forma -informaatiota koskeva raportti

Olemme saattaneet päätökseen varmennustoimeksiannon, jossa raportoimme ABC-yhtiön taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta, jonka on tehnyt *[vastuussa oleva osapuoli]*. Taloudellinen pro forma -informaatio sisältää *[pro forma -nettovarallisuuslaskelman [päivämäärä]], [pro forma -tuloslaskelman [päivämäärä] päättyneeltä kaudelta], [pro forma -rahavirtalaskelman [päivämäärä] päättyneeltä kaudelta]* sekä näihin liittyvät liitetiedot *[ja se esitetään yhtiön julkaiseman esitteen sivuilla xx–xx]*. Sovellettavat kriteerit, joiden mukaisesti *[vastuussa oleva osapuoli]* on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, *[yksilöidään [arvopaperimääräyksessä XX], ja ne kuvataan [liitetiedossa X]]/[kuvataan [liitetiedossa X]]*.

[Vastuussa oleva osapuoli] on koonnut taloudellisen pro forma -informaation tarkoitukseensa havainnollistaa *[liitetiedossa X* kuvatun *]* *[tapahtuman tai liiketoimen]* vaikutusta *[yhtiön taloudelliseen asemaan mainitaan päivämäärä]* *[ja]* *[yhtiön/sen taloudelliseen tulokseen [ja rahavirtoihin] mainitaan päivämäärä]* päättyneeltä kaudelta, ikään kuin *[tapahtuma tai liiketoimi]* olisi toteutunut *[mainitaan päivämäärät]*. Osana tätä prosessia *[vastuussa oleva osapuoli]* on ottanut yhtiön *[taloudellista asemaa], [taloudellista tulosta] [ja rahavirtoja]* koskevan informaation yhtiön tilinpäätöksestä *[[päivämäärä] päättyneeltä tilikaudelta]*, josta on julkistettu *[[tilintarkastuskertomus]/[yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti]/[josta ei ole julkistettu tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia]*.¹

[Vastuussa olevan osapuolen] vastuu taloudellisesta pro forma -informaatiosta

[Vastuussa oleva osapuoli] vastaa taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta *[sovellettavien kriteerien]* mukaisesti

Meidän riippumattomuutemme ja laadunvalvontamme

Olemme noudattaneet IESBAn antamien *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen

¹ Silloin kun tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti on ollut mukautettu, voidaan mainita, missä kohdassa mukautus on kuvattu esitteessä.

pohjana olevat peruseriaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa ISQC 1:tä² ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää. Siihen kuuluu dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka koskevat eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa [arvopaperimääräys XX:n] vaatimalla tavalla] lausunto siitä, onko [vastuussa oleva osapuoli] koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan [sovellettavien kriteerien] mukaisesti.

Toimeksianto on suoritettu IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi* mukaisesti. Tämä standardi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, onko [vastuussa oleva osapuoli] koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan [sovellettavien kriteerien] mukaisesti.

Emme ole velvollisia päivittämään mitään taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetystä menneestä ajasta koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamiemme raportteja tai lausuntoja tai antamaan siitä uusia raportteja tai lausuntoja tätä toimeksiantoa varten, emmekä ole tässä toimeksiannossa suorittaneet taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetyn taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta.

Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksena on yksinomaan havainnollistaa merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempaan ajankohtana. Näin ollen emme anna minkäänlaista varmuutta siitä, että tapahtuman tai liiketoimen tosiasiallinen tulema olisi [mainitaan päivämäärä] sama kuin on esitetty.

Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon siitä raportoimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, kuuluu, että toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä arvioidakseen, antavatko [vastuussa olevan osapuolen] taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käyttämät sovellettavat kriteerit kohtuullisen perustan liiketoimesta tai tapahtumasta välittömästi johtuvien merkittävien vaikutusten esittämiselle, ja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä,

- toteutuvatko kyseiset kriteerit pro forma -oikaisuisissa asianmukaisesti; ja
- onko tuloksena syntyvä taloudellinen pro forma -informaatio sellainen, että nämä oikaisut on tehty oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon asianmukaisella tavalla.

² ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liittännäispalvelutoimeksiantoja.*

Toimenpiteiden valinta perustuu toimeksiannon suorittaja harkintaan, jossa otetaan huomioon toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisön luonteesta, siitä tapahtumasta tai liiketoi-
mesta, jota koskien taloudellinen pro forma -informaatio on koottu, sekä muista relevan-
teista toimeksiannon olosuhteista.

Toimeksiantoon kuuluu myös taloudellisen pro forma -informaation yleisen esittämistä-
van arvioiminen.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän
tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausuntonamme esitämme, että [taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennai-
silta osiltaan koottu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti]/[taloudellinen pro forma -infor-
maatio on asianmukaisesti koottu esitetyn perusteen mukaisesti].

Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti

[Relevantti säädös tai määräys voi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esittää lausun-
non muista seikoista (katso kappaleet A46–A47). Toimeksiannon suorittajan raportin tä-
män osan muoto ja sisältö vaihtelevat tällaisten muiden raportointivelvoitteiden luonteen
mukaisesti.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

KANSAINVÄLINEN LIITÄNNÄISPALVELUSTANDARDI ISRS 4400

TOIMEKSIANNOT TALOUDELLISEEN INFORMAATIOON KOHDISTUVIEN ERIKSEEN SOVITTUJEN TOIMENPITEIDEN SUORITTAMISESTA

(Sovelletaan 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla).

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–3
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoite	4–6
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yleiset periaatteet	7–8
Toimeksiannon ehtojen määrittelemisen	9–12
Suunnittelu	13
Dokumentointi	14
Toimenpiteet ja evidenssi	15–16
Raportointi	17–18
Liite 1: Esimerkki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä	
Liite 2: Esimerkki tehtyjä havaintoja koskevasta raportista ostovelkojen yhteydessä	

Kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400 *Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovitujen toimenpiteiden suorittamisesta* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluita ja liitännäispalveluita koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa, jossa määritellään ISRS-standardien soveltaminen ja velvoittavuus.

Johdanto

1. Tämä kansainvälinen liitännäispalvelustandardi (ISRS) sisältää standardit ja ohjeistuksen, jotka koskevat tilintarkastajan¹ ammatillisia velvollisuuksia hänen ottaessaan vastaan toimeksiannon taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta sekä tällaisen toimeksiannon yhteydessä annettavan raportin muotoa ja sisältöä.
2. Tässä standardissa käsitellään taloudellista informaatiota koskevia toimeksiantoja. Se voi kuitenkin sisältää hyödyllistä ohjeistusta myös muuta kuin taloudellista informaatiota koskevia toimeksiantoja varten edellyttäen, että tilintarkastaja tuntee asian riittävän hyvin ja että on olemassa järkevät kriteerit, joille havainnot voidaan perustaa. Tilintarkastusstandardeihin sisältyvästä ohjeistuksesta voi olla tilintarkastajalle hyötyä tätä standardia sovellettaessa.
3. Erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevassa toimeksiannossa tilintarkastaja voi joutua suorittamaan toimenpiteitä, jotka kohdistuvat taloudellisen tiedon yksittäisiin osiin (esimerkiksi ostovelkoihin, myyntisaamisiin, ostoihin lähipiiriin kuuluvilta ja yhteisön yksittäisen segmentin liikevaihtoon ja voittoon), yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan (esimerkiksi taseeseen) tai kokonaiseen tilinpäätökseen.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoite

4. **Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot.**
5. Koska tilintarkastaja antaa raportin ainoastaan erikseen sovittuja toimenpiteitä suoritettaessa tekemistään havainnoista, minkäänlaista varmuutta ei ilmaista. Sen sijaan raportin käyttäjät itse arvioivat tilintarkastajan raportoimia toimenpiteitä ja havaintoja ja tekevät omat johtopäätöksensä tilintarkastajan työn perusteella.
6. Raportti on rajattu vain suoritettavista toimenpiteistä sopineiden osapuolten käyttöön, koska muut osapuolet, jotka eivät tunne toimenpiteiden syytä, saattavat tulkita tuloksia väärin.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yleiset periaatteet

7. **Tilintarkastajan tulisi noudattaa IESBAn antamia sääntöjä *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (eettiset säännöt).** Eettisiä periaatteita, jotka koskevat tilintarkastajan ammatillisia velvollisuuksia tämän tyyppisessä toimeksiannossa, ovat:

¹ Sanaa ”tilintarkastaja” (engl. auditor) käytetään useissa IAASB:n antamissa standardeissa kuvattaessa sekä tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia, muita varmennustoimeksiantoja että liitännäispalveluja, joita mahdollisesti suoritetaan. Tätä ei ole tarkoitettu ymmärrettäväksi niin, että yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja tai liitännäispalveluja suorittavan henkilön pitäisi olla yhteisön tilinpäätöksen tarkastava tilintarkastaja.

- (a) rehellisyys;
- (b) objektiivisuus;
- (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
- (d) salassapitovelvollisuus;
- (e) ammatillinen käyttäytyminen; ja
- (f) ammatilliset standardit.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa ei edellytetä riippumattomuutta; toimeksiannon ehdot tai tavoitteet taikka kansalliset standardit voivat kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja noudattaa eettisten sääntöjen mukaisia riippumattomuusvaatimuksia. Mikäli tilintarkastaja ei ole riippumaton, tästä mainitaan tehtyjä havaintoja koskevassa raportissa.

8. **Tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti.**

Toimeksiannon ehtojen määrittäminen

9. **Tilintarkastajan tulisi varmistua, että yhteisön edustajien kanssa sekä tavallisesti myös niiden muiden nimettyjen tahojen kanssa, jotka saavat tehtyjä havaintoja koskevan raportin, vallitsee selvä yhteisymmärrys sovituista toimenpiteistä ja toimeksiannon ehdoista.** Sovittavia seikkoja ovat muun muassa seuraavat:
- toimeksiannon luonne, kuten että suoritettavat toimenpiteet eivät muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minkäänlaista varmuutta.
 - toimeksiannon nimetty tarkoitus.
 - sen taloudellisen informaation yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan.
 - suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus.
 - minkä muotoinen raportti tehtyistä havainnoista odotetaan annettava.
 - tehtyjä havaintoja koskevan raportin jakelua koskevat rajoitukset. Silloin kun tällaiset rajoitukset ovat ristiriidassa mahdollisten lakisääteisten vaatimusten kanssa, tilintarkastaja ei ota toimeksiantoa vastaan.
10. Tietyissä olosuhteissa, esimerkiksi kun toimenpiteistä on erikseen sovittu sääntelyviranomaisen, toimialan edustajien ja tilintarkastajien ammattikunnan edustajien kesken, tilintarkastajan ei ehkä ole mahdollista keskustella toimenpiteistä kaikkien niiden osapuolten kanssa, jotka saavat raportin. Tällöin tilintarkastaja voi harkita esimerkiksi keskustelewansa suoritettavista toimenpiteistä kyseisten osapuolten edustajien kanssa, käyvänsä läpi tällaisilta osapuolilta tullutta kirjeenvaihtoa tai lähettävänsä niille luonnoksen annettavan raportin tyypisistä raporta.

11. On sekä tilintarkastajan että asiakkaan edun mukaista, että tilintarkastaja lähettää toimeksiantokirjeen, jossa dokumentoidaan tehtävän keskeiset ehdot. Toimeksiantokirjeellä vahvistetaan, että tilintarkastaja ottaa tehtävän vastaan, ja se auttaa välttämään väärinkäsityksiä esimerkiksi toimeksiannon tavoitteista ja laajuudesta, tilintarkastajan velvollisuuksista sekä annettavien raporttien muodosta.
12. Toimeksiantokirjeeseen sisällytetään yleensä seuraavia asioita:
 - luettelo toimenpiteistä, joiden suorittamisesta osapuolet ovat sopineet.
 - maininta, että tehtyjä havaintoja koskevan raportin jakelu on rajattu niihin nimettyihin osapuoliin, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä.

Lisäksi tilintarkastaja voi harkita liittävänsä toimeksiantokirjeeseen luonnoksen tehtyjä havaintoja koskevasta raportista, joka on samantyyppinen kuin annettava raportti. Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki toimeksiantokirjeestä.

Suunnittelu

13. **Tilintarkastajan tulisi suunnitella työnsä siten, että toimeksianto tulee suoritetuksi tehokkaasti.**

Dokumentointi

14. **Tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tehtyjä havaintoja koskevan raportin tueksi tarvittavan evidenssin tuottamisessa ja jotka osoittavat, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti.**

Toimenpiteet ja evidenssi

15. **Tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovitut toimenpiteet ja käyttää hankkimaansa evidenssiä tehtyjä havaintoja koskevan raportin perustana.**
16. Erikseen sovitut toimenpiteet koskevassa toimeksiannossa suoritettaviin toimenpiteisiin voi kuulua:
 - tiedusteluja ja analysointia.
 - uudelleenlaskentaa, vertailua ja muita oikeellisuustarkistuksia.
 - havainnointia.
 - yksityiskohtaista tarkastusta.
 - vahvistusten hankkimista.

Tämän standardin liitteessä 2 on esimerkki raportista, joka sisältää esimerkinomaisen luettelon toimenpiteistä, joita voidaan käyttää osana tyypillistä erikseen sovitut toimenpiteet koskevaa toimeksiantoa.

Raportointi

17. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä annettavassa raportissa on tarpeellista kuvata toimeksiannon tarkoitus ja erikseen sovitut toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti, jotta lukijan olisi mahdollista ymmärtää suoritettun työn luonne ja laajuus.
18. **Tehdyistä havainnoista annettavan raportin tulisi sisältää:**
 - (a) **otsikko;**
 - (b) **vastaanottaja (tavallisesti asiakas, joka on antanut tilintarkastajalle toimeksiannon erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta);**
 - (c) **sen taloudellisen tai muun informaation yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet ovat kohdistuneet;**
 - (d) **maininta siitä, että on suoritettu ne toimenpiteet, joista on erikseen sovittu vastaanottajan kanssa;**
 - (e) **maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa sovellettavan kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) tai relevanttien kansallisten standardien ja käytäntöjen mukaisesti;**
 - (f) **relevanteissa tapauksissa maininta siitä, että tilintarkastaja ei ole riippumaton yhteisöstä;**
 - (g) **yksilöity tarkoitus, jota varten erikseen sovitut toimenpiteet on suoritettu;**
 - (h) **luettelo nimenomaisista toimenpiteistä, jotka on suoritettu;**
 - (i) **tilintarkastajan tekemiä havainnoita koskeva kuvaus, johon sisältyy riittävän yksityiskohtaiset tiedot löydettyistä virheistä ja poikkeamista;**
 - (j) **maininta siitä, etteivät suoritettavat toimenpiteet muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minikäänlaista varmuutta;**
 - (k) **maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi suorittanut lisätoimenpiteitä taikka tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, olisi voinut tulla esille muita seikkoja, joista olisi raportoitu;**
 - (l) **maininta siitä, että raportti on rajattu niiden osapuolten käyttöön, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä;**
 - (m) **maininta (soveltuviissa tapauksissa) siitä, että raportti koskee vain siinä mainittuja osa-alueita, tilejä tai eriä tai vain mainittua taloudellista tai muuta informaatiota ja että se ei kata yhteisön tilinpäätöstä kokonaisuutena;**
 - (n) **raportin päiväys;**

- (o) **tilintarkastajan osoite; ja**
- (p) **tilintarkastajan allekirjoitus.**

Tämän standardin liitteessä 2 on esimerkki tehtyjä havaintoja koskevasta raportista, joka annetaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevan toimeksiannon yhteydessä.

Julkisen sektorin näkökulma

1. *Julkisella sektorilla suoritettavassa toimeksiannossa raporttia ei välttämättä rajata vain niiden osapuolten käyttöön, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä, vaan se on myös useampien yhteisöjen tai henkilöiden saatavilla (esimerkiksi parlamentaarinen selvitys tietystä julkisen sektorin yhteisöstä tai ministeriöstä).*
2. *On myös huomattava, että julkiselta sektorilta saatavat tehtävät vaihtelevat merkittävästi ja että on noudatettava varovaisuutta aitojen ”erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen” erottamiseksi niistä toimeksiannoista, joiden odotetaan olevan taloudelliseen informaatioon, kuten tuloksellisuusraportteihin, kohdistuvia tilintarkastuksia.*

Esimerkki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Seuraava kirje on tarkoitettu käytettäväksi tämän standardin kappaleeseen 9 liittyvänä ohjeena, eikä sitä ole tarkoitettu standardikirjeeksi. Toimeksiantokirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti.

Tilintarkastajalle tehtävän antaneen asiakkaan hallitukselle tai muille edustajille

Tämän kirjeen tarkoituksena on vahvistaa käsityksemme toimeksiannon ehdoista ja tavoitteista sekä suorittamiemme palvelujen luonteesta ja niihin liittyvistä rajoituksista. Toimeksianto suoritetaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa sovellettavan kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) mukaisesti (tai viitataan relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin), mikä mainitaan raportissamme.

Olemme sopineet seuraavien toimenpiteiden suorittamisesta sekä työemme tuloksena tekemiemme havaintojen raportoisesta teille.

(Kuvataan suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, mihin soveltuviissa tapauksissa kuuluu, että yksilöidään luettavat asiakirjat ja aineistot, henkilöt, joihin ollaan yhteydessä sekä osapuolet, joilta hankitaan vahvistukset.)

Suorittamiemme toimenpiteiden tarkoituksena on yksinomaan olla teille avuksi (mainitaan missä). Raporttiamme ei pidä käyttää mihinkään muuhun tarkoitukseen, ja se on tarkoitettu yksinomaan teidän tiedoksenne.

Suorittamamme toimenpiteet eivät muodosta ISA-standardien mukaista tilintarkastusta eivätkä ISRE-standardien mukaista yleisluonteista tarkastusta (tai viitataan relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin), eikä minkäänlaista varmuutta näin ollen ilmaista.

Odotamme henkilöstönne toimivan yhteistyössä kanssamme, ja luotamme siihen, että saamme käyttööme kaiken toimeksiantoa varten pyytämämme aineiston, dokumentaation ja muun tiedon.

Palkkiomme, joka laskutetaan työn etenemisen mukaan, perustuu toimeksiantoon osallistuvien henkilöiden käyttämään aikaan, ja lisäksi laskutamme meille syntyneet erilliskulut. Yksittäiset tuntiveloitukset vaihtelevat tehtävän vastuullisuuden sekä vaadittavan kokemuksen ja taitojen mukaan.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen kappaleen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että se vastaa käsitystänne toimeksiannon ehdoista, mukaan lukien toimenpiteet, joiden suorittamisesta olemme sopineet.

TOIMEKSIANNOT TALOUDELLISEEN INFORMAATIOON KOHDISTUVIEN ERIKSEEN
SOVITTUJEN TOIMENPITEIDEN SUORITTAMISESTA

XYZ Oy

Yhtiön ABC puolesta:

(allekirjoitus)

Nimi ja asema

Päiväys

Esimerkki tehtyjä havaintoja koskevasta raportista ostovelkojen yhteydessä

RAPORTTI TEHDYISTÄ HAVAINNOISTA

(Osapuolelle, joka on antanut tehtävän tilintarkastajalle)

Olemme suorittaneet alla luetellut erikseen sovitut toimenpiteet, jotka koskevat oheisissa liitteissä (ei sisälly tähän esimerkkiin) eriteltyjä ABC-yhtiön ostovelkoja tilanteessa (mainitaan päivä). Toimeksianto on suoritettu erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa sovellettavan liitännäispalvelustandardin (tai viitataan relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin) mukaisesti. Seuraavat toimenpiteet on suoritettu yksinomaan siksi, että niistä olisi teille apua ostovelkojen oikeellisuuden arvioimisessa:

1. Saimme käyttöömme ABC-yhtiön laatiman ostovelkojen saldoluetelon tilanteesta (päivämäärä), tarkistimme sen yhteenlaskutoimitukset ja vertasimme loppusummaa vastaavaan pääkirjatiiliin.
2. Vertasimme oheista luetteloa (ei sisälly tähän esimerkkiin) tärkeimmistä tavarantoimittajista ja heidän saamisistaan tilanteessa (päivämäärä) vastaaviin saldoluetelossa esiintyviin nimiin ja summiin.
3. Hankimme tavarantoimittajilta selvitykset tai pyysimme heitä vahvistamaan saamistensa määrän tilanteessa (päivämäärä).
4. Vertasimme kyseisiä selvityksiä tai vahvistuksia kohdassa 2 tarkoitettuihin määriin. Pyysimme täsmäytyslaskelmat ABC-yhtiöltä niistä summista, joissa oli eroa. Saamistamme täsmäytyslaskelmista yksilöimme ja luetteloidimme xxx:n ylittävät avoimena oleva laskut, hyvityslaskut ja lunastamattomat sekkit. Etsimme ja tutkimme kyseisen päivän jälkeen saadut laskut ja hyvitykset ja maksetut sekkit ja varmistimme, että niiden olisi tosiasiaassa pitänyt sisältyä avoimena oleviin eriin täsmäytyksissä.

Havaintomme ovat seuraavat:

- (a) Kohdassa 1 totesimme, että yhteenlaskutoimitukset on tehty oikein ja loppusummat täsmäävät.
- (b) Kohdassa 2 totesimme vertailtavien summien olevan yhtäpitäviä.
- (c) Kohdassa 3 totesimme, että selvitykset on saatu kaikilta asianomaisilta toimittajilta.
- (d) Kohdassa 4 totesimme, että summat joko täsmäsivät tai, jos ne eivät täsmänneet, totesimme ABC-yhtiön laatineen täsmäytyslaskelmat, ja että xxx:n ylittävät hyvitykset, laskut ja lunastamattomat sekkit oli otettu täsmäytyksissä asianmukaisesti huomioon seuraavia poikkeuksia lukuun ottamatta:

(Mainitaan poikkeukset)

Koska edellä mainitut toimenpiteet eivät muodosta ISA-standardien mukaista tilintarkastusta eivätkä ISRE-standardien mukaista yleisluonteista tarkastusta (tai viitataan relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin), emme ilmaise minkäänlaista varmuutta ostoveloista tilanteesta (päivämäärä).

Jos olisimme suorittaneet lisätoimenpiteitä taikka suorittaneet ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen tai ISRE-standardien mukaisen yleisluonteisen tarkastuksen (tai viitataan relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin), tietoomme olisi saattanut tulla muita seikkoja, joista olisimme raportoineet teille.

Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan tämän raportin ensimmäisessä kappaleessa mainittuun käyttöön ja vain teidän tiedoksenne, eikä sitä pidä käyttää muuhun tarkoitukseen eikä luovuttaa millekään muulle osapuolelle. Tämä raportti koskee vain edellä yksilöityjä tilejä ja eriä, eikä se koske ABC-yhtiön tilinpäätöstä kokonaisuutena.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

KANSAINVÄLINEN LIITÄNNÄISPALVELUSTANDARDI 4410 (UUDISTETTU)

KOKOAMISTOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan 1.7.2013 tai sen jälkeen päivittäviin,
kokoamistoimeksiannoista annettaviin raportteihin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Kokoamistoimeksianto	5–10
Standardin sitovuus	11–14
Voimaantulo	15
Tavoitteet	16
Määritelmät	17
Vaatimukset	
Kokoamistoimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	18–20
Eettiset vaatimukset	21
Ammatillinen harkinta	22
Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla	23
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	24–26
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	27
Toimeksiannon suorittaminen	28–37
Dokumentointi	38
Toimeksiannon suorittajan raportti	39–41
Soveltamista koskeva ja muu selittävä aineisto	
Standardin soveltamisala	A1–A11
Kokoamistoimeksianto	A12–A18
Eettiset vaatimukset	A19–A26
Ammatillinen harkinta	A27–A29
Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla	A30–A32

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	A33–A45
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa.....	A46–A47
Toimeksiannon suorittaminen.....	A48–A58
Dokumentointi.....	A59–A61
Toimeksiannon suorittajan raportti.....	A62–A69
Liite 1 Esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantikirjeestä	
Liite 2 Esimerkkejä kokoamistoimeksiannoista annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista	

Kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä liitännäispalvelustandardissa (ISRS) käsitellään toimeksiannon suorittajan [engl. practitioner] velvollisuuksia tämän ottaessa vastaan toimeksiannon, jossa hän avustaa johtoa mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä hankkimatta minkäänlaista varmuutta tästä informaatiosta sekä raportoi toimeksiannosta tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A1–A2)
2. Tätä standardia sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoihin. Standardia voidaan tarpeen mukaan mukautettuna soveltaa muun kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation ja muun kuin taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoihin. Jäljempänä tässä standardissa ”taloudellisella informaatiolla” tarkoitetaan ”mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota”. (Viittaus: kappaleet A3–A4)
3. Kun toimeksiannon suorittajaa pyydetään avustamaan johtoa taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä, saattaa olla tarpeellista kiinnittää asianmukaista huomiota siihen, pitäisikö toimeksianto suorittaa tämän standardin mukaisesti. Tekijöitä, jotka viittaavat siihen, että tämän standardin soveltaminen, mukaan lukien sen mukaisesti tapahtuva raportointi, voi olla asianmukaista, ovat esimerkiksi:
 - se, että sovellettava säädös tai määräys edellyttää taloudellista informaatiota ja informaatio on toimitettava julkisesti rekisteröitäväksi.
 - se, että muut ulkopuoliset kuin kootun taloudellisen informaation aiotut käyttäjät todennäköisesti yhdistävät toimeksiannon suorittajan taloudelliseen informaatioon ja on olemassa riski, että saatetaan ymmärtää väärin, missä määrin toimeksiannon suorittaja on osallisena informaatiossa, esimerkiksi:
 - jos taloudellinen informaatio on tarkoitettu muiden osapuolten kuin johdon tai hallintoelinten käyttöön tai se voidaan luovuttaa osapuolille, jotka eivät ole informaation aiottuja käyttäjiä, tai tällaiset osapuolet voivat saada informaation käyttöönsä; ja
 - jos toimeksiannon suorittajan nimi liitetään taloudelliseen informaatioon. (Viittaus: kappale A5)

Standardin suhde ISQC 1:een¹

4. Laadunvalvonnan järjestelmät, periaatteet ja menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. ISQC 1:tä sovelletaan tilintarkastusammattilaisten muodostamiin

¹ ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja

tilintarkastusyhteisöihin näiden suorittaessa kokoamistoimeksiantoja.² Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunvalvontaa yksittäisen kokoamistoimeksiannon tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisöön sovelletaan ISQC 1:tä tai vähintään yhtä tiukkoja vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A6–A11)

Kokoamistoimeksianto

5. Johto saattaa pyytää ammatissa toimivaa tilintarkastusammattilaista avustamaan yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Tämän standardin mukaisesti suoritettavan kokoamistoimeksiannon arvo taloudellisen informaation käyttäjille perustuu siihen, että toimeksiannon suorittaja soveltaa kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustaan ja noudattaa ammatillisia standardeja, relevantit eettiset vaatimukset mukaan lukien, ja siihen, että kommunikoidaan selkeästi, millä tavoin ja kuinka laajasti toimeksiannon suorittaja on osallisena kootussa taloudellisessa informaatiossa. (Viittaus: kappaleet A12–A15)
6. Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, toimeksiannon suorittajan ei edellytetä vahvistavan sen tiedon oikeellisuutta tai täydellisyyttä, jonka johto antaa kokoamista varten, eikä muutoin kokoavan evidenssiä antaakseen tilintarkastuslausunnon tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöksen taloudellisen informaation laatimisesta.
7. Johto on edelleen vastuussa taloudellisesta informaatiosta sekä perusteesta, jolla se laaditaan ja esitetään. Tähän vastuuseen kuuluu myös harkinnan käyttö, jota johdolta edellytetään taloudellisen informaation laatimisen ja esittämisen suhteen, mukaan lukien asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen sekä tarvittaessa kohtuullisten kirjanpidollisten arvioiden muodostaminen. (Viittaus: kappaleet A12–A13)
8. Tässä standardissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eikä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Tämän standardin mukainen toimeksianto suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat hyväksyneet tietyt kokoamistoimeksiannon suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. (Viittaus: kappaleet A12–A13)
9. Kokoamistoimeksiannon kohteena olevaa taloudellista informaatiota saatetaan tarvita erilaisiin tarkoituksiin, kuten:
 - (a) säädöksen tai määräyksen mukaisten pakollista säännöllistä taloudellista raportointia koskevien vaatimusten noudattamiseksi; tai
 - (b) tarkoituksiin, jotka eivät liity säädöksen tai määräyksen mukaiseen pakolliseen taloudelliseen raportointiin, esimerkiksi:
 - johdolle tai hallintoelimille, laadittuna heidän erityisiin tarkoituksiinsa soveltuvalla perusteella (esimerkiksi taloudellisen informaation laatiminen sisäiseen käyttöön).

² ISQC 1, kappale 4

- ulkopuolisille tuotettavaa säännöllistä taloudellista raportointia varten, esimerkiksi sopimuksen tai muunlaisen järjestelyn nojalla (esimerkiksi rahoittajataholla toimitettava taloudellinen informaatio, jolla tuetaan avustuksen saamista tai jatkumista).
 - liiketoimien toteuttamista varten, esimerkiksi tueksi liiketoimelle, johon liittyy yhteisön omistus- tai rahoitusrakenteiden muutoksia (kuten sulautuminen tai yritysosto).
10. Taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä voidaan käyttää erilaisia tilinpäätösnormistoja, jotka vaihtelevat yksinkertaisesta yhteisökohtaisesta laskentaperustasta vakiintuneisiin tilinpäätösstandardeihin. Tilinpäätösnormisto, jota johto käyttää taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä, riippuu yhteisön luonteesta ja informaation aiotusta käytöstä. (Viittaus: kappaleet A16–A18)

Standardin sitovuus

11. Tässä standardissa on sitä noudattavalle toimeksiannon suorittajalle tavoitteet, jotka antavat taustan tämän standardin vaatimuksille ja joiden on tarkoitus auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsitys siitä, mitä kokoamistoimeksiannossa pitää saavuttaa.
12. Tämä standardi sisältää vaatimuksia, jotka ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä” ja jotka on tarkoitettu mahdollistamaan sen, että toimeksiannon suorittaja täyttää esitetyt tavoitteet.
13. Lisäksi tämä standardi sisältää johdantoaineistoa, määritelmiä sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, jotka antavat relevanttia taustaa standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle.
14. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään aseteta vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa, josta on apua vaatimuksia sovellettaessa.

Voimaantulo

15. Tätä standardia sovelletaan 1.7.2013 tai sen jälkeen päivättäviin, kokoamistoimeksiannoista annettaviin raportteihin.

Tavoitteet

16. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena tämän standardin mukaisessa toimeksiannossa on:
- (a) soveltaa kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemusta avustaakseen johtoa taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti johdolta saatavan informaation pohjalta; ja
 - (b) raportoida tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

Määritelmät

17. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät kansainvälisten tilintarkastusalan standardien ("käsikirja") termistöön³, jossa kuvataan yhdenmukaisen tulkinnan avuksi myös muita tässä standardissa esiintyviä termejä. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) *Sovellettava tilinpäätösnormisto* – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet noudattavat taloudellisen informaation laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja taloudellisen informaation tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädös tai määräys edellyttää. (Viittaus: kappaleet A30–A32)
 - (b) *Kokoamistoimeksianto* – Toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustaan avustaakseen johtoa yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä raportoi tämän standardin edellyttämällä tavalla. Sanoja "koota" "kokoaminen" ja "koottu" käytetään kaikkialla tässä standardissa tässä asiayhteydessä.
 - (c) *Toimeksiannosta vastuullinen henkilö* – Partneri tai muu tilintarkastusyhteisössä toimiva henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen järjestön, oikeudellisen tahon tai sääntelyelimen asianmukaisesti hyväksymä.
 - (d) *Toimeksiantotiimi* – Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja muut henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa toimenpiteitä. Tämä ei sisällä tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevia ulkopuolisia erityisasiantuntijoita.
 - (e) *Virheellisyys* – Ero taloudellisessa informaatiossa esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Silloin kun taloudellinen informaatio on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka toimeksiannon suorittajan harkinnan

³ Termistö, joka liittyy IAASB:n julkaisemiin kansainvälisiin standardeihin teoksessa *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (the Handbook) ja vastaavassa suomenkielisessä julkaisussa *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*.

mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty.

- (f) *Toimeksiannon suorittaja* – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka suorittaa kokoamistoimeksiannon. Termi kattaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muut toimeksiantotiimin jäsenet sekä soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevantissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.
- (g) *Relevantit eettiset vaatimukset* – Eettiset vaatimukset, jotka koskevat toimeksiantotiimiä tämän suorittaessa kokoamistoimeksiantoja. Näihin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBA:n julkaisun *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) osat A ja B (lukuun ottamatta osan B lukua 290 *Riippumattomuus – tilintarkastustoimeksiannot ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* ja lukua 291 *Riippumattomuus – muut varmennustoimeksiannot*), sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. (Viittaus: kappale A21)

Vaatimukset

Kokoamistoimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti

18. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

19. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos tietty vaatimus ei ole kokoamistoimeksiannon kannalta relevantti, esimerkiksi jos vaatimuksessa tarkoitettut olosuhteet eivät vallitse toimeksiannossa.
20. Toimeksiannon suorittaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kokoamistoimeksiannon kannalta.

Eettiset vaatimukset

21. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava relevantteja eettisiä vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A19–A26)

Ammatillinen harkinta

22. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa suorittaessaan kokoamistoimeksiantoa. (Viittaus: kappaleet A27–A29)

Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla

23. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu:
- (a) jokaisen hänelle osoitetun kokoamistoimeksiannon yleisestä laadusta; ja
 - (b) toimeksiannon suorittamisesta tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti: (viittaus: kappale A30)
 - (i) noudattamalla asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen suhteen asianmukaisia menettelytapoja; (viittaus: kappale A31)
 - (ii) varmistumalla sitä, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys kokoamistoimeksiannon suorittamiseksi;
 - (iii) olemalla tarkkaavainen sen varalta, että toimeksiantotiimin jäsenet eivät noudata relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja päättämällä asianmukaisista toimenpiteistä, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee seikkoja, jotka viittaavat siihen, että joku tai jotkut toimeksiantotiimin jäsenet eivät ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia; (viittaus: kappale A32)
 - (iv) ohjaamalla ja valvomalla toimeksiantoa ja suorittamalla sen amatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
 - (v) ottamalla vastuun siitä, että toimeksiannosta ylläpidetään asianmukaista dokumentaatiota.

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Asiakassuhteiden jatkaminen, toimeksiannon hyväksyminen ja toimeksiannon ehdoista sopiminen

24. Toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä toimeksiantoa, ellei hän ole sopinut johdon ja, jos toimeksiantajana on muu taho, tämän kanssa toimeksiannon ehdoista, mukaan lukien:
- (a) taloudellisen informaation aiottu käyttö ja jakelu sekä soveltuviissa tapauksissa joko sen käyttöä tai jakelua mahdollisesti koskevat rajoitukset; (viittaus: kappaleet A20, A33–A34, A37–A38)
 - (b) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen; (viittaus: kappaleet A20, A35–A38)
 - (c) kokoamistoimeksiannon tavoite ja laajuus; (viittaus: kappale A20)
 - (d) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet, mukaan lukien vaatimus relevanttien eettisten vaatimusten noudattamisesta; (viittaus: kappale A20)
 - (e) johdon velvollisuudet, jotka koskevat: (viittaus: kappaleet A39–A41)

- (i) taloudellista informaatiota sekä sen laatimista ja esittämistä sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on hyväksyttävä ottaen huomioon taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiottu käyttäjät;
 - (ii) niiden aineistojen, asiakirjojen, selitysten ja muun informaation, jotka johto antaa kokoamistoimeksiannosta varten, oikeellisuutta ja täydellisyyttä; ja
 - (iii) taloudellisen informaation laadinnassa ja esittämisessä tarvittavia harkintaan perustuvia ratkaisuja, mukaan lukien ratkaisut, joiden tekemisessä toimeksiannon suorittaja saattaa avustaa kokoamistoimeksiannon aikana; ja (viittaus: kappale A27)
- (f) toimeksiannon suorittajan raportin odotettu muoto ja sisältö.
25. Toimeksiannon suorittajan on kirjattava toimeksiannon sovitut ehdot toimeksiannokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen ennen toimeksiannon suorittamista. (Viittaus: kappaleet A42–A44)

Jatkuvat toimeksiannot

26. Jatkuvissa kokoamistoimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet, mukaan lukien muutokset toimeksiannon hyväksymiseen liittyvissä seikoissa, toimeksiannon ehtojen muuttamista ja onko tarpeellista muistuttaa johtoa toimeksiannon nykyisistä ehdoista. (Viittaus: kappale A45)

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

27. Toimeksiannon suorittajan on kokoamistoimeksiannon aikana kommunikoitava johdon tai hallintoelinten kanssa, sen mukaan kuin on asianmukaista, oikea-aikaisesti kaikista kokoamistoimeksiannosta koskevista seikoista, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tai hallintoelinten tietoon, sen mukaan kuin on asianmukaista. (Viittaus: kappaleet A46–A52)

Toimeksiannon suorittaminen

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys

28. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava seuraavista seikoista riittävä käsitys pystyäkseen suorittamaan kokoamistoimeksiannon: (viittaus: kappaleet A48–A50)
- (a) yhteisön liiketoiminta ja toiminnot, mukaan lukien yhteisön kirjanpitojärjestelmä ja -aineistot; sekä
 - (b) sovellettava tilinpäätösnormisto, mukaan lukien sen soveltaminen yhteisön toimialalla.

Taloudellisen informaation kokoaminen

29. Toimeksiannon suorittajan on koottava taloudellinen informaatio käyttäen johdon antamia aineistoja, asiakirjoja, selityksiä ja muuta informaatiota, mukaan lukien merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut.
30. Toimeksiannon suorittajan on keskusteltava johdon tai hallintoelinten kanssa, sen mukaan kuin on asianmukaista, niistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, joiden tekemisessä toimeksiannon suorittaja on avustanut taloudellista informaatiota koottaessa. (Viittaus: kappale A51)
31. Ennen toimeksiannon loppuunsaattamista toimeksiannon suorittajan on luettava koottu taloudellinen informaatio ottaen huomioon yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista muodostamansa käsitys ja sovellettava tilinpäätösnormisto. (Viittaus: kappale A52)
32. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee kokoamistoimeksiannon aikana, että johdolta kokoamistoimeksiannosta varten saadut aineistot, asiakirjat, selitykset tai muu informaatio, mukaan lukien merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, ovat epätäydellisiä, virheellisiä tai muulla tavoin epätyytyttäviä, toimeksiannon suorittajan on saatettava tämä johdon tietoon ja pyydyttävä uutta tai korjattua informaatiota.
33. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty saattamaan toimeksiannosta päätökseen, koska johdolta ei ole saatu pyydyttäviä aineistoja, asiakirjoja, selityksiä tai muuta informaatiota, mukaan lukien merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta ja ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille luopumiseen johtaneet syyt. (Viittaus: kappale A58)
34. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee toimeksiannon aikana, että:
- kootussa taloudellisessa informaatiossa ei asianmukaisella tavalla viitata sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tai kuvata sitä; (viittaus: kappale A53)
 - koottuun taloudelliseen informaatioon tarvitaan muutoksia, jottei se olisi olennaisesti virheellistä; tai (viittaus: kappaleet A54–A56)
 - koottu taloudellinen informaatio on muutoin harhaanjohtavaa, (viittaus: kappale A57)
- toimeksiannon suorittajan on ehdotettava asianmukaisia muutoksia johdolle.
35. Jos johto kieltäytyy tekemästä ehdotettuja muutoksia koottuun taloudelliseen informaatioon tai ei salli toimeksiannon suorittajan tehdä niitä, toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta ja ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille luopumiseen johtaneet syyt. (Viittaus: kappale A58)
36. Jos toimeksiannosta ei ole mahdollista luopua, toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, mitkä ovat kyseisissä olosuhteissa hänen ammatilliset ja oikeudelliset velvollisuutensa.

37. Toimeksiannon suorittajan on saatava johdon tai hallintoelinten, sen mukaan kuin on asianmukaista, hyväksyntä sille, että nämä ovat ottaneet vastuun kootun taloudellisen informaation lopullisesta versiosta. (Viittaus: kappale A68)

Dokumentointi

38. Toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon: (viittaus: kappaleet A59–A61)
- (a) kokoamistoimeksiannon aikana esiin tulevat merkittävät seikat ja se, kuinka toimeksiannon suorittaja on käsitellyt niitä;
 - (b) tieto siitä, kuinka koottu taloudellinen informaatio täsmää sen pohjana oleviin johdolta saataviin aineistoihin, asiakirjoihin, selityksiin ja muuhun informaatioon; ja
 - (c) jäljennös kootun taloudellisen informaation lopullisesta versiosta, josta johto tai hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun, sekä toimeksiannon suorittajan raportista. (Viittaus: kappale A68)

Toimeksiannon suorittajan raportti

39. Toimeksiannon suorittajan raportin eräs tärkeä tarkoitus on kommunikoida selkeästi kokoamistoimeksiannon luonne sekä toimeksiannon suorittajan rooli ja velvollisuudet toimeksiannossa. Toimeksiannon suorittajan raportissa ei esitetä taloudellisesta informaatiosta minkäänlaista lausuntoa tai johtopäätöstä.
40. Toimeksiannon suorittajan raportin, joka annetaan kokoamistoimeksiannosta, on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavat osat: (viittaus: kappaleet A62–A63, A69)
- (a) raportin otsikko;
 - (b) vastaanottaja(t) toimeksiannon ehtojen edellyttämällä tavalla: (viittaus: kappale A64)
 - (c) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja on koonnut taloudellisen informaation johdolta saadun informaation pohjalta;
 - (d) kuvaus johdon tai hallintoelinten, sen mukaan kuin on asianmukaista, velvollisuuksista kokoamistoimeksiannon ja taloudellisen informaation suhteen;
 - (e) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen ja, jos käytetään erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, kuvaus tästä erityistä tarkoitusta varten sovellettavasta tilinpäätösnormistosta tai viittaus taloudelliseen informaatioon sisältyvään kuvaukseen siitä;
 - (f) taloudellisen informaation yksilöiminen, mukaan lukien sen jokaisen osan otsikko, jos siinä on useampia osia, sekä päivä, jolle se on laadittu, tai ajanjakso, jota se koskee;

- (g) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista taloudellisen informaation kokoamisessa, mukaan lukien että toimeksianto on suoritettu tämän standardin mukaisesti ja että toimeksiannon suorittaja on noudattanut relevantteja eettisiä vaatimuksia;
 - (h) kuvaus siitä, mitä kokoamistoimeksiintoon kuuluu tämän standardin mukaan;
 - (i) selostukset siitä, että
 - (i) koska kokoamistoimeksiinto ei ole varmennustoimeksiinto, toimeksiannon suorittajan ei tarvitse varmistua johdolta kokoamista varten saatavan informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä; ja
 - (ii) näin ollen toimeksiannon suorittaja ei esitä tilintarkastuslausuntoa eikä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko taloudellinen informaatio laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
 - (j) jos informaatio on laadittu käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, selittävä kappale, jossa (viittaus: kappaleet A65–A67)
 - (i) kuvataan tarkoitus, jota varten taloudellinen informaatio on laadittu, sekä tarvittaessa aiotut käyttäjät, tai viitataan taloudelliseen informaatioon sisältyvään liitetietoon, jossa tämä tieto esitetään; ja
 - (ii) kiinnitetään raportin lukijoiden huomiota siihen, että taloudellinen informaatio on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti ja ettei se tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin;
 - (k) toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä;
 - (l) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus;
 - (m) toimeksiannon suorittajan osoite.
41. Toimeksiannon suorittajan on päivättävä raportti sille päivälle, jona hän on saattanut kokoamistoimeksiannon päätökseen tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappale A68)

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala

Yleisiä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 1)

- A1. Kokoamistoimeksiannossa, jossa toimeksiantajana on muu taho kuin yhteisön johto tai hallintoelimet, tätä standardia voidaan soveltaa tarpeen mukaan mukautettuna.

- A2. Toimeksiannon suorittajan avustaessa yhteisön johtoa yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä hänen osallisuutensa palveluihin tai toimintoihin voi toteutua useassa eri muodossa. Kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon tällaisten palvelujen tai toimenpiteiden suorittamisesta yhteisölle tämän standardin mukaisesti, hänen yhteytensä kyseiseen informaatioon kommunikoidaan toimeksiannosta annettavassa toimeksiannon suorittajan raportissa tämän standardin edellyttämässä muodossa. Toimeksiannon suorittajan raportti sisältää nimenomaisen maininnan tämän standardin noudattamisesta.

Soveltaminen muun kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoihin (viittaus: kappale 2)

- A3. Tässä standardissa käsitellään toimeksiantoja, joissa toimeksiannon suorittaja avustaa johtoa mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Standardia voidaan kuitenkin soveltaa tarpeen mukaan mukautettuna, kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon, jossa hän avustaa johtoa muun taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Esimerkkejä tästä ovat:
- taloudellinen pro forma -informaatio.
 - tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio, mukaan lukien budjetit tai ennusteet.
- A4. Toimeksiantojen suorittajat voivat myös ottaa vastaan toimeksiantoja, joissa he avustavat johtoa muun kuin taloudellisen informaation, esimerkiksi kasvihuonekaasuraporttien, tilastotietojen tai muiden viranomaisille toimitettavien ilmoitusten laatimisessa ja esittämisessä. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi soveltaa tätä standardia tarpeen mukaan mukautettuna sen mukaan kuin tämän tyyppisissä toimeksiannoissa on relevanttia.

Tämän standardin soveltamisen kannalta relevantteja huomioitava seikkoja (viittaus: kappale 3)

- A5. Tämän standardin pakollisesta soveltamisesta saatetaan määrätä kansallisessa sääntelyssä, joka koskee toimeksiantojen suorittajan saamia toimeksiantoja yhteisön taloudellisen informaation laatimisen ja esittämisen kannalta relevanttien palvelujen tuottamisesta (esimerkiksi liittyen julkista rekisteröintiä varten vaadittavan mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen laatimiseen). Jos pakollisesta soveltamisesta ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, sovellettavissa ammatillisissa standardeissa eikä muutoin, toimeksiannon suorittaja saattaa tästä huolimatta tehdä johtopäätöksen, että tämän standardin soveltaminen on kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Suhde ISQC 1:een (viittaus: kappale 4)

- A6. ISQC 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä liitännäispalveluille, kokoamistoimeksiannot mukaan lukien. Nämä velvollisuudet kohdistuvat siihen, että luodaan:

- tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmä; ja
 - tähän liittyvät tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet laadunvalvontajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi sekä toimenpiteet näiden periaatteiden toteuttamiseksi ja niiden noudattamisen seuraamiseksi.
- A7. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisö on velvollinen luomaan ja ylläpitämään laadunvalvontajärjestelmän, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:
- (a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja
 - (b) tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.⁴
- A8. Maa tai oikeudenkäyttöalue, joka ei ole ottanut ISQC 1:tä käyttöön kokoamistoi-
meksiannoissa, voi asettaa vaatimuksia tällaisia toimeksiantoja suorittavien tilin-
tarkastusyhteisöjen laadunvalvonnalle. Tämän standardin kohdat, jotka koskevat
toimeksiannon tasolla tapahtuvaa laadunvalvontaa, perustuvat siihen lähtökoh-
taan, että noudatettavat laadunvalvontavaatimukset ovat vähintään yhtä tiukko-
ja kuin ISQC 1:n mukaiset vaatimukset. Tämä toteutuu, kun nämä vaatimukset
velvoittavat tilintarkastusyhteisöä saavuttamaan ISQC 1:n vaatimusten mukaiset
tavoitteet, mukaan lukien luomaan laadunvalvontajärjestelmä, johon sisältyy jo-
kaista seuraavaa osa-aluetta koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat:
- laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - relevantit eettiset vaatimukset;
 - asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatka-
minen;
 - henkilöresurssit;
 - toimeksiannon suorittaminen; ja
 - seuranta.
- A9. Toimeksiantotiimit ovat tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän puit-
teissa velvollisia ottamaan käyttöön toimeksiantoon sovellettavat laadunvalvon-
tamenettelyt.
- A10. Ellei tilintarkastusyhteisön tai muiden osapuolten antama informaatio anna viit-
teitä muusta, toimeksiantotiimi saa luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvonta-
järjestelmään. Toimeksiantotiimi voi luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvon-
tajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:
- henkilöstön pätevyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
 - asiakassuhteiden ylläpito niiden hyväksymistä ja jatkamista koskevien
järjestelmien avulla.

⁴ ISQC 1, kappale 11

- säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seuranta-prosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia, jotka voivat vaikuttaa kokoamistoimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi tarkastella toimenpiteitä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tilanteen korjaamiseksi ja jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö katsoo riittäviksi kyseisen kokoamistoimeksiannon yhteydessä.

- A11. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei kokoamistoimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Kokoamistoimeksianto

Termien ”johto” ja ”hallintoelimet” käyttäminen (viittaus: kappaleet 5, 7–8)

- A12. Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet vaihtelevat eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla sekä erityyppisissä yhteisöissä. Nämä erot vaikuttavat siihen, kuinka toimeksiannon suorittaja soveltaa tämän standardin johtoa tai hallintoelimiä koskevia vaatimuksia. Näin ollen kaikkialla tässä standardissa käytettävä ilmaus ”johto ja soveltuviin tapauksiin hallintoelimet” on tarkoitettu kiinnittämään toimeksiannon suorittajan huomiota siihen, että johtamis- ja hallintorakenteet ja -järjestelyt voivat poiketa toisistaan erilaisissa yhteisöympäristöissä.
- A13. Erilaiset taloudellisen informaation laatimiseen ja ulkoiseen taloudelliseen raportointiin liittyvät velvollisuudet kuuluvat joko johdolle tai hallintoelimille sellaisenaan tekijöiden mukaisesti kuin:
- yhteisön resurssit ja rakenne.
 - johdon ja hallintoelinten roolit yhteisössä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaisesti, tai jos yhteisöön ei sovelleta sääntelyä, yhteisöä varten luotujen virallisten hallinto- tai tilivelvollisuusjärjestelyjen mukaisesti (esimerkiksi sen mukaan, mitä on kirjattu sopimuksiin taikka sääntöihin tai muuntotyypiseen asiakirjaan, jolla yhteisö on perustettu).

Monissa pienissä yhteisöissä ei useinkaan ole erotettu johdon ja hallintoelinten rooleja tai hallintoelimet osallistuvat myös yhteisön johtamiseen. Useimmissa muissa tapauksissa, erityisesti suuremmissa yhteisöissä, johto vastaa yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen hoitamisesta ja sitä koskevasta raportoinnista, kun taas hallintoelimet valvovat johtoa. Suuremmissa yhteisöissä hallintoelimet ovat usein velvollisia hyväksymään yhteisön taloudellisen informaation tai ottavat sen hyväksymisen tehtäväkseen, erityisesti kun informaatio on tarkoitettu ulkopuolisten käyttöön. Suurissa yhteisöissä hallintoelimen alaryhmällä, kuten tarkastusvaliokunnalla, on usein tiettyjä valvontavelvollisuuksia. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla yhteisön tilinpäätöksen laatiminen tietyn normiston mukaisesti on juridisesti hallintoelinten vastuulla, ja toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla siitä vastaa johto.

Osallisuus muissa toimenpiteissä, jotka liittyvät taloudellisen informaation laatimiseen ja esittämiseen (viittaus: kappale 5)

- A14. Kokoamistoimeksiannon laajuus vaihtelee toimeksiannon olosuhteista riippuen. Siihen kuuluu kuitenkin kaikissa tapauksissa johdon avustamista yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätösnormiston mukaisesti johdolta saatavan informaation pohjalta. Joissakin kokoamistoimeksiannoissa johto on mahdollisesti jo itse laatinut taloudellisen informaation luonnoksena tai alustavassa muodossa.
- A15. Toimeksiannon suorittaja voi saada kokoamistoimeksiannon lisäksi toimeksiannon myös tiettyjen muiden toimenpiteiden suorittamisesta johdon puolesta. Toimeksiannon suorittajaa saatetaan esimerkiksi pyytää myös kokoamaan, luokittelemaan ja yhdistelemään yhteisön kirjanpitoon sisältyviä tietoja ja käsittelemään kirjanpitoaineiston muodossa olevia tietoja aina tilikohtaisen tuloslaskelman ja taseen tuottamiseen saakka. Tilikohtaista tuloslaskelmaa ja tasetta käytettäisiin sitten pohjatietona, josta toimeksiannon suorittaja voi koota tämän standardin mukaisen kokoamistoimeksiannon kohteena olevan taloudellisen informaation. Näin on usein pienissä yhteisöissä, joilla ei ole kehittyneitä kirjanpitojärjestelmiä, tai yhteisöissä, jotka haluavat ulkoistaa kirjanpitoaineiston tuottamisen ulkopuolisille palveluntuottajille. Tässä standardissa ei käsitellä sellaisia lisätoimenpiteitä, joita toimeksiannon suorittaja saattaa suorittaa johdon avustamiseksi muilla alueilla ennen yhteisön tilinpäätöksen kokoamista.

Tilinpäätösnormistot (viittaus: kappale 10)

- A16. Taloudellinen informaatio voidaan laatia sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään:
- laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto”); tai
 - tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”erityistä tarkoitusta varten sovellettava tilinpäätösnormisto”).
- Taloudellisen informaation muoto ja sisältö määräytyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella. Tilinpäätösnormistoista voidaan joissakin tapauksissa käyttää nimitystä ”laatimisperusta”.
- A17. Esimerkkejä tavanomaisesti käytettävistä yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevista normistoista ovat:
- IFRS-standardit ja vakiintuneet kansalliset tilinpäätösstandardit, joita sovelletaan julkisesti listattuihin yhteisöihin.
 - pk-IFRS (International Financial Reporting Standards for Small- and Medium-Sized Entities) sekä pieniin ja keskisuuriin yhteisöihin sovellettavat vakiintuneet kansalliset tilinpäätösstandardit.
- A18. Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten sovellettavista tilinpäätösnormistoista, joita voidaan käyttää riippuen taloudellisen informaation erityisestä tarkoituksesta, ovat:

- veroperusteinen laatimisperusta, jota käytetään taloudellisen informaation laatimiseen tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämiseksi.
- kun kyseessä ovat yhteisöt, joilta ei edellytetä vakiintuneen tilinpäätösnormiston noudattamista:
 - tietyn yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa käytettävä laatimisperusta, joka on asianmukainen taloudellisen informaation aiottuun käyttötarkoitukseen ja yhteisön olosuhteisiin nähden (esimerkiksi käytetään maksuperusteista laatimisperustetta ja tehdään valikoituja jaksotuksia, esimerkiksi kirjataan myyntisaamiset ja ostovelat, ja tuotetaan tase ja tuloslaskelma, tai sovelletaan vakiintunutta tilinpäätösnormistoa, jota mukautetaan sopivaksi siihen erityiseen tarkoitukseen, jota varten taloudellinen informaatio laaditaan).
 - maksuperusteinen laatimisperusta, joka johtaa kassaan- ja kassastamaksuja koskevaan laskelmaan (esimerkiksi kassastamaksut ylittävien kassaanmaksujen kohdistamiseksi vuokrakiinteistön omistajille taikka kerhon käteisvarojen muutosten osoittamiseksi).

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 21)

A19. IESBAn eettisten sääntöjen osassa A asetetaan ammatillisen etiikan peruseriaatteen, joita toimeksiantojen suorittajien täytyy noudattaa, sekä annetaan käsitteellinen viitekehys näiden periaatteiden soveltamista varten. Peruseriaatteen ovat

- (a) rehellisyys;
- (b) objektiivisuus;
- (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
- (d) salassapitovelvollisuus; ja
- (e) ammatillinen käyttäytyminen.

IESBAn eettisten sääntöjen osassa B havainnollistetaan käsitteellisen viitekehyyden soveltamista tietyissä tilanteissa. IESBAn eettisten sääntöjen mukaan toimitaessa on tunnistettava relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavat uhat ja vastattava niihin asianmukaisesti.

Eettisiä näkökohtia, jotka liittyvät siihen, että toimeksiannon suorittaja yhdistetään informaatioon (viittaus: kappaleet 21, 24(a)–(d))

A20. IESBAn eettisten sääntöjen⁵ mukaan tilintarkastusammattilainen ei rehellisyyden periaatetta noudattaessaan saa tietoisesti tulla yhdistetyksi raportteihin, viranomaisilmoituksiin, kommunikaatioon tai muuhun tietoon silloin, kun hän uskoo, että kyseinen tieto:

⁵ IESBAn eettiset säännöt, kappale 110.2

- (a) sisältää olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen;
- (b) sisältää huolimattomasti tuotettuja väitteitä tai tietoa; tai
- (c) ei sisällä jotakin vaadittua tietoa, tai vaadittu tieto esitetään epäselvästi, kun tällainen tiedon puuttuminen tai epäselvyys olisi harhaanjohtavaa.

Kun tilintarkastusammattilainen saa tietää, että hänet on yhdistetty tällaiseen tietoon, hänen täytyy IESBAn eettisten sääntöjen mukaan ryhtyä toimenpiteisiin, jottei häntä enää yhdistettäisi kyseiseen tietoon.

Riippumattomuus (viittaus: kappaleet 17(g), 21)

- A21. Vaikka IESBAn eettisten sääntöjen⁶ osan B lukua 290 *Riippumattomuus – tilintarkastustoimeksiannot ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* ja lukua 291 *Riippumattomuus – muut varmennustoimeksiannot* ei sovelleta kokoamistoi-
meksiantoihin, kansallisissa eettisissä säännöissä taikka säädöksissä tai määräyk-
sissä on saatettu asettaa riippumattomuutta koskevia vaatimuksia tai siitä esitettä-
viä tietoja koskevia sääntöjä.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle

- A22. Säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset saattavat:

- (a) edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuo-
lelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- (b) asettaa velvollisuuksia, joiden mukaan raportoiminen yhteisön ulkopuo-
lelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa
asianmukaista.⁷

- A23. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kysei-
sissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

- (a) säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät toimeksi-
annon suorittajalta raportointia;
- (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien
eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja
määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen; tai
- (c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eet-
tisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin.

- A24. Tämän standardin kappaleen 28 mukaan toimeksiannon suorittajalta ei odote-
ta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin kokoamistoi-

⁶ [Viittaukset koskevat eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

⁷ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.51–225.52.

meksiannon suorittamiseksi on tarpeellista. Säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan toimeksiannon suorittajan saatetaan kuitenkin odottaa soveltavan tietämystään, ammatillista harkintaa ja erityisasiantuntemustaan toimiessaan säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

- A25. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi joissakin olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä raportoinnin yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella. Toisissa tapauksissa raportoinnin säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäilyllä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella ei katsottaisi olevan relevanttien eettisten vaatimusten mukaisen salassapitovelvollisuuden rikkomista.⁸
- A26. Toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä), juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista taikka sääntelyahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädökset tai määräykset kieltävät sen tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista).⁹

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappaleet 22, 24(e)(iii))

A27. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä kokoamistoimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevanttien eettisten vaatimusten ja tämän standardin vaatimusten tulkinta ja kokoamistoimeksiannon aikana tarvittavat asiantuntemukseen perustuvat päätökset edellyttävät relevantin tietämyksen ja kokemuksen soveltamista toimeksiannon tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Ammatillinen harkinta on tarpeellista erityisesti, kun toimeksiantoon kuuluu yhteisön johdon avustamista päätöksissä, jotka koskevat:

- yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä käytettävän tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä ottaen huomioon taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiottu käyttäjät.
- tilinpäätösnormiston soveltamista, mukaan lukien:
 - asianmukaisten kyseiseen normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitseminen;
 - tarvittavien kirjanpidollisten arvioiden muodostaminen taloudellisen informaation laatimiseksi ja esittämiseksi kyseisen normiston mukaisesti; ja

⁸ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 140.7 ja 225.53.

⁹ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 225.55

- taloudellisen informaation laatiminen ja esittäminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Toimeksiannon suorittaja avustaa johtoa aina perustuen siihen, että johto tai hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, ymmärtävät taloudellisessa informaatiossa kuvastuvat merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja hyväksyvät vastuunsa näistä ratkaisuista.

- A28. Ammatilliseen harkintaan kuuluu relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tämän standardin, kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa tehtäessä asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen kokoamistoimeksiannon olosuhteissa.
- A29. Ammatillisen harkinnan käyttäminen perustuu yksittäisissä toimeksiannoissa toiseikkoihin ja olosuhteisiin, jotka ovat toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannosta annettavan raportin päiväkseen mennessä, mukaan lukien:
- soveltuviissa tapauksissa muissa yhteisölle suoritetuissa toimeksiannoissa (esimerkiksi veropalveluissa) hankittu tietämys.
 - toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista, mukaan lukien sen kirjanpitojärjestelmä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisön toimialalla.
 - se, missä määrin taloudellisen informaation laatiminen ja esittäminen edellyttää johdolta harkinnan käyttöä.

Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla (viittaus: kappale 23(b))

- A30. Ottaessaan vastuun kunkin toimeksiannon yleisestä laadusta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämässään asianmukaisissa viesteissä sitä, kuinka tärkeää toimeksiannossa saavutettavan laadun kannalta on:
- (a) tehdä ammatillisten standardien mukaista sekä määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä;
 - (b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja siten kuin ne ovat sovellettavissa; ja
 - (c) antaa toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tämän standardin mukaisesti.

Asiakassuhteiden ja kokoamistoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 23 (b)(i))

- A31. ISQC 1 edellyttää, että tilintarkastusyhteisö hankkii kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomansa tiedot ennen kuin se hyväksyy toimeksiannon uudelta asiakkaalta, kun se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta, ja kun se harkitsee uuden toimeksiannon hyväksymistä nykyiseltä asiakkaalta. Informaatioon, josta on apua toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle tämän ratkaisussa, onko asiakassuhteiden ja kokoamistoimeksiantojen hyväksyminen tai jatkaminen

asianmukaista, voi kuulua tieto tärkeimpien omistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten rehellisyydestä. Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa toimeksiannon asianmukaiseen suorittamiseen, toimeksiantoa ei ehkä ole asianmukaista hyväksyä.

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen toimeksiantoa suoritettaessa (viittaus: kappale 23(b)(iii))

- A32. ISQC 1:ssä asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvollisuus luoda toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat relevantteja eettisiä vaatimuksia. Tässä standardissa määrätään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksista, jotka koskevat eettisten vaatimusten noudattamista toimeksiantotilauksissa.

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoituksen yksilöiminen (viittaus: kappale 24(a))

- A33. Taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus perustuu sovellettavaan säädökseen tai määräykseen tai muihin yhteisön taloudellisen informaation tuottamista koskeviin järjestelyihin pitäen mielessä aiottuina käyttäjinä olevien yhteisön sisäisten tai ulkoisten osapuolten taloudellisen informaation tarpeet. Esimerkkinä tästä on taloudellinen informaatio, jota yhteisöltä vaaditaan ulkopuolisten, kuten toimittajatahojen, pankkien tai muiden rahoittajien kanssa toteutettavia liiketoimia tai rahoitushakemuksia varten.
- A34. Siihen, että toimeksiannon suorittaja yksilöi taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoituksen, kuuluu myös käsityksen muodostaminen sellaisista tekijöistä kuin johdon tai, silloin kun tämä on sovellettavissa, hallintoelinten erityisistä tarkoituksista, joita kokoamistoimeksiantoa pyytämällä on tarkoitus palvella, sekä, jos toimeksiantajana on muu taho, tämän tahon erityisistä tarkoituksista. Esimerkiksi avustusta myöntävä taho voi vaatia yhteisöltä tilintarkastusammattilaisen koostamaa taloudellista informaatiota saadakseen tietystä muodossa tuotettua tietoa erityisistä yhteisön liiketoimintaan tai toimintoihin liittyvistä näkökohdista avustuksen myöntämistä tai nykyisen avustuksen jatkamista koskevan päätöksen tueksi.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (viittaus: kappaleet 17(a), 24(b))

- A35. Päätös siitä, mitä tilinpäätösnormistoa johto soveltaa taloudellisessa informaatioissa, tehdään perustuen toimeksiannon sovituihin ehdoissa kuvattuun informaation aiottuun käyttötarkoitukseen sekä mahdollisen sovellettavan säädöksen tai määräyksen vaatimuksiin.
- A36. Esimerkiksi seuraavat tekijät viittaavat siihen, että voi olla relevanttia harkita, onko tilinpäätösnormisto hyväksyttävä:
- yhteisön luonne ja se, onko kyseessä säännelty yhteisömuoto, esimerkiksi onko kyseessä voittoa tavoitteleva liikeyritys, julkisen sektorin yhteisö vai voittoa tavoittelematon organisaatio.

- taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiotut käyttäjät. Taloudellinen informaatio voisi esimerkiksi olla tarkoitettu laajalle käyttäjäkunnalle, tai vaihtoehtoisesti se voisi olla tarkoitettu vain johdon ja tiettyjen ulkopuolisten käyttäjien käytettäväksi tiettyyn kokoamistoimeksiannon ehdoista sovittaessa yksilöityyn tarkoitukseen.
- onko sovellettava tilinpäätösnormisto määrätty tai yksilöity joko sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä tai kolmannen osapuolen kanssa tehdystä sopimuksessa tai muun muotoisessa järjestelyssä taikka osana yhteisön vapaaehtoisesti omaksumia hallinnointi- tai tilivelvollisuusjärjestelyjä.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti laadittavan ja esitettävän informaation luonne ja muoto, esimerkiksi onko kyseessä tilinpäätöskokonaisuus, yksittäinen tilinpäätöslaskelma vai muussa, sopimuksen tai muunlaisen järjestelyn osapuolten kesken sovitussa muodossa esitettävä taloudellinen informaatio.

Relevantteja tekijöitä, kun taloudellinen informaatio on laadittu tiettyä tarkoitusta varten (viittaus: kappale 24(a)–(b))

- A37. Yleensä toimeksiantaja sopii aiottujen käyttäjien kanssa tiettyyn tarkoitukseen laadittavan taloudellisen informaation luonteesta ja muodosta esimerkiksi sopimuksen tai projektivastuspäätöksen taloudellista informaatiota koskevan kohdan mukaisesti tai sen mukaan kuin on tarpeellista yhteisön liiketoimien tai toimintojen tueksi. Relevantti sopimus voi edellyttää, että käytetään vakiintunutta tilinpäätösnormistoa, kuten yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa normistoa, jonka on antanut toimivaltainen ja tunnustettu standardeja antava taho tai joka perustuu säädökseen tai määräykseen. Vaihtoehtoisesti sopimuksen osapuolet voivat sopia käyttävänsä yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa normistoa omiin erityisiin tarpeisiinsa mukautettuna tai sopeutettuna. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa voidaan tällöin kuvata taloudellisessa informaatiossa ja toimeksiannon suorittajan raportissa tietyn sopimuksen taloudellista raportointia koskevinä kohtina eikä viittaamalla mukautettuun tilinpäätösnormistoon. Riippumatta siitä, että koottu taloudellinen informaatio saatetaan asettaa laajemmin saataville, sovellettava tilinpäätösnormisto on tällaisissa tapauksissa erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto ja toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin mukaisia relevantteja raportointivaatimuksia.
- A38. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto on erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan kirjattava toimeksiantokirjeeseen mahdolliset taloudellisen informaation käyttöä tai jakelua koskevat rajoitukset sekä mainittava raportissaan, että taloudellinen informaatio on laadittu käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa normistoa eikä se sen vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

Johdon velvollisuudet (viittaus: kappale (24(e)))

- A39. Tämän standardin mukaan toimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että toimeksiannon suorittaja saa johdon tai, silloin kun tämä on sovellettavissa, hallintoelinten

hyväksynnän sille, mitkä ovat johdon velvollisuudet sekä taloudellisen informaation että kokoamistoimeksiannon suhteen. Pienissä yhteisöissä johto tai, silloin kun tämä on sovellettavissa, hallintoelimet eivät ehkä tunne kovin hyvin näitä velvollisuuksia, mukaan lukien sovellettavaan säädökseen tai määräykseen perustuvat velvollisuudet. Jotta johto voisi antaa suostumuksensa asiantuntevasti, toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi keskustella näistä velvollisuuksista johdon kanssa ennen kuin siltä pyydetään velvollisuuksia koskeva suostumus.

- A40. Jos johto ei hyväksy velvollisuuksiaan kokoamistoimeksiannon yhteydessä, toimeksiannon suorittaja ei pysty suorittamaan toimeksiantoa eikä hänen ole asianmukaista hyväksyä toimeksiantoa, ellei hän joudu hyväksymään sitä sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan. Olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittajan täytyy kaikesta huolimatta hyväksyä toimeksianto, hänen saattaa olla tarpeellista kommunikoida johdon kanssa näiden seikkojen tärkeydestä ja vaikutuksista toimeksiantoon.
- A41. Toimeksiannon suorittajalla on oikeus luottaa siihen, että hän saa johdolta kokoamistoimeksiantoa varten kaiken relevantin informaation oikeana, täydellisenä ja oikea-aikaisesti. Johdolta toimeksiantoa varten saatava informaatio on toimeksiantojen erilaisissa olosuhteissa muodoltaan erilaista. Yleisesti ottaen se sisältää aineistoja, asiakirjoja, selityksiä ja muuta informaatiota, joka on relevanttia taloudellisen informaation kokoamiseksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Saatavaan informaatioon voi kuulua esimerkiksi tietoja johdon oletuksista, aikomuksista tai suunnitelmista, jotka ovat olleet taustana tämän muodostaessa kirjanpidollisia arvioita, joita tarvitaan informaation kokoamiseksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus (viittaus: kappale 25)

- A42. On niin johdon ja, jos toimeksiantajina on muu taho, tämän tahon kuin toimeksiannon suorittajankin edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja lähettää johdolle ja mahdolliselle muulle taholle ennen kokoamistoimeksiannon suorittamista toimeksiantokirjeen, joka auttaa välttämään kokoamistoimeksiantoa koskevat väärinkäsitykset. Toimeksiantokirjeellä vahvistetaan se, että toimeksiannon suorittaja hyväksyy toimeksiannon, sekä sellaisia seikkoja kuin:
- toimeksiannon tavoitteet ja laajuus, mukaan lukien se, että toimeksiannon osapuolet ymmärtävät, ettei kyseessä ole varmennustoimeksianto.
 - taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja jakelu sekä mahdolliset sen käyttöä ja jakelua koskevat rajoitukset (silloin kun niitä on).
 - kokoamistoimeksiantoon liittyvät johdon velvollisuudet.
 - toimeksiannon suorittajan velvollisuuksien laajuus, mukaan lukien se, ettei toimeksiannon suorittaja tule esittämään taloudellisesta informaatiosta tilintarkastuslausuntoa eikä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä.
 - toimeksiannosta annettavan toimeksiannon suorittajan raportin muoto ja sisältö.

Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A43. Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri toimeksiannoissa. Toimeksiantokirjeessä voidaan tämän standardin edellyttämien seikkojen lisäksi mainita esimerkiksi:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista kokoamistoimeksiannon joihinkin osa-alueisiin.
- toimeksiannon mahdollisen edellisen suorittajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto.
- että johtoa tai hallintoelimiä, sen mukaan kuin on asianmukaista, saateetaan pyytää vahvistamaan kirjallisesti tiettyjä tietoja tai selityksiä, jotka annetaan toimeksiannon suorittajalle suullisesti toimeksiannon aikana.
- kokoamistoimeksiannon tarkoituksiin käytettävän informaation omistaminen siten, että sovellettavat säädökset ja määräykset huomioon ottaen erotetaan toisistaan toimeksiantoa varten annettavat yhteisön asiakirjat ja tiedot ja toisaalta toimeksiannon suorittajan toimeksiantoa koskeva dokumentaatio.
- pyyntö siitä, että johto ja muu toimeksiantaja vahvistavat vastaanottaneensa toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

Esimerkki toimeksiantokirjeestä

A44. Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä.

Jatkuvat toimeksiannot (viittaus: kappale 26)

A45. Toimeksiannon suorittaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella tilikaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavat seikat voivat kuitenkin antaa viitteitä siitä, että on asianmukaista tarkistaa kokoamistoimeksiannon ehtoja tai muistuttaa johtoa tai, jos toimeksiantajana on muu taho, tätä tahoa toimeksiannon voimassa olevista ehdoista:

- mahdolliset viitteet siitä, että johto tai, jos toimeksiantajana on muu taho, tämä taho ymmärtää väärin toimeksiannon tavoitteen ja laajuuden.
- toimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos yhteisön ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos yhteisön omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.
- muutos yhteisöön vaikuttavissa säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa vaatimuksissa.
- muutos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 27)

- A46. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee kokoamistoimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteja olosuhteita ovat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin johdon tai hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Voi esimerkiksi olla asianmukaista kommunikoida toimeksiannon aikana kohdatusta merkittävistä ongelmista heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos johto tai hallintoelimet pystyvät auttamaan toimeksiannon suorittajaa ratkaisemaan ongelman.
- A47. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä vaatimus siitä, että säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä raportoidaan johdon asianmukaiselle tasolle tai hallintoelimille. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla kuitenkin rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon tai hallintoelinten kanssa. Säädös tai määräys voi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toiminnan, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaisella rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Toimeksiannon suorittaminen*Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys* (viittaus: kappale 28)

- A48. Käsityksen muodostaminen yhteisön liiketoiminnasta ja sen toiminnoista, mukaan lukien yhteisön kirjanpitojärjestelmä ja aineistot, on jatkuva prosessi, joka toteutuu läpi kokoamistoimeksiannon. Kyseinen käsitys toimii viitekehysenä, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa taloudellisen informaation kokoamisessa.
- A49. Käsitys, joka toimeksiannon suorittajalla on tai jonka tämä muodostaa yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista, ei ole yhtä laaja ja syvä kuin johdolla oleva käsitys niistä. Se kohdistetaan tasolle, joka riittää toimeksiannon suorittajalle, jotta tämä pystyy kokoamaan taloudellisen informaation toimeksiannon ehtojen mukaisesti.
- A50. Esimerkkejä seikoista, joita toimeksiannon suorittaja saattaa harkita muodostaessaan käsitystä yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, ovat:
- yhteisön ja sen toimintojen koko ja monimutkaisuus.
 - tilinpäätösnormiston monimutkaisuus.
 - yhteisön taloudellista raportointia koskevat veloitteet tai vaatimukset, perustuvatpa ne sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin, kolmannen osapuolen kanssa tehdyn sopimuksen tai muunlaisen järjestelyn ehtoihin tai vapaaehtoisin taloudellisen raportoinnin järjestelyihin.

- yhteisön johtamis- ja hallintorakenteen kehittyneisyyden taso koskien yhteisön taloudellisen raportoinnin laatimisen pohjana olevan kirjanpitoaineiston ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien hallintaa ja ohjausta.
- yhteisön kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien ja niihin liittyvien kontrollien kehittyneisyyden taso ja monimutkaisuus.
- yhteisön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen luonne.

Taloudellisen informaation kokoaminen

Merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut (viittaus: kappale 30)

- A51. Joissakin kokoamistoimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja ei avusta johtoa merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä. Joissakin toisissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja saattaa antaa tällaista apua esimerkiksi tarvittavan kirjanpidollisen arvion tekemisessä, tai hän saattaa auttaa johtoa asianmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa harkinnassa. Kun apua annetaan, tarvitaan keskustelua, jotta johto ja hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, ymmärtävät merkittävät taloudelliseen informaatioon vaikuttavat harkintaan perustuvat ratkaisut ja hyväksyvät vastuunsa näistä ratkaisuista.

Taloudellisen informaation lukeminen (viittaus: kappale 31)

- A52. Toimeksiannon suorittaja lukee taloudellisen informaation, koska tästä on hänelle apua kokoamistoimeksiannon kannalta relevanttien eettisten vaatimusten täyttämiseksi.

Muutosten ehdottaminen taloudelliseen informaatioon

Viittaaminen tilinpäätösnormistoon tai sen kuvaaminen (viittaus: kappale 34(a))

- A53. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi joissakin tapauksissa olla vakiintunut tilinpäätösnormisto, josta poiketaan merkittävästi. Jos koottuun taloudelliseen informaatioon sisältyvässä tilinpäätösnormiston kuvauksessa viitataan vakiintuneeseen tilinpäätösnormistoon, josta poiketaan merkittävästi, toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista harkita, onko vakiintuneeseen normistoon viittaaminen harhaanjohtavaa toimeksiannon olosuhteissa.

Muutokset, jotka johtuvat olennaisista virheellisyyksistä, ja muutokset, jotka tehdään, jottei informaatio olisi harhaanjohtavaa (viittaus: kappaleet 34(b)–(c))

- A54. Toimeksiannon suorittaja harkitsee olennaisuutta sovellettavan tilinpäätösnormiston antamaa taustaa vasten. Joissakin tilinpäätösnormistoissa käsitellään olennaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että:

- virheellisyyksien, mukaan lukien tiedon pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikut-

tavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät taloudellisen informaation perusteella;

- harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään ottaen huomioon ympäröivät olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisuuden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
- harkintaan perustuvat ratkaisut taloudellisen informaation käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Huomioon ei oteta virheellisyysien mahdollisia vaikutuksia tiettyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.

A55. Jos olennaisuutta käsitellään sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa olennaisuuden ymmärtämiseksi kokoamistoi- meksiannon tarkoitusta varten. Jos olennaisuutta ei käsitellä, edellä olevat näkökohdat antavat toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen.

A56. Toimeksiannon suorittajan käsitys taloudellisen informaation käyttäjien tarpeista vaikuttaa hänen näkemykseensä olennaisuudesta. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:

- käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia taloudelliseen informaatioon sisältyviä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
- käyttäjät ymmärtävät, että taloudellinen informaatio laaditaan ja esitetään käyttäen olennaisuustasoja;
- käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
- käyttäjät tekevät taloudelliseen informaatioon sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

A57. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voi olla lähtökohtana, että taloudellinen informaatio laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa liittyy epävarmuustekijöitä, hän voi sen mukaan kuin se on asianmukaista ehdottaa asianmukaisempaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista esittämistapaa tai asianmukaisten tietojen esittämistä koskien yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, jotta noudatettaisiin kyseistä normistoa ja vältettäisiin taloudellisen informaation harhaanjohtavuus.

Olosuhteet, joissa toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta (viittaus: kappaleet 33, 35)

A58. Tämän standardin vaatimuksissa tarkoitetuissa olosuhteissa, joissa toimeksiannosta luopuminen on välttämätöntä, toimeksiannon suorittaja on velvollinen tiedottamaan johdolle ja hallintoelimille luopumiseen johtaneista syistä, ja tämä antaa hänelle tilaisuuden selittää toimeksiannon suorittajan eettisiä velvoitteita.

Dokumentointi (viittaus: kappale 38)

- A59. Tämän standardin edellyttämä dokumentointi palvelee useaa eri tarkoitusta, mukaan lukien seuraavat:
- Se pitää tallessa asioita, joilla on merkitystä myös tulevaisuudessa kokoamistoimeksiannoissa.
 - Se mahdollistaa sen, että toimeksiannon mukainen toimeksiantotiimi pystyy vastaamaan työstään, mukaan lukien toimeksiannon loppuun saattamisen dokumentoiminen.
- A60. Toimeksiannon suorittaja saattaa harkita sisällyttävänsä toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon jäljennöksen yhteisön tilikohtaisesta tuloslaskelmasta ja taseesta taikka yhteenvedon merkittävistä kirjanpitoaineistoista tai muusta informaatiosta, jota toimeksiannon suorittaja on käyttänyt kokoamista suorittaessaan.
- A61. Dokumentoidessaan sitä, kuinka koottu taloudellinen informaatio täsmää sen pohjana oleviin aineistoihin, asiakirjoihin, selityksiin ja muuhun johdolta kokoamistoimeksiantoa varten saatuun aineistoon, toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi laatia taulukon, joka osoittaa yhteisön pääkirjan saldojen ja kootun taloudellisen informaation välisen täsmäytyksen, mukaan lukien mahdolliset oikaisevat pääkirjanpitiöviennit tai muut taloudelliseen informaatioon tehdyt muutokset, joista toimeksiannon suorittaja on sopinut johdon kanssa toimeksiannon aikana.

Toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappale 40)

- A62. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä selväkielisessä kirjallisessa muodossa että sähköisessä muodossa olevat raportit.
- A63. Silloin kun toimeksiannon suorittajan tiedossa on, että koottu taloudellinen informaatio ja toimeksiannon suorittajan raportti tulevat sisältymään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten taloudelliseen raporttiin, hän voi harkita esittämistään niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla taloudellinen informaatio esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan taloudellisen informaation, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Raportin vastaanottajat (viittaus: kappale 40(b))

- A64. Sääöksessä tai määräyksessä saatetaan yksilöidä, kenelle toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan osapuolelle, joka on antanut toimeksiannon suorittajalle ehtojen mukaisen toimeksiannon, yleensä yhteisön johdolle.

Eriyistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti laadittava informaatio (viittaus: kappale 40(j))

- A65. Tämän standardin mukaan, jos taloudellinen informaatio laaditaan käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, toimeksiannon suorittajan raportissa on kiinnitettävä raportin lukijoiden huomiota taloudellisessa infor-

maatiossa käytettyyn erityistä tarkoitusta varten sovellettavaan normistoon sekä mainittava, että taloudellinen informaatio ei tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin. Tätä voidaan täydentää lisämaininnalla, jolla rajoitetaan toimeksiannon suorittajan raportin jakelu tai käyttö tai nämä molemmat vain aiottuihin käyttäjiin.

- A66. Myös muut osapuolet kuin aiotut käyttäjät saattavat saada erityistä tarkoitusta varten laaditun taloudellisen informaation, ja ne voivat pyrkiä käyttämään informaatiota muihin tarkoituksiin kuin se oli tarkoitettu. Esimerkiksi jokin sääntelytaho saattaa vaatia tietyiltä yhteisöiltä erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisen tilinpäätöksen laatimista ja sen julkistamista. Se, että tilinpäätös on laajemmin myös muiden kuin aiottujen käyttäjien saatavilla, ei tarkoita, että siitä tulisi yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös. Toimeksiannon suorittajan raporttiin vaadittavia mainintoja tarvitaan lukijoiden huomion kiinnittämiseksi siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti eikä se sen vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua ja käyttöä koskeva rajoitus

- A67. Toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi mainita, että hänen raporttinsa on tarkoitettu yksinomaan taloudellisen informaation aiottuille käyttäjille, jotka on yksilöity. Kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla toimeksiannon suorittajan raportin jakelu tai käyttö tai nämä molemmat vain aiottuihin käyttäjiin.

Kokoamistoimeksiannon loppuun saattaminen ja toimeksiannon suorittajan raportin päivääminen (viittaus: kappaleet 37, 38, 41)

- A68. Yhteisössä toteutuva prosessi, jonka mukaan johto tai hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, hyväksyvät taloudellisen informaation, on toimeksiannon suorittajalle relevantti huomioon otettava seikka kokoamistoimeksiannosta loppuun saatettaessa. Taloudellisen informaation luonteesta ja tarkoituksesta riippuen saattaa olla olemassa vakiintunut hyväksymisprosessi, jota johdon tai hallintoelinten täytyy noudattaa tai josta määrätään sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä yhteisön taloudellisen informaation tai tilinpäätöksen laatimista ja valmiiksi saattamista ajatellen.

Esimerkkejä raporteista (viittaus: kappale 40)

- A69. Tämän standardin liitteessä 2 on esimerkkejä toimeksiannon suorittajan kokoamistoimeksiannoista antamista raporteista, jotka sisältävät vaadittavat osat.

Esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä, joka havainnollistaa tähän standardiin sisältyviä relevantteja vaatimuksia ja ohjeistusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Sitä pitää muokata yksittäisten kokoamistoimeksiantojen vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen kokoamiseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan tässä standardissa kuvattua jatkuvaa toimeksiantoa. Ehdotetun kirjeen sopivuudesta saattaa olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

Tässä toimeksiantokirjeessä havainnollistetaan seuraavia olosuhteita:

- Tilinpäätös kootaan yksinomaan yhtiön (ABC-yhtiö) johdon käyttöä varten, ja sen käyttö rajoitetaan johtoon. Myös toimeksiannon suorittajan raportin käyttö ja jakelu rajoitetaan johtoon.
- Koottava tilinpäätös sisältää vain yhtiön taseen 31.12.20X1 ja tuloslaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta ilman liitetietoja. Johto on päättänyt, että tilinpäätös laaditaan kuvatulla tavalla suoriteperusteisesti.

ABC-yhtiön johdolle¹:

[Kokoamistoimeksiannon tavoite ja laajuus]

Olette pyytäneet meitä tuottamaan seuraavat palvelut:

Autamme teitä ABC-yhtiön seuraavanlaisen tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä teiltä saamamme informaation pohjalta: ABC-yhtiön tase 31.12.20X1 ja tuloslaskelma mainittuna päivänä päättyvältä tilikaudelta alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen siten, että otetaan huomioon kaikki maksutapahtumat ja lisäksi ostovelat, myyntisaamiset vähennettyinä epävarmoja saamisia koskevalla vähennyserällä, vaihto-omaisuus keskihinnan perusteella, tilikaudelta maksettavat tuloverot raportointipäivän tilanteen mukaisesti sekä merkittävät pitkäaikaiset omaisuuserät aktivoituina alkuperäiseen hankintamenoön ja vähennettyinä taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvilla tasapoistoilla. Tilinpäätös ei

¹ Tässä esimerkinomaisessa toimeksiantokirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoon” ja ”toimeksiannon suorittajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

sisällä muita selittäviä liitetietoja kuin tässä toimeksiantokirjeessä esitettävän kuvauksen laadintaperustasta.

Tilinpäätöksen tarkoituksena on tuottaa koko tilikautta koskevaa taloudellista informaatiota, joka osoittaa yhteisön taloudellisen aseman 31.12.20X1 ja taloudellisen tuloksen kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta. Tilinpäätös on tarkoitettu yksinomaan teidän käyttöönnne, eikä sitä luovuteta muille osapuolille.

Meidän velvollisuutemme

Kokoamistoimeksiannossa käytämme kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemusta avustaaksemme teitä taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan teiltä kokoamistoimeksiantoa varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä emmekä muutoin kokoamaan evidenssiä esittääksemme tilintarkastuslausunnon tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöksen. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu määrittelemänne, edellä kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Suoritamme kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti. ISRS 4410 (uudistettu) edellyttää, että noudatamme toimeksiantoa suorittaessamme relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet. Tätä tarkoitusta varten meidän tulee noudattaa IESBAn antamia *Eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt).

Teidän velvollisuutenne

Kokoamistoimeksianto suoritetaan siitä lähtökohdasta, että te hyväksytte ja ymmärrätte meidän tehtävänämme olevan avustaa teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöstä varten valitsemanne tilinpäätösnormiston mukaisesti. Näin ollen teillä on seuraavat yleiset velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia sen kannalta, että otamme vastaan ISRS 4410:n (uudistettu) mukaisen kokoamistoimeksiannon:

- (a) vastuu tilinpäätöksestä sekä sen laatimisesta ja esittämisestä sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on hyväksyttävä ottaen huomioon taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiotut käyttäjät.
- (b) vastuu meille tilinpäätöksen kokoamista varten antamienne aineistojen, asiakirjojen, selitysten ja muiden tietojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.
- (c) vastuu tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tarvittavista harkintaan perustuvista ratkaisuista, mukaan lukien ratkaisut, joiden tekemisessä saatamme avustaa kokoamistoimeksiannon aikana.

Kokoamistoimeksiannosta annettava raportti

Osana toimeksiantoa annamme kokoamaamme tilinpäätökseen liitettävän raportin, jossa kuvataan tilinpäätöstä ja kokoamistoimeksiannossa suorittamaamme työtä [ks. oheisena]. Raportissa mainitaan myös, että tilinpäätöksen käyttö rajoitetaan tässä toimeksiantokirjeessä todettuun tarkoitukseen ja että kokoamistoimeksiannosta antamamme raportin käyttö ja jakelu rajoitetaan teihin, ABC-yhtiön johtoon.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte tässä kuvatut tilinpäätöksen kokoamistoimeksiantoa koskevat järjestelyt sekä kummankin osapuolen velvollisuudet ja olette niistä kanssamme samaa mieltä.

[Muut relevantit tiedot]

[Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan.]

XYZ & Co

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön johdon puolesta:

(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

Liite 2

(Viittaus: kappale A63)

Esimerkkejä kokoamistoimeksiannoista annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista**Yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen kokoamistoimeksianto**

- Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa.

Erittäistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen kokoamistoimeksianto

- Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa muutettuna.

Erittäistä tarkoitusta varten laadittavan taloudellisen informaation kokoamistoimeksiannot, joissa taloudellisen informaation käyttö tai jakelu rajoitetaan aiottuihin käyttäjiin

- Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen sopimuksessa yksilöityä laatimisperustaa.
- Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yhteisön johdon valitsemaa laatimisperustaa johdon omiin tarkoituksiin tarvittavan taloudellisen informaation tuottamista varten.
- Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta sellaisen taloudellisen informaation kokoamiseksi, joka on osa, tili tai erä ja joka on *[lisätään asianmukainen viittaus sääntelytahon vaatimuksien noudattamiseksi tarvittavaan informaatioon]*.

Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa.

- **Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös, jota edellytetään sovellettavassa säädöksessä, jonka mukaan tilinpäätös on laadittava pk-IFRS:n mukaisesti.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää ABC-yhtiön taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu), *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä pk-IFRS:n mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, me emme ole velvollisia varmistumaan teiltä tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu pk-IFRS:n mukaisesti.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa muutettuna.

- **Tilinpäätös laaditaan käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa normistoa, jonka johto on ottanut käyttöön muutettuna.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on pk-IFRS lukuun ottamatta kiinteistöjen käsittelyä; ne merkitään taseeseen alkuperäisen hankintamenon sijaan uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.**
- **Tilinpäätöksen jakelua ei ole rajoitettu.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää ABC-yhtiön taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöksen liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti. Olemme noudattaneet relevanteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistamaan teiltä tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Kuten liitetiedossa X mainitaan, tilinpäätös on laadittu ja esitetty pk-IFRS:n mukaisesti lukuun ottamatta kiinteistöjä, jotka on alkuperäisen hankintamenon sijaan merkitty taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon. Tilinpäätös on laadittu liitetiedossa Y kuvattua tarkoitusta varten. Näin ollen tämä tilinpäätös ei ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen sopimuksessa yksilöityä laatimisperustaa.

- **Tilinpäätös laaditaan sopimuksen ehtojen täyttämiseksi sopimuksessa määrättyä laatimisperustaa soveltaen.**
- **Toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon muulta osapuolelta kuin johdolta tai hallintoelimiltä.**
- **Tilinpäätös on tarkoitettu vain sopimuksessa nimettyjen osapuolten käyttöön.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelu ja käyttö on rajoitettu tilinpäätöksen aiottuihin käyttäjiin, jotka on nimetty sopimuksessa.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[Toimeksiantajalle¹]

Olemme koonneet yhtiön johdolta (”johto”) saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön (”yhtiö”) tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää *[nimetään sopimuksessa täsmennetyt laatimisperustan mukaisesti laaditun tilinpäätöksen kaikki osat sekä ajanjakso/ajankohdat, jota ne koskevat]*.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme johtoa tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöksen liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Johto vastaa tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistamaan johdolta tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Kuten tilinpäätöksen liitetiedossa X todetaan, tilinpäätös on laadittu yhtiön ja XYZ Limited-yhtiön välisen, *[lisätään relevantin sopimuksen päiväys]* päivätyn sopimuksen (”sopimus”) kohdassa Z kuvatulla perusteella ja tilinpäätöksen liitetiedossa Y kuvattua tarkoitusta varten. Näin ollen tilinpäätös on tarkoitettu vain sopimuksessa nimettyjen osapuolten käyttöön, eikä se ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

¹ Vaihtoehtoisesti relevantissa sopimuksessa nimetty asianmukainen vastaanottaja.

KOKOAMISTOIMEKSIANNOT

Kokoamistoimeksiantoa koskeva raporttimme on tarkoitettu yksinomaan sopimuksessa nimetyille osapuolille, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yhteisön johdon valitsemaa laatimisperustaa johdon omiin tarkoituksiin tarvittavan taloudellisen informaation tuottamista varten.

- **Tilinpäätös laaditaan käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa normistoa, ja se on tarkoitettu vain yhteisön johdon käyttöön sen omia tarkoituksia varten.**
- **Tilinpäätös sisältää tiettyjä jaksotuksia, ja se käsittää taseen, tuloslaskelman ja yhden liitetiedon, jossa mainitaan tilinpäätöksessä käytetty laatimisperusta.**
- **Tilinpäätös on tarkoitettu yksinomaan johdon käyttöön.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelu ja käyttö rajoitetaan johtoon.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää ABC-yhtiön taseen 31.12.20X1 ja tuloslaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöksen liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistamaan teiltä tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Liitetiedossa X esitetään perusta, jonka mukaisesti tilinpäätös on laadittu, ja tilinpäätöksen käyttötarkoitus kuvataan liitetiedossa Y. Sen mukaan tilinpäätös on tarkoitettu yksinomaan teidän käyttöönne, eikä se ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

KOKOAMISTOIMEKSIANNOT

Kokoamistoimeksiannosta antamamme raportti on tarkoitettu pelkästään teidän käyttööne ABC-yhtiön johdon ominaisuudessa, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta sellaisen taloudellisen informaation kokoamiseksi, joka on osa, tili tai erä ja joka on [lisätään asianmukainen viittaus sääntelytahon vaatimusten noudattamiseksi tarvittavaan informaatioon].

- **Taloudellinen informaatio laaditaan erityistä tarkoitusta varten, ts. sääntelytahon asettamien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten täyttämiseksi, ja se laaditaan sääntelytahon antamien, taloudellisen informaation muotoa ja sisältöä koskevien säännösten mukaisesti.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Taloudellinen informaatio on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien tarpeet, ja taloudellisen informaation käyttö on rajoitettu kyseisiin käyttäjiin.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelu on rajoitettu aiottuihin käyttäjiin.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle²]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön [*yksilöidään koottu taloudellinen informaatio*] ("laskelma").

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaaksemme teitä [*lisätään relevantin määräyksen nimi tai viittaus siihen*] edellyttämän laskelman laatimisessa ja esittämisessä. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte laskelmasta sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan teiltä laskelman kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä onko laskelma laadittu [*lisätään relevantissa määräyksessä nimetty sovellettava tilinpäätösnormisto tai viittaus tilinpäätösnormistoon*].

Kuten liitetiedossa X todetaan, laskelma on laadittu ja esitetty [*lisätään relevantissa määräyksessä nimetty sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi tai viittaus normistoon*] määrä-

² Vaihtoehtoisesti sovellettavissa taloudellista raporttia koskevissa vaatimuksissa nimetty asianmukainen vastaanottaja.

tyn perustan mukaisesti siinä tarkoituksessa, että ABC-yhtiö noudattaisi [lisätään relevantin määräyksen nimi tai viittaus normistoon]. Näin ollen laskelma on tarkoitettu käytettäväksi vain tässä tarkoituksessa, eikä se ehkä sovi mihinkään muuhun tarkoitukseen.

Kokoamistoimeksiannosta antamamme raportti on tarkoitettu yksinomaan ABC-yhtiölle ja sääntelytaholle F, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja sääntelytaholle F.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

TILINTARKASTUKSEN LAADUN VIITEKEHYS: KESKEISET OSATEKIJÄT, JOTKA LUOVAT YMPÄRISTÖN TILINTARKASTUKSEN LAADULLE

IAASB:n näkemys tilintarkastuksen laadun viitekehystä

Tilintarkastuksen laadun viitekehysten tavoitteena on:

- lisätä tietoisuutta tilintarkastuksen laadun keskeisistä osatekijöistä.
- kannustaa keskeisiä sidosryhmiä selvittämään, kuinka tilintarkastuksen laatua voisi parantaa.
- edistää keskeisten sidosryhmien runsaampaa vuoropuhelua aiheesta.

IAASB odottaa viitekehysten synnyttävän keskustelua ja johtavan positiivisiin toimenpiteisiin tilintarkastuksen laadun jatkuvaksi parantamiseksi.

Tilintarkastajien on noudatettava relevantteja tilintarkastusstandardeja ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontastandardeja samoin kuin eettisiä vaatimuksia sekä muita sääntelyyn perustuvia vaatimuksia. Viitekehys ei korvaa kyseisiä standardeja, eikä siinä myöskään aseteta lisästandardeja tai esitetä tilintarkastustoimeksiantojen suorittamista koskevia vaatimuksia.

Alkusanat

Taloudellisen informaation tulee olla relevanttia, oikea-aikaista ja luotettavaa, jotta se täyttäisi käyttäjien tarpeet. Kansalliset säädökset ja määräykset samoin kuin yhteisön sidosryhmät edellyttävät usein taloudellisen informaation joidenkin osien tilintarkastusta, jotta käyttäjät saavat varmuutta informaation luotettavuudesta. Jotta tilintarkastus saavuttaisi tavoitteensa, tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjien täytyy luottaa siihen, että tilintarkastajan työ on ollut soveltuvan standardin mukaista ja että on suoritettu ”laadukas tilintarkastus”.

Termiä ”tilintarkastuksen laatu” käytetään usein sidosryhmien välisissä keskusteluissa, sääntely- ja valvontatahojen, standardien asettajien, tilintarkastusyhteisöjen ja muiden tahojen välisessä kommunikaatiossa sekä tutkimuksen ja politiikan yhteydessä. Tilintarkastuksen laatu on monimutkainen asia, ja kuten liitteessä 1 todetaan, sitä ei ole pystytty määrittelemään tai analysoimaan yleisesti hyväksytyllä tavalla.

Tästä syystä International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) on kehittänyt Tilintarkastuksen laadun viitekehyksen (viitekehys), jossa kuvataan ne panos-, prosessi- ja tuotostekijät, jotka vaikuttavat tilinpäätökseen kohdistuvan tilintarkastuksen laatuun toimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön tasolla. Viitekehyksessä myös osoitetaan sidosryhmien välisen asianmukaisen vuorovaikutuksen tärkeys samoin kuin erilaisten kontekstuaalisten tekijöiden tärkeys.

IAASB uskoo tällaisen viitekehyksen olevan yleisen edun mukainen, sillä se:

- kannustaa kansallisesti toimivia tilintarkastusyhteisöjä, tilintarkastusyhteisöjen kansainvälisiä ketjuja ja tilintarkastajien ammatillisia organisaatioita pohtimaan, kuinka tilintarkastuksen laatua voidaan parantaa ja sitä koskevaa tietoa voidaan välittää paremmin;
- nostaa tilintarkastuksen laadun tärkeitä elementtejä koskevan tietoisuuden tasoa sidosryhmien keskuudessa;
- mahdollistaa sidosryhmille niiden tekijöiden tunnistamisen, joihin voi olla syytä kiinnittää ensisijaista huomiota tilintarkastuksen laadun parantamiseksi. Viitekehyksen avulla voitaisiin esimerkiksi tiedottaa hallintoelimille tilintarkastuksen laadun tärkeydestä ja kannustaa näitä tarkastelemaan omaa rooliaan sen parantamiseksi;
- auttaa standardien asettamisessa sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla. Esimerkiksi IAASB hyödyntää viitekehystä uudistaessaan kansainvälistä laadunvalvontastandardia (ISQC) ¹ ja kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA). Siitä voivat hyötyä myös International Ethics Standards Board (IESBA) ja International Accounting Education Standards Board (IAESB), kun ne harkitsevat parannusten tekemistä sitoviin ohjeistuksiinsa;

¹ ISQC 1 *Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liittännäispalvelutoimeksiantoja*

- edistää dialogia ja lähempiä yhteistyösuhteita IAASB:n ja sen keskeisten sidosryhmien välillä sekä näiden sidosryhmien kesken;
- stimuloi aihetta koskevaa akateemista tutkimusta; ja
- auttaa tilintarkastuksen opiskelijoita ymmärtämään paremmin perusasiat ammattista, johon he haluavat ryhtyä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu
Yleiskatsaus	5
1 Panostekijät	10
2 Prosessitekijät	13
3 Tuotostekijät	14
4 Keskeiset vuorovaikutussuhteet taloudellisen raportoinnin ketjussa	21
5 Kontekstuaaliset tekijät	28
Liite 1 Tilintarkastuksen laadun määrittelemisen monimutkaisuus	
Liite 2 Panos- ja prosessitekijöiden laatuominaisuudet	

Yleiskatsaus

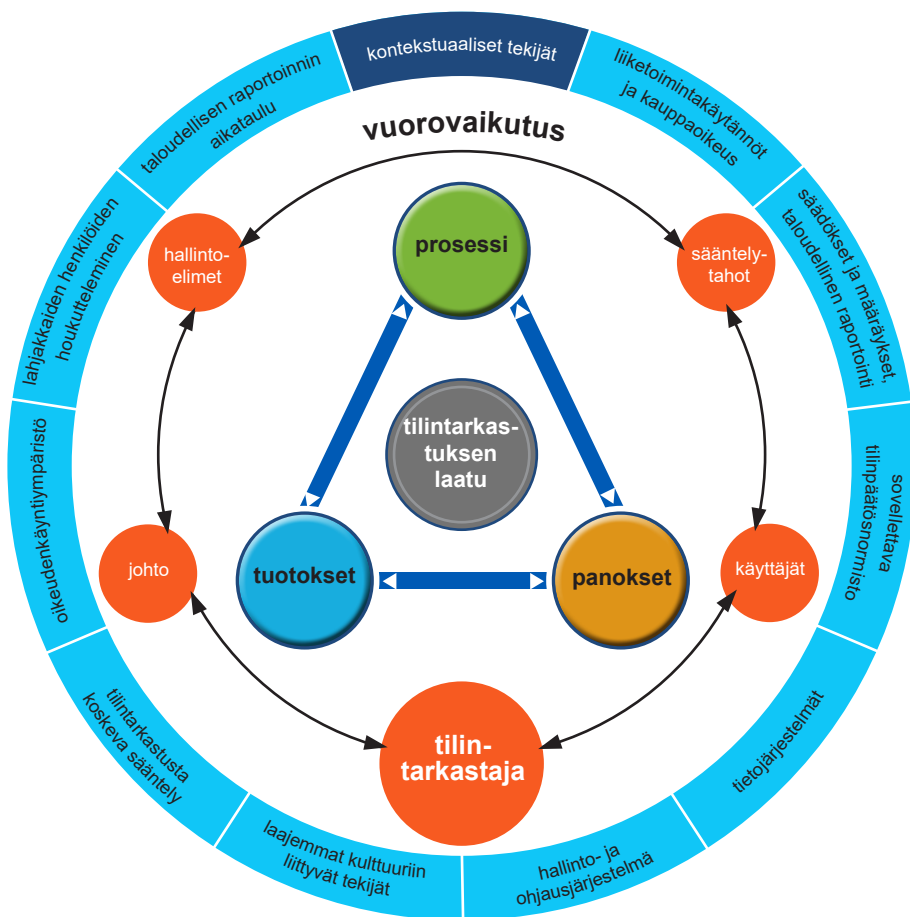
1. Termi **tilintarkastuksen laatu** sisältää keskeiset osatekijät sellaisen ympäristön muodostamiseksi, joka maksimoi todennäköisyyden laadukkaiden tilintarkastusten suorittamiselle yhdenmukaisella perusteella.
2. Tilinpäätöksen tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä lausunnon perustuen hankkimaansa tarpeelliseen määrään tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheelisyyttä, sekä raportoi havaintojensa mukaisesti. **Laadukas tilintarkastus** on todennäköisesti saavutettu, kun toimeksiantotiimi on:
 - osoittanut noudattavansa asianmukaisia arvoja, etiikkaa ja asenteita;
 - ollut riittävän osaava, taitava ja kokenut, ja sillä on ollut riittävästi aikaa tilintarkastustyön suorittamiseen;
 - soveltanut tinkimätöntä tilintarkastusprosessia ja laadunvalvontamenettelyjä, jotka ovat säädösten, määräysten ja sovellettavien standardien mukaisia;
 - antanut hyödyllisiä ja oikea-aikaisia raportteja; ja
 - ollut asianmukaisesti tekemisissä relevanttien sidosryhmien kanssa.
3. Vastuu laadukkaiden tilintarkastusten suorittamisesta on tilintarkastajilla. Tilintarkastuksen laatu saavutetaan kuitenkin parhaiten ympäristössä, jossa taloudellisen raportoinnin ketjuun osallistuvilta saadaan tukea ja näiden kesken on asianmukaista vuorovaikutusta.
4. Viitekehyksen tarkoituksena on lisätä tietoisuutta tilintarkastuksen laadun keskeisistä osatekijöistä ja näin kannustaa tilintarkastajia, tilintarkastusyhteisöjä ja muita sidosryhmiä haastamaan itsensä siitä, voisivatko ne tehdä vielä jotakin tilintarkastuksen laadun parantamiseksi omassa toimintaympäristössään.
5. Viitekehys koskee kaikkien yhteisöjen tilintarkastuksia riippumatta niiden koosta, luonteesta ja monimutkaisuudesta. Se koskee myös kaikkia tilintarkastusyhteisöjä koosta riippumatta, mukaan lukien ketjuun tai yhteenliittymään kuuluvat tilintarkastusyhteisöt. Viitekehyksessä kuvattujen tilintarkastuksen laadun ominaisuuksien tärkeys voi kuitenkin vaihdella, ja ne voivat vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun eri tavoin.
6. Tilintarkastajien on noudatettava relevantteja tilintarkastusstandardeja ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontaa koskevia standardeja samoin kuin eettisiä vaatimuksia sekä muita sääntelyyn perustuvia vaatimuksia. Erityisesti ISQC 1:ssä² käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka koskevat tilintarkastusten

² ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava ja ylläpidettävä laadunvalvontajärjestelmää, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja että tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

laadunvalvontajärjestelmää. Viitekehys ei korvaa kyseisiä standardeja, eikä siinä myöskään aseteta lisästandardeja tai esitetä tilintarkastustoimeksiantojen suorittamista koskevia vaatimuksia.

7. Vaikka tässä viitekehyksessä kuvatut panokset, prosessit, tuotokset ja vuorovaikutussuhteet vaikuttavat yksittäisen tilintarkastuksen laatuun, tilintarkastuksen laadun viitekehys ei sellaisenaan riitä yksittäisen tilintarkastuksen laadun arvioimiseen. Tämä johtuu siitä, että on tarkasteltava yksityiskohtaisesti sellaisia seikkoja kuin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastattaessa hankitun tilintarkastusevidenssin luonne, ajoitus ja laajuus yksittäisessä yhteisössä, tilintarkastuksessa tehtyjen relevanttien harkintaan perustuvien ratkaisujen asianmukaisuus sekä relevanttien standardien noudattaminen.
8. Viitekehyksessä erotetaan seuraavat osatekijät:
 - a. panokset
 - b. prosessit
 - c. tuotokset
 - d. keskeiset vuorovaikutukset taloudellisen raportoinnin ketjussa
 - e. kontekstuaaliset tekijät

Viitekehystä voidaan kuvata seuraavasti:



Panokset

9. Panokset ryhmitellään seuraaviin panostekijöihin:
 - a. tilintarkastajien arvot, etiikka ja asenteet, joihin puolestaan vaikuttaa tilintarkastusyhteisössä vallitseva kulttuuri; ja
 - b. tilintarkastajien tiedot, taidot ja kokemus sekä heille tilintarkastuksen suorittamista varten allokoitu aika.
10. Laatuominaisuudet jaotellaan näiden panostekijöiden sisällä edelleen ominaisuuksiin, joita sovelletaan suoraan:
 - a. tilintarkastustoimeksiannon tasolla;

- b. tilintarkastusyhteisön tasolla ja näin ollen epäsuorasti kaikkiin kyseisen tilintarkastusyhteisön suorittamiin tilintarkastuksiin; ja
 - c. kansallisen toimintaympäristön (tai oikeudenkäyttöalueen) tasolla ja näin ollen kaikkiin kyseisessä maassa toimiviin tilintarkastusyhteisöihin ja niiden suorittamiin tilintarkastuksiin.
11. Panostekijöiden laatuominaisuuksia toimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön tasolla kuvataan yksityiskohtaisemmin liitteessä 2.
 12. Tilintarkastukseen laatuun liittyviin panoksiin vaikuttavat konteksti, jossa tilintarkastus suoritetaan, keskeisten sidosryhmien välinen vuorovaikutus sekä syntyvät tuotokset. Esimerkiksi säädökset ja määräykset (konteksti) voivat edellyttää tietynlaisia raportteja (tuotos), jotka vaikuttavat hyödynnettäviin taitoihin (panos).

Prosessi

13. Tilintarkastusprosessin tinkimättömyys ja laadunvalvontatoimenpiteet vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Tämän prosessitekijän laatuominaisuuksia toimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön tasolla kuvataan yksityiskohtaisemmin liitteessä 2.

Tuotokset

14. Tuotoksiin luetaan raportit ja informaatio, jotka laaditaan virallisesti ja jotka yksi osapuoli esittää toiselle, samoin kuin tilintarkastusprosessissa syntyvät tuotokset, jotka eivät yleensä näy tilintarkastettavan organisaation ulkopuolisille. Näihin voi kuulua esimerkiksi tilintarkastajan havainnoista mahdollisesti seuraavia parannuksia yhteisön taloudellisen raportoinnin käytäntöihin ja taloudellista raportointia koskevaan sisäiseen valvontaan.
15. Tilintarkastuksen tuotokset määräytyvät usein asiayhteyden, mukaan lukien lakisääteiset vaatimukset, mukaisesti. Jotkin sidosryhmät pystyvät vaikuttamaan tuotoksen luonteeseen, kun taas toisilla on vähemmän vaikutusmahdollisuuksia. Joillekin sidosryhmille, kuten listattujen yhtiöiden sijoittajille, pääasiallinen tuotos on tilintarkastuskertomus.

Keskeiset vuorovaikutussuhteet taloudellisen raportoinnin ketjussa

16. Vaikka jokaisella erillisellä sidosryhmällä taloudellisen raportoinnin ketjussa on tärkeä rooli korkealaatuisen taloudellisen raportoinnin tukemisessa, sillä miten sidosryhmät ovat vuorovaikutuksessa keskenään, saattaa olla erityinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Konteksti, jossa tilintarkastus suoritetaan, vaikuttaa tähän vuorovaikutukseen, johon kuuluu sekä virallista että epävirallista kommunikointia, ja se mahdollistaa panosten ja tuotosten välisen dynaamisen yhteyden. Esimerkiksi suunnitteluvaiheessa tapahtuvat tilintarkastajan ja tarkastusvaliokunnan väliset keskustelut voivat vaikuttaa erityisosaamisen käyttämiseen (panos) ja hallintoelimille annettavan tilintarkastajan raportin muotoon ja sisältöön (tuotos). Toisaalta yksityisissä yrityksissä voidaan olla lähempänä omistajia tilintarkastus-

ta suoritettaessa. Näissä olosuhteissa voi olla paljon epävirallista kommunikaatiota, joka parantaa tilintarkastuksen laatua.

Kontekstuaaliset tekijät

17. Useilla ympäristöön liittyvillä – tai kontekstuaalisilla – tekijöillä kuten säädöksillä ja määräyksillä sekä hallinto- ja ohjausjärjestelmällä voi olla vaikutusta taloudellisen raportoinnin luonteeseen ja laatuun ja suoraan tai epäsuorasti myös tilintarkastuksen laatuun. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajat ottavat nämä tekijät huomioon ratkaistessaan, kuinka parhaiten hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

1. Panostekijät

1. Laadukas tilintarkastus edellyttää, että tilintarkastajat:
 - osoittavat noudattavansa asianmukaisia arvoja, etiikkaa ja asenteita; ja
 - ovat riittävän osaavia, taitavia ja kokeneita, ja heillä on riittävästi aikaa tilintarkastustyön suorittamiseen.
2. Jäljempänä kuvataan tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat keskeiset ominaisuudet. Nämä ominaisuudet pätevät tilintarkastustoimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön (tai oikeudenkäyttöalueen) toimintaympäristön³ tasolla. Kutakin ominaisuutta ja tasoa kuvataan erillisessä osiossa.

1.1 Arvot, etiikka ja asenteet – toimeksiannon taso

(viittaus: kappaleet 2–16 liitteessä 2)

3. Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö⁴ vastaa tilintarkastustoimeksiannosta ja on näin suoraan vastuussa tilintarkastuksen laadusta. Sen lisäksi, että tilintarkastuksesta vastuullinen henkilö ottaa vastuun tilintarkastuksen suorittamisesta, tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on ratkaiseva rooli sen varmistamisessa, että toimeksiantotiimi osoittaa noudattavansa laadukkaan tilintarkastuksen tukemiseksi tarpeellisia arvoja, etiikkaa ja asenteita.

Keskeiset ominaisuudet ovat seuraavat:

- toimeksiantotiimi hyväksyy sen, että tilintarkastus suoritetaan laajempaa yleistä etua silmällä pitäen ja eettisten vaatimusten noudattaminen on tärkeää.⁵
- toimeksiantotiimi osoittaa toimivansa objektiivisesti ja rehellisesti.
- toimeksiantotiimi on riippumaton.
- toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta.
- toimeksiantotiimi osoittaa noudattavansa ammatillista skeptisyyttä.

³ Oikeudenkäyttöalue voi olla suurempi tai pienempi kuin maa. Joillakin maapallon alueilla jotkin tilintarkastusta koskevaan sääntelyyn liittyvät seikat ulottuvat useampaan maahan. Joissakin maissa tilintarkastusta koskevaan sääntelyyn liittyvistä seikoista vastaavat pienemmät yksiköt, kuten osavaltiot tai provinssit.

⁴ Julkisella sektorilla termit ”asiakas”, ”toimeksianto”, ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulee relevanteissa tapauksissa lukea siten, että ne viittaavat ISSAI-standardin (International Standard of Supreme Audit Institutions) 40 ”Quality Control for Supreme Audit Institutions” luvussa 7 määriteltyihin kyseisten termien julkisen sektorin vastineisiin.

⁵ IESBAn julkaisussa *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) mainitaan viisi tilintarkastusammattilaisten ammatillisen etiikan peruseräpäätettä: rehellisyys; objektiivisyys; ammatillinen pätevyys ja huolellisuus; salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

1.2 Arvot, etiikka ja asenteet – tilintarkastusyhteisön taso

(viittaus: kappaleet 17–32 liitteessä 2)

4. Tilintarkastusyhteisön kulttuurilla on tärkeä vaikutus tilintarkastuspartnereiden ja muiden toimeksiantotiimin jäsenten arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin, koska ympäristö, jossa toimeksiantotiimi työskentelee, voi vaikuttaa olennaisesti partnereiden ja henkilöstön ajattelutapaan ja näin ollen siihen, kuinka he hoitavat tehtäviään. Vaikka tilintarkastus on tarkoitettu suojaamaan yleistä etua, tilintarkastusyhteisöt ovat usein kaupallisia yrityksiä. Kunkin tilintarkastusyhteisön kulttuuri on tärkeä tekijä, joka määrää, kuinka sen partnerit ja henkilöstö toimivat yleisen edun mukaisesti ja samalla saavuttavat tilintarkastusyhteisön taloudelliset tavoitteet.
5. Tilintarkastuksen laatua arvostavan kulttuurin luomiseen liittyviä keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - noudatetaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka muodostavat asianmukaisen ”johdon ylläpitämän ilmapiirin” (”tone at the top”) ja jotka tähtäävät tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden turvaamiseen.
 - tarvittavia henkilökohtaisia ominaisuuksia suositetaan tilintarkastuksen laatua tukevien arviointi- ja palkitsemisjärjestelmien avulla.
 - talouteen liittyvät tekijät eivät ohjaa tilintarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin ja päätöksiin.
 - tilintarkastusyhteisö korostaa sitä, kuinka tärkeää on järjestää partnereille ja henkilöstölle mahdollisuus jatkuvaan ammatilliseen kehittymiseen ja korkealaatuiseen tekniseen tuen saatavuus.
 - tilintarkastusyhteisö edistää kulttuuria, jossa konsultoidaan vaikeista asioista.
 - asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on olemassa toimivat järjestelmät.

1.3 Arvot, etiikka ja asenteet – kansallisen toimintaympäristön taso

(viittaus: kappaleet 33–40 liitteessä 2)

6. Tilintarkastukseen liittyvillä kansallisilla sääntelytoimenpiteillä on tärkeä vaikutus tilintarkastusyhteisöissä vallitsevaan kulttuuriin sekä tilintarkastuspartnereiden ja muiden toimeksiantotiimin jäsenten arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - eettiset vaatimukset muotoillaan siten, että niistä käyvät selvästi ilmi sekä taustalla olevat eettiset periaatteet että sovellettavat erityiset vaatimukset.
 - sääntely- ja valvontatahot, kansalliset standardien antajat ja tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot toimivat aktiivisesti sen varmistamiseksi, että eettiset periaatteet ymmärretään ja vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti.
 - asiakkaiden hyväksymistä koskevien päätösten kannalta relevanttia tietoa jaetaan tilintarkastusyhteisöjen kesken.

1.4 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – toimeksiannon taso

(viittaus: kappaleet 41–58 liitteessä 2)

7. Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö vastaa sen varmistamisesta, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja että tiimillä on riittävästi aikaa pystyä hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ennen tilintarkastuslausunnon antamista.
8. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - partnereilla ja henkilöstöllä on tarvittava pätevyys.
 - partnerit ja henkilöstö ymmärtävät yhteisön liiketoimintaa.
 - partnerit ja henkilöstö tekevät kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
 - tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistuu aktiivisesti riskienarviointiin, suunnitteluun, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin.
 - yksityiskohtaista ”paikan päällä” tehtävää tarkastustyötä suorittavalla henkilöstöllä on riittävästi kokemusta, sen työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi asianmukaisesti ja henkilöstössä on kohtuullisessa määrin jatkuvuutta.
 - partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa suorittaakseen tilintarkastuksen tehokkaasti.
 - tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin kokeneet henkilöt ovat johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa.

1.5 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – tilintarkastusyhteisön taso

(viittaus: kappaleet 59–70 liitteessä 2)

9. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat vaikuttavat tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisilta henkilöiltä ja muilta toimeksiantotiimin jäseniltä vaadittavaan tietämykseen ja kokemukseen ja siihen, kuinka paljon heillä on käytettävissään aikaa tarvittavan tilintarkastustyön suorittamiseen. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa vaikeiden asioiden käsittelemiseen, kun niitä tulee esiin.
 - toimeksiantotiimien rakenne on asianmukainen.
 - partnerit ja kokenempi henkilöstö tekevät oikea-aikaisesti vähemmän kokeneen henkilöstön arviointeja ja antavat asiaankuuluvaa valmennusta tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvaa koulutusta.
 - tilintarkastuspartnerit ja henkilöstö saavat riittävästi koulutusta tilintarkastuksesta, laskentatoimesta ja soveltuvissa tapauksissa toimialojen erityiskysymyksistä.

1.6 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – kansallisen toimintaympäristön taso

(viittaus: kappaleet 71–80 liitteessä 2)

10. Kansalliset toimenpiteet voivat vaikuttaa tilintarkastajien pätevyyteen. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- tilintarkastusyhteisöjen/yksittäisten tilintarkastajien hyväksymistä varten on olemassa toimivat järjestelyt.
 - koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja koulutus on asianmukaisesti resurssoitua ja tehokasta.
 - on olemassa järjestelyt tilintarkastajien pitämiseksi ajan tasalla ajankohtaisista asioista sekä koulutuksen tarjoamiseksi uusista laskentatointa tai tilintarkastusta koskevista tai sääntelyyn perustuvista vaatimuksista.
 - tilintarkastajien ammattikunta on sellaisessa asemassa, että se pystyy houkuttelemaan ja pitämään joukossaan asiaankuuluvat ominaisuudet omavia henkilöitä.

2. Prosessitekijät

11. Laadukas tilintarkastus edellyttää, että tilintarkastajat soveltavat tinkimätöntä tilintarkastusprosessia ja laadunvalvontamenettelyjä, jotka ovat säädösten, määräysten ja sovellettavien standardien mukaisia.

2.1 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – toimeksiannon taso

(viittaus: kappaleet 81–93 liitteessä 2)

12. Tilintarkastukset tulee suorittaa tilintarkastusstandardien mukaisesti, ja niihin sovelletaan ISQC 1:n mukaisia tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä. Nämä muodostavat perustan kurinalaiselle lähestymistavalle, joka koskee riskien arviointia, suunnittelua, tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista ja lopulta lausunnon laatimista ja esittämistä. Joskus tilintarkastusyhteisöjen metodologiat sekä sisäiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisältävät yksityiskohtaisempaa ohjeistusta esimerkiksi sellaisista seikoista kuin kuka suorittaa tietyt toimenpiteet ja mitkä ovat sisäistä konsultointia koskevat vaatimukset ja dokumentoinnin muodot.
13. Vaikka tilintarkastusstandardit ja tilintarkastusyhteisön metodologia antavat muodon tilintarkastusprosessille, tapa jolla prosessia sovelletaan käytännössä räätälöidään tiettyä tilintarkastusta varten. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- toimeksiantotiimi noudattaa tilintarkastusstandardeja, relevantteja säädöksiä ja määräyksiä sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä.
 - toimeksiantotiimi hyödyntää asianmukaisesti tietotekniikkaa.
 - ollaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden tilintarkastukseen osallistuvien kanssa.
 - johdon kanssa on tehty asianmukaiset järjestelyt tehokkaan ja toimivan tilintarkastusprosessin aikaansaamiseksi.

2.2 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – tilintarkastusyhteisön taso (viittaus: kappaleet 94–111 liitteessä 2)

14. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat vaikuttavat tilintarkastusprosessiin. Tilintarkastuksen laatua parantavia keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- tilintarkastusmetodologiaa mukautetaan ammatillisten standardien kehittymisen sekä sisäisissä laadunvalvontatarkastuksissa ja ulkoisissa laadun- tarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.
 - tilintarkastusmetodologia kannustaa tiimin yksittäisiä jäseniä noudatta- maan ammatillista skeptisyyttä ja käyttämään asianmukaista ammatillis- ta harkintaa.
 - metodologia vaatii tehokasta valvontaa ja tilintarkastustyön läpikäyntiä.
 - metodologia vaatii asianmukaista tilintarkastusdokumentaatiota.
 - luodaan tinkimättömät laadunvalvontamenettelyt ja tilintarkastuksen laa- tua seurataan ja ryhdytään asianmukaisiin seuraamustoimenpiteisiin.
 - suoritetaan tehokkaat toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset, kun niitä edellytetään.

2.3 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – kansallisen toimintaympäristön taso (viittaus: kappaleet 112–119 liitteessä 2)

15. Kansalliset tilintarkastuksen sääntely- ja valvontatoimenpiteet voivat vaikuttaa ti- lintarkastusprosessiin.
16. IAASB julkaisee ISA-standardeja. IESBA (The International Ethics Standards Board for Accountants) asettaa tilintarkastusammattilaisille korkealaatuisia eetti- siä standardeja laatimalla vaativia, kansainvälisesti päteviä Eettisiä sääntöjä tilin- tarkastusammattilaisille. IAESB (The International Accounting Education Stan- dards Board) kehittää ja edistää tilintarkastusammattilaisten koulutusta – joka kattaa sekä teknisen pätevyyden että ammatilliset taidot, arvot, etiikan ja asenteet – laatimalla kansainvälisiä koulutusstandardeja (IES-standardit). Nämä standar- dit on otettu laajasti käyttöön kansallisella tasolla. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- laaditaan sellaisia tilintarkastus- ja muita standardeja, joissa tehdään sel- väksi taustalla olevat tavoitteet sekä sovellettavat erityiset vaatimukset.
 - ulkoisista laaduntarkastuksista vastuussa olevat tahot tarkastelevat tilintar- kastuksen laadun relevantteja ominaisuuksia sekä tilintarkastusyhteisöjen että yksittäisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta.
 - on olemassa tehokkaat järjestelmät tilintarkastuksen epäonnistumista (au- dit failure) koskevien väitteiden tutkimista ja tarvittaessa kurinpitotoimen- piteitä varten.

3. Tuotostekijät

17. Eri sidosryhmät saavat tilintarkastuksesta erilaisia tuotoksia. Näiden tuotosten arvioiminen perustuu todennäköisesti niiden hyödyllisyyteen ja oikea-aikaisuuteen, ja ne koetaan tilintarkastuksen laatuun liittyviksi näkökohdiksi. Ne voivat myös:
- antaa laajempaa näkemystä tilintarkastuksen laadusta. Esimerkiksi tilintarkastuksen sääntelyä ja valvontaa hoitavilta tahoilta saatavissa raporteissa kuvataan todennäköisesti laaduntarkastustoimenpiteiden tuloksena havaittuja heikkouksia; ja
 - vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun suoraan. Esimerkiksi jos ollaan velvollisia raportoimaan tietystä seikasta, kuten sisäisten kontrollien tehokkuudesta, kyseisellä alueella tehtävä työ saattaa olla perusteellisempaa.
18. Joillakin sidosryhmillä, erityisesti johdolla, hallintoelimillä ja joillakin sääntely- ja valvontatahoilla, on suurempia näkemyksiä joistakin tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista panoksista, ja ne pystyvät näin ollen arvioimaan sitä paremmin, ainakin osittain. Näiltä toisilta sidosryhmiltä saatava tuotos, esimerkiksi tarkastusvaliokunnilta saatava tieto, voi antaa ulkoisille käyttäjille hyödyllistä tietoa tilintarkastuksen laadusta.
19. Relevantteihin tuotoksiin voi kuulua seuraavaa:

Taso	Tuotokset
3.1 Toimeksiannon taso	<p>Tilintarkastajalta</p> <p>3.1.1 Tilintarkastajan raportit tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjille</p> <p>3.1.2 Tilintarkastajan raportit hallintoelimille</p> <p>3.1.3 Tilintarkastajan raportit johdolle</p> <p>3.1.4 Tilintarkastajan raportit taloudelliseen raportointiin ja vakavaraisuuteen liittyville sääntely- ja valvontatahoille</p> <p>Yhteisöltä</p> <p>3.1.5 Tilintarkastettu tilinpäätös</p> <p>3.1.6 Hallintoelinten, mukaan lukien tarkastusvaliokunta, antamat raportit</p> <p>Tilintarkastusta säänteleviltä ja valvoilta tahoilta</p> <p>3.1.7 Sääntely- ja valvontatahoilta saatava tieto yksittäisistä tilintarkastuksista</p>

<p>3.2 Tilintarkastus-yhteisön taso ja kansallisen toimintaympäristön taso</p>	<p>Tilintarkastusyhteisöltä</p> <p>3.2.1 Läpinäkyvyysraportit</p> <p>3.2.2 Vuosikertomukset ja muut raportit</p> <p>Tilintarkastusta säänteleviltä ja valvovilta tahoilta</p> <p>3.2.3 Kokonaisnäkemysten esittäminen tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvien laaduntarkastusten tuloksista.</p>
---	---

3.1 Tuotokset - toimeksiannon taso

3.1.1 *Tilintarkastajan raportit tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjille*

20. Tilintarkastuksen ensisijainen tuotos on tilintarkastajan lausunto, joka antaa käyttäjille varmuutta tilintarkastetun tilinpäätöksen luotettavuudesta. Useimmille käyttäjille se, ettei tilintarkastajan lausunto ole mukautettu, on tärkeä signaali taloudellisen informaation luotettavuudesta. Tämän signaalin arvoon voivat vaikuttaa useat eri tekijät, kuten tilintarkastuksen suorittaneen tilintarkastusyhteisön maine⁶ sekä oletus käytetyn tilintarkastusprosessin tehokkuudesta.
21. Tilintarkastaja pystyy antamaan tilintarkastuskertomuksessa tietoa, jonka avulla käyttäjät saavat joitakin näkemyksiä tilintarkastajan työstä ja havainnoista ja näin ollen suoritetun tilintarkastuksen laadusta. Tilintarkastajat eivät kuitenkaan aina käytä tätä tilaisuutta, ja tilintarkastuskertomus on vuosien mittaan standardoitu. Tilintarkastajan työstä ja havainnoista annetaan yleensä tietoa vain silloin, kun tilintarkastajan lausunto on mukautettu.
22. Sen lisäksi, että tilintarkastuskertomukseen sisältyvä tieto laajenee, myös sen hyödyllisyys voi lisääntyä, jos se sisältää lisävarmennusta tietyistä säädösten tai määräysten edellyttämistä seikoista. Joissakin tapauksissa tällainen varmennus voidaan toteuttaa laajentamalla tilintarkastuksen kattamaa aluetta (esimerkiksi vahvistamalla, että johto on antanut tilintarkastajalle kaikki pyydyt tiedot ja selitykset). Joissakin toisissa tapauksissa tilintarkastuksen kattamaa aluetta pitää laajentaa (esimerkiksi varmentamalla taloudellista raportointia koskevien sisäisten kontrollien tehokkuus).
23. Julkisen sektorin tilintarkastajat antavat tavallisesti enemmän tietoa joko itse tilintarkastuskertomuksessa tai julkisesti saatavilla olevassa täydentävässä raportissa. Julkisen sektorin tilintarkastajat myös suorittavat joskus työtään ympäristössä, jossa kansalaisilla on pääsy julkisiin asiakirjoihin. Tämä tiedonsaannin vapaus voi johtaa siihen, että julkisen sektorin tilintarkastaja antaa tilintarkastuksistaan

⁶ Tässä viitekehyksessä ei erityisesti käsitellä tilintarkastusyhteisön mainetta, sillä se ei ole tilintarkastuksen laadun osatekijä vaan jotain mikä voi syntyä suorittamalla jatkuvasti laadukkaita tilintarkastuksia. Tilintarkastusyhteisön maineeseen vaikuttavia tekijöitä on useita, kuten sen koko, sen markkinointitoimenpiteet sekä se, missä määrin oikeudenkäynnit tai sääntely- tai valvontatahoin toimenpiteet voivat vaikuttaa siihen kielteisesti.

yksityiskohtaisempaa tietoa, esimerkiksi tietoa yhteisön liiketoimintariskeistä ja sisäisistä kontrolleista.

3.1.2 *Tilintarkastajan raportit hallintoelimille*

24. Tilintarkastusstandardeissa vaaditaan yleensä, että tilintarkastaja kommunikoi tietyistä seikoista hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti. Esimerkiksi ISA-standardien⁷ mukaan on kommunikoitava seuraavista seikoista:

- tilintarkastajan velvollisuudet
- tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus
- tilintarkastajan objektiivisuutta vaarantavat uhat ja niihin liittyen käytetyt varokeinot.
- merkittävät tilintarkastushavainnot.

25. Tällaisia seikkoja käsitellään usein hallintoelimille osoitetuissa kirjallisissa raporteissa. Tilintarkastusstandardien mukaisten vaatimusten odotetaan kuitenkin tukevan tilintarkastajan ja hallintoelinten välisiä laajempia ja kattavampia keskusteluja. Tilintarkastuksen yleistä laatua tarkastellessaan hallintoelimet todennäköisesti arvioivat sekä kirjallisten raporttien että vähemmän virallisen kommunikaation arvoa ja ajoitusta.

26. Kun on kyse kommunikoinnin laadusta ja hyödyllisyydestä, hallintoelimet saattavat arvostaa erityisesti tilintarkastajan kommunikaatiota, joka sisältää:

- puolueettomia näkemyksiä siitä, kuinka johto suoriutuu tilinpäätöksen laatimista koskevien velvollisuuksiensa täyttämisestä;
- näkemyksen yhteisön taloudellisen raportoinnin käytännöistä, mukaan lukien sisäisten kontrollien toiminta;
- suosituksia yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessien parantamiseksi; ja
- informaatiota, joka antaa hallintoelimille mahdollisuuden täyttää hallinnolliset velvollisuutensa tehokkaasti.

3.1.3 *Tilintarkastajan raportit johdolle*

27. Tilintarkastaja kommunikoi tilintarkastuksen aikana laajasti myös johdon kanssa. Suuri osa tästä kommunikaatiosta on epävirallista, mutta joskus tilintarkastaja voi päättää tai johto voi pyytää, että havainnot esitetään virallisesti kirjallisessa raportissa. Tällöin johto todennäköisesti painottaa tällaisten raporttien koettua arvoa ja ajoitusta tilintarkastuksen yleistä laatua tarkastellessaan.

28. Taloudellista raportointia koskevien seikkojen lisäksi johto saattaa arvostaa erityisesti:

⁷ ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

- näkemyksiä yhteisön liiketoiminnan ja järjestelmien erityisistä alueista ja suosituksia niiden parantamiseksi;
 - havaintoja sääntelyyn liittyvistä seikoista; ja
 - globaaleja näkökulmia toimialan merkittäviin kysymyksiin tai kehitysuuntiin.
29. Erityisesti pienissä yhteisöissä, joissa resurssit ovat rajalliset, johto voi arvostaa tilintarkastajan antamaa liiketoimintaan liittyvää neuvontaa. Tällöin tilintarkastajan on tiedostettava mahdollisesti syntyvät riippumattomuutta vaarantavat uhat.
- 3.1.4 *Tilintarkastajan raportit taloudelliseen raportointiin ja vakavaraisuuteen liittyville sääntely- ja valvontatahoille*
30. Kansalliset säädökset tai määräykset voivat edellyttää, että tilintarkastaja kommunikoi taloudelliseen raportointiin tai vakavaraisuuteen liittyville sääntely- ja valvontatahoille joko rutiininomaisesti tai erityisissä olosuhteissa. Kansalliset vaatimukset vaihtelevat, mutta niihin voi sisältyä:
- taloudellisen raportoinnin prosessiin liittyvien seikkojen, esimerkiksi sisäisen valvonnan, varmentaminen.
 - raportointi seikoista, joilla sääntely- ja valvontatahot katsovat todennäköisesti olevan niille olennaista merkitystä.
 - raportointi lainvastaisista teoista, mukaan lukien rahanpesua koskevat epäilyt.
31. Tällöin sääntely- ja valvontatahot todennäköisesti painottavat tällaisten raporttien koettua arvoa ja ajoitusta tilintarkastuksen yleistä laatua tarkastellessaan.
- 3.1.5 *Tilintarkastettu tilinpäätös*
32. Varmentaminen lisää taloudellisen raportoinnin luotettavuutta ja mahdollisesti johtaa taloudellisen raportoinnin laadun parantumiseen. Tilintarkastuksen seurauksena voi esimerkiksi olla, että johto tekee muutoksia tilinpäätösluonnokseen. Nämä muutokset voivat olla luonteeltaan määrällisiä tai laadullisia, kuten tilinpäätöksen liitetietoihin tehtäviä selvennyksiä. Vaikka tällaiset muutokset eivät yleensä näy käyttäjille, jotka saavat korkealaatuiseksi kokemansa tilinpäätöksen, käyttäjät voivat olettaa, että on suoritettu laadukas tilintarkastus. Päinvastainen tapaus on todennäköinen, ts. jos käyttäjät saavat tilinpäätöksen, jossa on laskuvirheitä, epäjohtomukaisuuksia ja vaikeasti ymmärrettäviä tietoja, he saattavat päätellä, että on suoritettu huonolaatuinen tilintarkastus, jos tilintarkastuskertomus ei ole mukautettu.
33. Joissakin maissa yritysten täytyy oikaista tilintarkastettua tilinpäätöstä, jos siinä on todettu olennaisia virheellisyksiä. Jos yhteisön pitää oikaista tilinpäätöstään, käyttäjät saattavat oikaisuun johtaneesta syystä riippumatta uskoa, että tilintarkastus on epäonnistunut (audit failure).

3.1.6 *Hallintoelinten, mukaan lukien tarkastusvaliokunta, antamat raportit*

34. Joissakin maissa hallintoelimillä – erityisesti listattujen yhtiöiden tarkastusvaliokunnilla – on erityisiä velvollisuuksia, jotka tarkoittavat jonkin asteista tilintarkastajaan tai tilintarkastusprosessiin liittyviin näkökohtiin kohdistuvaa valvontaa. Vaikka käyttäjät todennäköisesti toteavat, että korkealaatuisen tarkastusvaliokunnan osallistumisella on myönteinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun, on huomattavaa vaihtelua siinä, missä määrin tarkastusvaliokunnat kommunikoivat käyttäjille siitä, kuinka ne ovat täyttäneet nämä velvollisuutensa.
35. Tarkastusvaliokuntien toimenpiteistä on mahdollista kertoa laajemmin, ja tästä olisi hyötyä sekä tilintarkastuksen todellisen laadun että käyttäjien kokeman laadun kannalta. Tämän vuoksi joissakin maissa selvitetään aktiivisesti, pitäisikö vuosikertomuksessa antaa enemmän tietoa tarkastusvaliokunnan toimenpiteistä, jotka liittyvät ulkoiseen tilintarkastukseen.

3.1.7 *Sääntely- ja valvontatahoilta saatava tieto yksittäisistä tilintarkastuksista*

36. Joissakin maissa tilintarkastusta sääntelevät ja valvovat tahot antavat yksittäisiin tilintarkastuksiin kohdistuvien laaduntarkastusten tulokset tiedoksi asianomaisille tarkastusvaliokunnille, joskaan tällainen tieto ei yleensä ole julkisesti saatavilla.

3.2 **Tuotokset – tilintarkastusyhteisön taso ja kansallisen toimintaympäristön taso**

3.2.1 *Läpinäkyvyysraportit*

37. Tilintarkastusyhteisöt voivat antaa yleisellä tasolla olevaa informaatiota tilintarkastuksen laadusta. Joissakin maissa tilintarkastusyhteisöltä vaaditaan läpinäkyvyysraportteja, jotka sisältävät tietoa tilintarkastusyhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä ja laadunvalvontajärjestelmästä.⁸ Tällaisen tiedon asettaminen julkisesti saataville voi auttaa niitä tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjiä, jotka eivät ole lähellä tilintarkastusprosessia, ymmärtämään yksittäisten tilintarkastusyhteisöjen ominaispiirteitä ja tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä kyseisissä tilintarkastusyhteisöissä. Silloin kun keskeiset sidosryhmät eivät pysty arvioimaan tilintarkastuksen laatua suoraan, tällainen tieto voi auttaa yhteisöjä uuden tilintarkastusyhteisön valinnassa.
38. Läpinäkyvyysraportit antavat tilintarkastusyhteisöille myös tilaisuuden erottautua korostamalla tiettyjä niiden toimintaperiaatteisiin liittyviä näkökohtia ja tilintarkastuksia koskevaa lähestymistapaa ja näin ollen kilpailla tilintarkastuksen laatuun liittyvillä seikoilla. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön laadunvalvontaa, riippumattomuuden turvaamista ja hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskeviin prosesseihin ja käytäntöihin liittyvän tiedon julkaiseminen toimii kaikille tilintarkas-

⁸ EU:n jäsenvaltioissa esimerkiksi tilintarkastusdirektiivi edellyttää, että yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavat tilintarkastusyhteisöt esittävät vuosittain tiettyjä tietoja, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön juridista rakennetta, ketjua johon ne kuuluvat, hallinto- ja ohjausjärjestelmää sekä laadunvalvontajärjestelmää, taloudellista informaatiota sekä partnereiden palkitsemisperusteita.

tusyhteisössä selkeänä kannustimena toimia tilintarkastusyhteisön sitoumusten hengen ja kirjaimen mukaisesti.

3.2.2 *Vuosikertomukset ja muut raportit*

39. Jotkin tilintarkastusyhteisöt julkaisevat vuosikertomuksen. Vuosikertomus antaa niille tilaisuuden kuvata toimintaansa koskevia keskeisiä tilintarkastuksen laatuun liittyviä suoriutumisindekattoreita sekä laadun parantamiseen tähtäviä hankkeita. Tällaiset tiedot voivat auttaa niitä erottautumaan tilintarkastuksen laadun perusteella.
40. Lisäksi julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat tahot saattavat julkaista muita raportteja, joissa tehdään yleisiä johtopäätöksiä niiden suorittamista tilintarkastuksista ja yksilöidään hallinto- ja ohjausjärjestelmässä, laskentatoimessa ja raportoinnissa havaittuja heikkouksia. Näihin raportteihin voi sisältyä suosituksia julkisen sektorin yhteisöjä koskevien yleisten säädösten ja määräysten muuttamiseksi.

3.2.3 *Kokonaisnäkömyksen esittäminen tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvien laaduntarkastusten tuloksista*

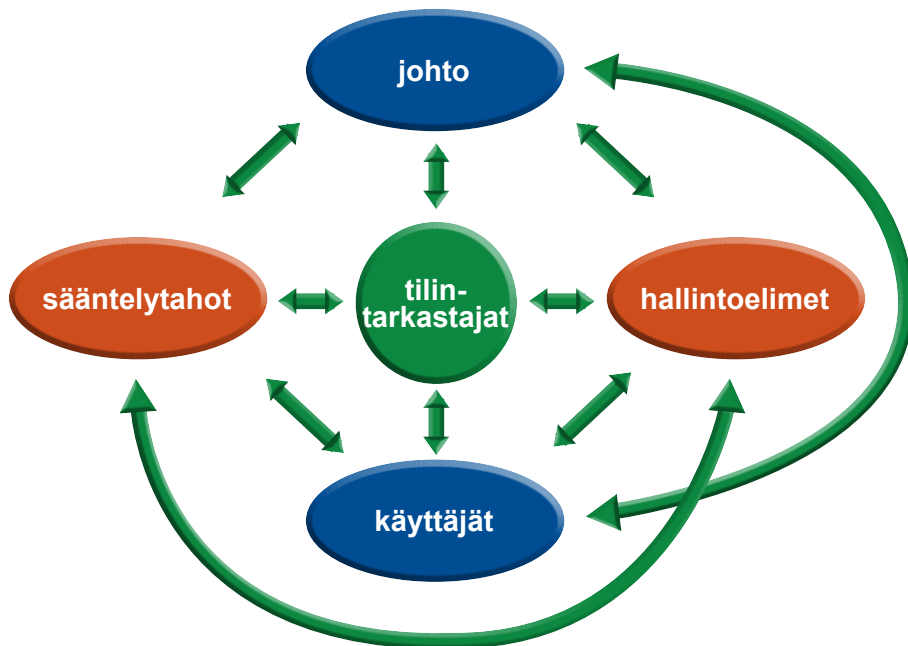
41. Monissa maissa tilintarkastusta sääntelevät ja valvovat tahot raportoivat laaduntarkastustoimenpiteidensä tuloksista vuosittain. Tällaisten raporttien yksityiskoh-taisuuden taso vaihtelee. Jossakin maissa raporteissa esitetään kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin kohdistuneiden laaduntarkastusten tulokset yhdessä, ja toisissa maissa julkaistaan raportit eri tilintarkastusyhteisöistä.
42. Yksittäisiä tilintarkastusyhteisöjä koskevien laaduntarkastusraporttien julkistamisella voi olla tärkeä rooli tilintarkastuksen laadun parantamisessa, mukaan lukien keskeisten sidosryhmien (erityisesti sijoittajien ja tilintarkastuskertomusten käyttäjien) kokemaa tilintarkastuksen laatua. Keskustelu siitä, onko tilintarkastusta sääntelevien ja valvovien tahojen hyödyllistä raportoida yksittäisiin tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvista laaduntarkastuksista julkisesti, on herkkää tasapainottelua. Jotkut uskovat, että yksittäisiin tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen läpinäkyvyys auttaa hallintoelimiä täyttämään velvollisuutensa ja se vaikuttaa myönteisesti tilintarkastuksen laatuun antamalla tilintarkastusyhteisöille kannustimen näyttää, että niiden työn laatu paranee vuodesta toiseen. Toiset uskovat, että tilintarkastusyhteisökohtaisten havaintojen julkinen raportoiminen voi johtaa siihen, että tilintarkastusyhteisöt omaksuvat puolustuslähtöisen lähestymistavan vastatessaan laaduntarkastuksissa tehtyihin havaintoihin, ja tämä heikentää tilintarkastuksen laatua.

4. **Keskeiset vuorovaikutussuhteet taloudellisen raportoinnin ketjussa**

43. Vuonna 2008 julkaistussa raportissaan *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions*,⁹ IFAC kuvaa taloudellisen raportoinnin ketjua seuraavasti: ”taloudellisten raporttien laatimiseen, hyväksymiseen, tilintarkastukseen, analysointiin ja käyttöön osallistuvat henkilöt ja prosessit”.
44. IFAC on todennut, että ketjun kaikkien lenkkien täytyy olla korkealaatuisia ja kiinteästi yhteydessä toisiinsa, jotta saadaan aikaan korkealaatuisia taloudellista raportointia. Vaikka ketjun jokaisella lenkillä on tärkeä rooli korkealaatuisen taloudellisen raportoinnin tukemisessa, lenkkien keskinäisten yhteyksien tai vuorovaikutuksen luonteella saattaa olla erityinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun.
45. Tämä vuorovaikutus, johon kuuluvat sekä virallinen että epävirallinen kommunikaatio ketjun jäsenten välillä, voi vaikuttaa toisten käyttäytymiseen ja näkemyksiin ja näin vaikuttaa parantavasti tilintarkastuksen laatuun. Vuorovaikutuksen luonteeseen ja laajuuteen vaikuttavat sekä mukana olevien henkilöiden tavoitteet että konteksti, jossa vuorovaikutus tapahtuu.
46. Seuraavissa osioissa kuvattu vuorovaikutus on kahdenvälistä. Tilintarkastuksen laadun kannalta voi kuitenkin olla hyötyä siitä, että tilintarkastajat ja keskeiset sidosryhmät tapaavat ja keskustelevat tilintarkastuksen laadun kannalta tärkeistä seikoista.

⁹ Raportti on saatavilla osoitteessa: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

47. Joitakin tilintarkastuksen laadun kannalta tärkeimpiä vuorovaikutussuhteita¹⁰ kuvataan seuraavassa



4.1 Tilintarkastajien ja johdon välinen vuorovaikutus¹¹

48. Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja sellaisesta sisäisestä valvonnasta, joka on tarpeellista sen varmistamiseksi, että tilinpäätöksen laatimiseen käytettävä informaatio on luotettavaa ja saatavissa oikea-aikaisesti. Johto vastaa myös sen varmistamisesta, että tilinpäätös on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen ja relevanteissa tapauksissa kuvaa sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia tavalla, joka antaa oikean ja riittävän kuvan.
49. Täysi ja oikea-aikainen pääsy relevanttiin informaatioon ja mahdollisuus keskustella relevanttien henkilöiden kanssa sekä yhteisössä että sen ulkopuolella auttaa tilintarkastajaa kokoamaan tilintarkastusevidenssiä. Avoin ja rakentava suhde auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisuuden riskit ja vastaamaan niihin, erityisesti kun on kyse monimutkaisista tai epätavallisista liiketapahtumista tai seikoista, joihin liittyy merkittävää harkintaa tai epävarmuutta. Jos yhteistyötä ja avointa vuoropuhelua ei ole, on epätodennäköistä, että laadukas tilintarkastus pystytään suorittamaan toimivalla tavalla.

¹⁰ Tässä osiossa käsitellään vain ulkoista – ts. tilintarkastuksen toimeksiantotiimin ulkopuolista – vuorovaikutusta. Tilintarkastuksen toimeksiantotiimin sisäistä vuorovaikutusta käsitellään luvussa 1: Panokset

¹¹ Monissa pienissä yhteisöissä johdon ja hallintoelinten välillä ei juurikaan ole eroa. Omistaja-johtajalla on yleensä molemmat roolit.

50. Tilintarkastuksen toimivuuden edistämiseksi tilintarkastaja keskustelee todennäköisesti tilintarkastuksen varhaisessa vaiheessa johdon kanssa informaatiotarpeista ja sopii asianmukaisesta aikataulusta. Tilintarkastaja todennäköisesti myös keskustelee johdon kanssa tiintarkastushavainnoista sitä mukaa kuin niitä tulee esiin, jotta johto pystyy antamaan selityksiä oikea-aikaisesti tai tekemään tarvittaessa lisäanalysointia.
51. Tilintarkastajan ja johdon välinen avoin ja rakentava suhde auttaa myös luomaan ympäristön, jossa johto pystyy hyötymään tilintarkastajan tekemistä, esimerkiksi seuraavia seikkoja koskevista havainnoista:
- mahdolliset parannukset yhteisön taloudellisen raportoinnin käytäntöihin
 - mahdolliset parannukset taloudellista raportointia koskevaan sisäiseen valvontaan.
 - taloudellista raportointia koskevat uudet vaatimukset.
 - näkemykset toimialaan liittyvistä kysymyksistä
 - havainnot sääntelyyn liittyvistä seikoista.
52. Tilintarkastajan ja johdon välinen avoin ja rakentava suhde on erotettava liian läheisestä suhteesta, joka voi syntyä, kun tilintarkastajat viettävät tilikauden aikana paljon aikaa saman tilintarkastusasiakkaan luona. Tilintarkastuksen laadun kannalta on elintärkeää, että tilintarkastajat pysyvät skeptisinä ja objektiivisina ja ovat valmiita haastamaan saamansa informaation luotettavuuden.
- 4.2 **Tilintarkastajien ja hallintoelinten välinen vuorovaikutus**
53. Hallintoelimet vastaavat yhteisön strategisen johtamisen ja sen tilivelvollisuuteen liittyvien velvoitteiden valvonnasta. Tähän kuuluu yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Listayhtiöissä ja muissa suurissa yhteisöissä tarkastusvaliokunta hoitaa suuren osan yhteisön taloudellisen raportoinnin valvontaan liittyvästä työstä.
54. Tehokas kaksisuuntainen kommunikointi tilintarkastajien kanssa voi auttaa hallintoelimiä näiden velvollisuuksien hoitamisessa. Hallintoelimet voivat hyötyä erityisesti näkemyksistä, joita tilintarkastajalla on sellaisista seikoista kuin yhteisöä koskevat taloudelliseen raportointiin liittyvät riskit, tärkeimmät johdon harkintaa edellyttävät alueet tilinpäätöksessä sekä taloudellisen raportoinnin prosessin laatuun liittyvät näkökohdat, mukaan lukien taloudellisten sisäisten kontrollien heikkoudet. Tämä informaatio voi auttaa hallintoelimiä tekemään johtopäätöksiä tilinpäätöksen antamasta oikeasta ja riittävästä kuvasta, erityisesti jos tilintarkastajalla on huolenaiheita, joiden suhteen johto ei ole toiminut.
55. Tilintarkastajan täytyy kommunikoida hallintoelinten (mukaan lukien tarkastusvaliokunta, jos sellainen on) kanssa suunnitteluun liittyvistä seikoista ja merkittävistä havainnoista. Joskus tehokasta kommunikointia edistää se, että vähintään yksi kokous tai osa kokouksesta pidetään ilman, että johtoa on paikalla. Pienemmissä yhteisöissä tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kommunikointi on todennäköisesti usein tiheämpää ja vähemmän muodollista.

56. Hallintoelimet pystyvät myös vaikuttamaan tilintarkastuksen laatuun:
- esittämällä näkemyksiä taloudelliseen raportointiin liittyvistä riskeistä ja liiketoiminnan alueista, jotka tarvitsevat erityistä huomiota tilintarkastuksessa;
 - arvioimalla, onko tilintarkastukseen kohdistettu riittävästi resursseja, jotta se pystytään suorittamaan tehokkaasti, ja kuvastaako tilintarkastuspalkkio tätä oikein;
 - tarkastelemalla riippumattomuuteen liittyviä seikkoja ja arvioimalla niiden ratkaisua;
 - arvioimalla, kuinka tilintarkastaja on haastanut johtoa tilintarkastuksen aikana erityisesti koskien väärinkäytösriskin arviointia, johdon tekemiä arvioita ja oletuksia sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa; ja
 - luomalla ympäristön, jossa johto ei vastusta sitä, että tilintarkastaja haastaa heidät, eikä ole liikaa puolustuskannalla vaikeita tai kiistanalaisia asioita käsiteltäessä.

4.3 Tilintarkastajien ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

57. Joissakin maissa sääntelynormisto antaa käyttäjille mahdollisuuden olla jossakin määrin vuorovaikutuksessa tilintarkastajien kanssa. Joissakin maissa osakkeenomistajien on hyväksyttävä esimerkiksi yhteisön tilintarkastajan valintaa, toimeksiannon jatkamista tai tilintarkastajan vaihtamista koskevat ehdotukset yhtiökokouksessa. Osakkeenomistajilla voi myös olla oikeus esittää yhtiökokouksessa tilintarkastajalle kysymyksiä tilintarkastukseen liittyvistä merkittävistä seikoista. Tämä vuorovaikutus voi toimia tilintarkastajille lisämotivointina laadukkaiden tilintarkastusten suorittamiseen.
58. Käyttäjät haluavat mahdollisesti myös selvittää, millä perusteella tilintarkastaja vaihdetaan. Tämä helpottuu, kun syyt vaihtamiseen ovat oikea-aikaisesti julkisesti saatavilla.
59. Julkisen sektorin tilintarkastajilla on usein suoria kontakteja tilinpäätöksen ensisijaisten käyttäjien kanssa. Ei ole lainkaan harvinaista, että tilintarkastajat esittelevät havaintojaan lainsäädäntöelimelle tai ministeriöille (julkisen vallan virastoja tai julkisen vallan omistamia yrityksiä koskien) ja antavat näille:
- puolueettomia ja poliittisesti neutraaleja näkemyksiä yhteisön toiminnasta ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä; ja
 - rakentavia ja oikea-aikaisia suosituksia eri suoriutumisalueilla (mukaan lukien ”value for money”) ja relevanttien valtuuksien noudattamisesta.
- Tällaiset esittelyt saattavat parantaa tilintarkastajien tietämystä tilinpäätöksen ensisijaisten käyttäjien odotuksista ja antaa käyttäjille mahdollisuuden tilintarkastuksen laadun arvioimiseen.
60. Tilintarkastajien ammattikunta, erityisesti tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot, voivat järjestää foorumeita, konferensseja ja muita korkean tason koko-

uksia ja keskustelutilaisuuksia, joissa tilintarkastajat voivat keskustella tilintarkastuksen laadun kannalta relevanteista seikoista tilinpäätöksen käyttäjäryhmien kanssa.

4.4 Tilintarkastajien ja sääntely- ja valvontatahojen välinen vuorovaikutus

61. Tilintarkastukseen vaikuttavia sääntely- ja valvontatahoja on usean tyyppisiä: rahoitusmarkkinoiden valvojat, rahoitusmarkkinoille osallistuvien tahojen valvojat, ja taloudellisen raportoinnin valvojat (”taloudellisen raportoinnin valvonta”); tietäntyyppisiä yrityksiä, kuten pankkeja ja vakuutusyhtiöitä valvovat tahot (”vakavaraisuusvalvonta”), sekä joitakin tilintarkastusyhteisöjä suoraan valvovat tahot (”tilintarkastusvalvonta”). Joissakin maissa on useita taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittavia tahoja, ja niiden on hyödyllistä koordinoita tilintarkastuksen laatuun liittyviä toimenpiteitään.

4.4.1 *Taloudellisen raportoinnin valvonta ja vakavaraisuusvalvonta*

62. Taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittavilla tahoilla ja tilintarkastajilla on monilta osin toisiaan täydentävät mielenkiinnon kohteet, joskin niiden kiinnostus voi kohdistua eri tavalla. Asianmukainen tiedon jakaminen näiden osapuolten välillä voi sen vuoksi sekä helpottaa valvontaprosessia että edistää tilintarkastuksen laatua.

63. Tilintarkastus on tärkeä taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittaville tahoille. Yleensä nämä valvojat vaativat, että relevanttien yhteisöjen tilinpäätökset ovat tilintarkastettuja, ja joskus tilintarkastus laajennetaan kattamaan myös sellaisia seikkoja kuin yhteisön sisäisen taloudellisen valvonnan järjestelmän tehokkuus. Lisäksi nämä valvojat pyytävät joskus tilintarkastajia hankkimaan varmuutta yksittäisistä seikoista.

64. Virallisten raportointivelvoitteiden lisäksi taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittavat tahot haluavat mahdollisesti saada tietoa seikoista, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastusta suoritettaessa. Kun on kyse pankkivalvojista, tähän voi liittyä sellaisia seikkoja kuin:

- tieto, joka viittaa siihen, ettei jokin pankkitoimilupaa koskeva vaatimus täyty.
- tieto, joka saattaa viitata olennaiseen säädösten ja määräysten rikkomiseen.
- olennaiset epäsuotuisat muutokset pankin liiketoimintaan liittyvissä riskeissä ja toiminnan jatkuvuuteen liittyvissä seikoissa.

65. Taloudellista raportointia ja vakavaraisuutta valvovilla tahoilla on joskus informaatiota, joka, jos se olisi tilintarkastajan tiedossa, vaikuttaisi tilintarkastuksen laajuuteen ja mahdollisesti tilintarkastajan johtopäätöksiin ja tilintarkastuslausuntoon.

4.4.2 *Tilintarkastusvalvonta*¹²

66. Useissa maissa tilintarkastusyhteisöjen ja yksittäisten tilintarkastusten laadunvalvontaa suorittavan riippumattoman tilintarkastusvalvonnan perustaminen antaa mahdollisuuden sekä tilintarkastuksen laadun parantamiseen että tilintarkastuksen laadun tekemiseen läpinäkyvämmäksi käyttäjille.
67. Tilintarkastusyhteisöjen ja tilintarkastusvalvojien välinen avoin kommunikaatio auttaa valvojia suorittamaan toimenpiteensä tehokkaasti. Lisäksi laaduntarkastuksessa tehtyjen havaintojen selkeä kommunikointi auttaa tilintarkastusyhteisöjä ymmärtämään tunnistettujen puutteiden juurisyyn ja vastaamaan niihin positiivisella tavalla.
68. Eri maiden tilintarkastusvalvojien välinen dialogi, jonka tarkoituksena on laaduntarkastuksen lähestymistapojen yhdenmukaistaminen, saattaa vahvistaa tilintarkastuksen maailmanlaajuisia laatuja.¹³

4.5 **Johdon ja hallintoelinten välinen vuorovaikutus**

69. Vahvalla sitoutumisella rehellisyyteen ja vilpittömyyteen on positiivinen vaikutus yhteisön taloudellisen raportoinnin laatuun ja luotettavuuteen. Tällainen kulttuuri, jonka hallintoelimet luovat ja jota ne vaalivat yhdessä ylimmän johdon kanssa edesauttaa asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja prosessien kehittämiseksi ja ylläpidossa samoin kuin tiedon avoimessa jakamisessa, joka on välttämätöntä korkealaatuisten taloudellisen raportoinnin kannalta.
70. Jotta tähän päästäisiin, hallintoelimillä pitää olla johdon kanssa läpinäkyvä ja rakentava suhde, joka auttaa niitä täyttämään taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevat velvollisuutensa. Tämä edellyttää, että johto tarjoutuu keskustelemaan hallintoelinten kanssa sellaisista seikoista kuin:
- tunnistetut ja mahdollisesti merkittävät taloudelliseen raportointiin ja sääntelyyn liittyvät kysymykset.
 - taloudellisen raportoinnin prosessiin liittyvien merkittävien kirjanpidollisten harkintaan perustuvien ratkaisujen taustalla olevat oletukset.
 - alueet, joilla taloudellisen raportoinnin prosessia voidaan vahvistaa.
71. Jos tilintarkastajalla on syytä olla huolissaan johdon ja hallintoelinten välisestä suhteesta, hän on erityisen tarkkaavainen sisäisen valvonnan puutteellisuksi-

¹² Julkissektorin tilintarkastusta tekevät tahot eivät yleensä ole lakisääteisen ulkoisen valvonnan alaisia. Ne ovat vastuussa parlamentille tai vastaavalle lainsäädäntöelimelle, joka saattaa ajoittain kyseenalaistaa tilintarkastustoiminnan laadun.

¹³ Kansainvälisessä kontekstissa valvojien yhteistyöelimen – the International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) – toiminta helpottaa tiedon jakamista ja kannustaa tilintarkastusvalvojia laajempaan yhteistyöhön. IFIARin julkaisussa *Core Principles for Independent Audit Regulators* todetaan, että [epävirallinen käännös] ”Periaatteiden tarkoituksena on tukea valvontatahojen välistä yhteistyötä ja edistää tilintarkastusvalvonnan laajempaa yhdenmukaisuutta”. Lisätietoja sen toiminnasta löytyy verkkosivustolta: www.ifiar.org

en, taloudellisen raportoinnin prosessissa olevien virheiden ja väärinkäytösriskien suhteen. Tilintarkastajan on myös tärkeää pyrkiä ymmärtämään syyt siihen, miksi suhteessa on heikkouksia, sillä tilintarkastajan toimenpiteet riippuvat olosuhteista. Esimerkiksi kun hallintoelimet epäilevät johdon vilpittömyyttä, tilintarkastajan toimenpiteet ovat erilaiset kuin jos johto suhtautuu varauksella hallintoelinten pätevytyteen.

72. Äärimmäisissä tapauksissa, kun tilintarkastaja on vakavasti huolestunut johdon ja hallintoelinten välisestä suhteesta, tilintarkastaja harkitsee, onko tehokkaan ja toimivan tilintarkastuksen suorittaminen mahdollista ja näin ollen jatketaanko asiassuhdetta.

4.6 Johdon ja sääntely- ja valvontatahojen välinen vuorovaikutus

73. Se, missä määrin taloudellista raportointia sääntelevät ja valvovat tahot ovat yhteydessä johdon kanssa taloudelliseen raportointiin liittyen, vaihtelee maittain ja toimialoittain. Jotkin taloudellista raportointia sääntelevät ja valvovat tahot asettavat ja panevat täytäntöön tilinpäätösnormistoja ja saattavat esittää johdolle kysymyksiä tilinpäätökseen liittyvistä näkökohdista. Tästä puolestaan voi seurata, että johto ottaa tilintarkastajan kanssa esiin asioita, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun tulevina vuosina. Lisäksi joillakin sektoreilla, kuten pankkisektorilla, vakavaraisuusvalvojat voivat suorittaa suoria valvontatoimenpiteitä, joihin kuuluu vuorovaikutusta johdon kanssa. Tilintarkastaja muodostaa käsityksen tästä vuorovaikutuksesta, sillä siitä saadaan relevanttia tietoa ja havaintoja.

4.7 Johdon ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

74. Tilinpäätöksen julkistamisen lisäksi johto saattaa olla yhteydessä tilinpäätöksen käyttäjien, erityisesti sijoittajien, kanssa usealla eri tavalla, kuten julkaisemalla lehdistötiedotteita merkittävistä liiketoimista tai tapahtumista ja järjestämällä analytiikkotapaamisia ja muita kokouksissa sijoittajien kanssa. Johdon ja käyttäjien välinen vuorovaikutus antaa tilaisuuden lisätä käyttäjien ymmärrystä tilinpäätöksestä. Lisäksi kaksisuuntainen vuorovaikutus, kuten johdon ja sijoittajien väliset kokoukset, voi lisätä johdon motivaatiota korkealaatuiseen taloudelliseen raportointiin.
75. Yleisemmin käyttäjät, kuten institutionaaliset sijoittajat, voivat vahvistaa tilintarkastuksen laadun tärkeyttä osoittamalla aktiivista kiinnostusta sellaisten johtoon liittyvien seikkojen tutkimiseen, joihin tilintarkastaja on ottanut julkisesti kantaa – esimerkiksi mukauttamalla tilintarkastuslausunnon tai esittämällä osakkeenomistajille relevantteja seikkoja koskevan selvityksen.

4.8 Hallintoelinten ja sääntely- ja valvontatahojen välinen vuorovaikutus

76. Samoin kuin johdon tapauksessa, se missä määrin taloudellista raportointia sääntelevät ja valvovat tahot ovat vuorovaikutuksessa hallintoelinten kanssa, vaihtelee maittain ja toimialoittain.
77. Vaikka tilintarkastusvalvojien ja hallintoelinten välillä on toistaiseksi ollut suhteellisen vähän yhteyksiä, tähän on kuitenkin mahdollisuuksia. Joissakin mais-

sa tilintarkastusvalvojat esimerkiksi kommunikoivat tai vaativat tilintarkastajia kommunikoimaan yksittäisten tilintarkastusten laaduntarkastuksissa tehdyistä havainnoista asianomaisten yhteisöjen hallintoelimille. Lisäksi tilintarkastusvalvojat saattavat osana laaduntarkastustoimenpiteitä pyytää hallintoelimiä esittämään näkemyksiään yksittäisten tilintarkastusten laadusta.

4.9 Hallintoelinten ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

78. Joissakin maissa hallintoelimillä, mukaan lukien tarkastusvaliokunnat, jos sellaisia on, on erityisiä velvollisuuksia, jotka tarkoittavat jonkin asteista tilintarkastajiin tai tilintarkastusprosessiin liittyviin seikkoihin kohdistuvaa valvontaa. Käyttäjien käsitys tilintarkastuksen laadusta usein paranee, jos korkealaatuinen ja läpinäkyvä tarkastusvaliokunta on aktiivisesti mukana. Se, missä määrin hallintoelimet kommunikoivat käyttäjille siitä, kuinka ne ovat täyttäneet velvollisuutensa, vaihtelee kuitenkin huomattavasti.

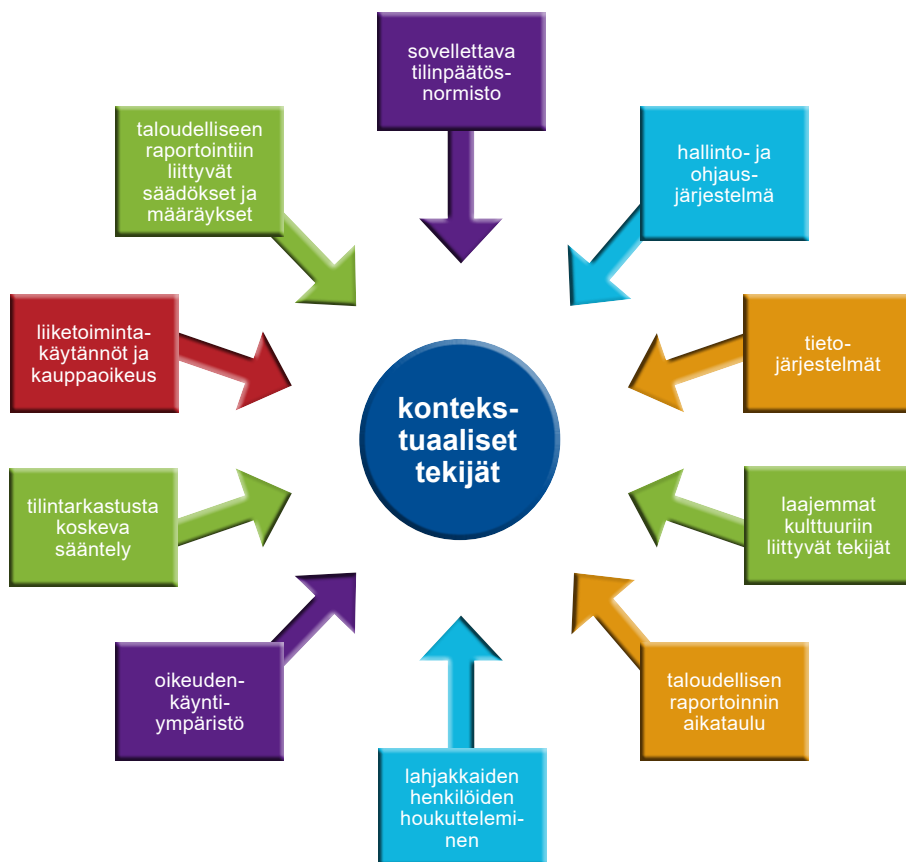
4.10 Sääntely- ja valvontatahojen ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

79. Tilintarkastuksen ulkoisia laaduntarkastuksia tehdään yhä useammassa maassa osana riippumattomia tilintarkastusvalvontajärjestelyjä. Tilintarkastusvalvojat raportoivat yleensä toiminnastaan julkisesti yleisellä tasolla, ja tästä käyttäjät saavat käsityksen tilintarkastuksen laadusta yleisesti. Jotkin valvontaelimet raportoivat julkisesti yksittäisiin tilintarkastusyhteisöihin liittyvistä havainnoista, ja näin käyttäjät saavat yksityiskohtaisempaa tietoa.

5 Kontekstuaaliset tekijät

80. Ympäristö, jossa taloudellinen raportointi ja tilintarkastus tapahtuvat, vaihtelee maittain. Joissakin maissa liiketoimintakäytännöt voivat olla suhteellisen epämuodollisia ja kauppa-oikeus suhteellisesti vähemmän kehittyneitä. Tällaisissa maissa ulkoinen taloudellinen raportointi voi olla rajallista ja käyttäjien odotukset sen suhteen vähäisiä. Kun maa kehittyy ja erityisesti kun liiketoiminta laajenee ja tarvitaan rahoitusta pääomamarkkinoilta, ympäristö monimutkaistuu. Taloudellisen raportoinnin tärkeys lisääntyy, ja käyttäjien odotukset sen nopeudesta ja luotettavuudesta kasvavat jatkuvasti. Tämän seurauksena säädökset, taloudellista raportointia koskevat vaatimukset sekä ohjaus- ja hallintoprosessit kehittyvät.
81. Nämä ympäristötekijät – tai kontekstuaaliset tekijät – saattavat kokonaisuutena vaikuttaa taloudellisen raportoinnin luonteeseen ja laatuun ja suoraan tai epäsuorasti tilintarkastuksen laatuun. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajat ottavat nämä tekijät huomioon ratkaistessaan, kuinka parhaiten hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

82. Kontekstuaalisia tekijöitä ovat:



5.1 Liiketoimintakäytännöt ja kauppaoikeus

- 83. Kansalliset tavat ja kauppaoikeus vaikuttavat siihen, kuinka muodollista liiketoi-minnan harjoittaminen on. Joissakin kansallisissa ympäristöissä voi esimerkiki olla tavanomaista, että yhteisöt ryhtyvät liiketoiimiin toisten osapuolten kanssa epämuodollisesti nojautumalla luottamussuhteisiin. Joissakin ympäristöissä liike-kumppanit ovat pääasiassa lähipiiriä, kuten johdon sukulaisten omistamia tai jul-kisen vallan määräysvallassa olevia yhteisöjä.
- 84. Kauppaoikeus vaikuttaa yritysten toteuttamien liiketoimien muodollisuuteen. Eri-tyisesti sopimusoikeus määrittää, milloin oikeudet ja velvoitteet syntyvät liiketoi-mia toteutettaessa. Silloin kun kauppaoikeus on vähemmän kehittyntä, johdolle voi olla haasteellista esittää omistusoikeutta koskevia väitteitä ja arvioida varaus-ten riittävyttä.
- 85. Joissakin olosuhteissa liiketoimien ehdot voivat olla epäselviä tai dokumentoi-mattomia, ja sopimuksia voidaan muuttaa suullisesti. Tällaisissa olosuhteissa

vastuiden eriyttäminen on vaikeaa ja sisäisen valvonnan järjestelmien tehokkuus vähenee, jolloin syntyy tilaisuuksia väärinkäytöksiin ja korruptioon. Näissä olosuhteissa puutteellinen dokumentointi asettaa hallintoelimille merkittäviä haasteita liiketoimien tosiasiallisen taloudellisen sisällön ymmärtämisessä ja sen ratkaisemisessa, onko ne käsitelty kirjanpidossa täydellisesti ja asianmukaisesti.

86. Myös asennoituminen verosäädösten noudattamiseen vaihtelee. Joissakin ympäristöissä johto saattaa pyrkiä minimoimaan verovelvoitteet esimerkiksi lykkäämällä laskuttamista, vaikka suoritevelvoitteet on täytetty. Toisissa ympäristöissä voidaan pitää useampaa eri kirjanpitoa – joista yksi osoittaa ”taloudellisen” tilanteen ja yksi ”verotuksellisen” tilanteen – ja tästä voi aiheutua jonkin verran sekaannusta. Tällaisissa olosuhteissa syntyy todennäköisesti monimutkaisuutta ja tarvetta esittää ehdollinen verovelka, jonka määrittämiseen yleensä liittyy merkittävää epävarmuutta.

5.2 Taloudellista raportointia koskevat säädökset ja määräykset

87. Taloudellista raportointia koskevia säädöksiä ja määräyksiä laaditaan yleensä siksi, että tarpeellista käsitellä yritysten tilivelvollisuutta sidosryhmiä kohtaan. Kun on kyse listatuista yhteisöistä, joissa omistajat ja johto ovat etäällä toisistaan, sääntelyn ja taloudelliseen raportointiin sisältyviä tietoja koskevien vaatimusten on tarkoitus suojata niiden osakkeenomistajien intressiä, joilla ei ole pääsyä sisäiseen taloudelliseen informaatioon. Sitä vastoin muita yhteisöjä koskeva sääntely ja taloudelliseen raportointiin sisältyviä tietoja koskevat vaatimukset voivat olla alemmalla tasolla ottaen huomioon, että sidosryhmät saattavat osallistua liiketoiminnan johtamiseen ja niillä on näin pääsy sisäiseen informaatioon.
88. Sen lisäksi että säädökset ja määräykset antavat yleisen viitekehyksen liiketoiminnan harjoittamiselle, ne voivat suoraan vaikuttaa tietyille sidosryhmille tuotettavan taloudellisen raportoinnin sisältämän informaation luonteeseen ja laajuuteen, erityisesti jos ne pannaan täytäntöön tinkimättömästi. Tällaisissa olosuhteissa säädökset ja määräykset saattavat hyödyllisellä tavalla:
- määritellä johdon velvollisuudet taloudellisen raportoinnin suhteen;
 - määrätä johtoa vastaan rangaistustoimenpiteitä vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista;
 - tutkinta- ja valvontamekanismien avulla kannustaa noudattamaan taloudellista raportointia koskevia vaatimuksia;
 - velvoittaa johdon toimimaan täysin yhteistyössä tilintarkastajien kanssa, mihin kuuluu, että tilintarkastajat saavat kaiken tarvitsemansa tiedon ja pääsyoikeuden; ja
 - määrätä johtoa vastaan rangaistustoimenpiteitä harhaanjohtavan tiedon antamisesta tilintarkastajille.

89. Tiukimmatkaan säädökset ja määräykset eivät kuitenkaan pysty kokonaan poistamaan kehoja asennoitumista sääntöjen noudattamiseen tai epäeettisiä liiketoimintakäytäntöjä. Näin ollen on rajoituksia sille, missä määrin säädöksillä ja määräyksillä voidaan vaikuttaa johdon käyttäytymiseen.

5.3 Sovellettava tilinpäätösnormisto

90. Tilinpäätösnormisto on taloudellisen raportoinnin laadun kannalta keskeinen tekijä. Selkeä normisto auttaa johtoa tekemään kirjanpitoa koskevia päätöksiä ja yhdenmukaistaa soveltamista. Liian monimutkainen tilinpäätösnormisto voi kuitenkin johtaa siihen, että johdon on vaikeaa ymmärtää kirjanpitoa koskevia vaatimuksia ja hallintoelinten on vaikeaa valvoa taloudellisen raportoinnin prosessia tehokkaasti.
91. Näitä vaikeuksia pahentavat taloudellista raportointia ja esitettäviä tietoja koskevissa vaatimuksissa tiheästi tapahtuvat muutokset, jotka voivat ainakin lyhyellä aikavälillä lisätä mahdollista epäyhdenmukaisuutta standardien soveltamisessa eri yhteisöissä.
92. Tilinpäätösnormistojen luonne ja monimutkaisuus voivat myös vaikuttaa käsityksiin tilintarkastuksen laadusta. Jotkut uskovat, että liian periaatelähtöinen tilinpäätösnormisto antaa johdolle liikaa toimintavapautta liiketapahtumien käsittelyssä tavoitteisiinsa sopivalla tavalla ja tekee käsittelytavan haastamisen vaikeaksi tilintarkastajalle. Toisaalta toiset uskovat, että sääntöjen liiallinen korostaminen rohkaisee sääntöjen tarkkaan noudattamiseen perustuvaan lähestymistapaan taloudellisessa raportoinnissa, mikä voi tarkoittaa, että tilintarkastajien on vaikeaa keskittyä liiketoimien tosiasialliseen sisältöön ja haastaa tilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva.
93. Viime vuosina taloudellisen raportoinnin kehittämisessä on lisääntyvässä määrin keskitytty täyttämään käyttäjien tarvetta saada ”relevantimpaa” taloudellista informaatiota, vaikka tällainen informaatio saattaa olla subjektiivisempaa ja vähemmän ”luotettavaa”. Tämä on johtanut erityisesti kehitykseen kohti käypien arvojen ja muiden arvioiden lisääntyvää käyttöä, mihin voi liittyä merkittävää arvostusepävarmuutta. Tehtyjä oletuksia ja arvostusepävarmuutta koskevat tiedot (esim. herkkyyksianalyysit) ovat kiinteä osa tällaisten tilinpäätöslukujen todenmukaista esittämistä. Mutta jotkin näistä tiedoista ovat luonteeltaan laadullisia, kuten suojauksen ja riskienhallinnan strategiat. Tästä seuraa, että jotkut kyseenalaistavat tällaisen taloudellisen informaation ”tilintarkastettavuuden”, sillä se ei ole objektiivisesti todennettavissa samassa määrin kuin esimerkiksi käteisvarat. Tilintarkastukseen liittyviä haasteita ovat mm. seuraavat:
- sen varmistaminen, että tarvittava määrä toimeksiantotiimin kokoneempien jäsenten aikaa kohdistetaan tilintarkastustyön ohjaamiseen, valvontaan ja läpikäyntiin, sen sijaan että monimutkaisten kirjanpitokysymysten käsittelyyn kuluisi suhteettomasti aikaa.
 - tarvittavan informaation kerääminen ja asianmukaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekeminen, kun kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksen

töksessä esitettäviä tietoja koskevat päätökset saattavat riippua huomattavassa määrin johdon käyttämästä harkinnasta taloudellista raportointia koskevia relevantteja vaatimuksia sovellettaessa, erityisesti kun niihin liittyy oletuksia, todennäköisyyksiä, tulevaisuutta koskevia odotuksia tai monimutkaisten mallien käyttöä.

- varmistuminen johdon aikomuksista, erityisesti jos johto ei ole joutunut vastaaviin olosuhteisiin aiemmin, kun sovellettava tilinpäätösnormisto tarjoaa vaihtoehtoisia kirjanpitokäsittelyjä riippuen yhteisön aiotuista toimenpiteistä (esimerkiksi pidetäänkö sijoitus kaupankäyntitarkoituksessa vai aiotaanko se pitää eräpäivään saakka).
- rahoitusinstrumenttien käypien arvojen todentaminen, kun toimivia markkinoita ei ole ja arvostus perustuu muihin kuin havainnoitavissa oleviin syöttötietoihin. Tällaisissa olosuhteissa käypää arvoa koskeviin laskelmiin voi liittyä monimutkaisia malleja ja pitkälti harkintaan perustuvia oletuksia, jotka usein edellyttävät erityisasiantuntemusta.
- tilinpäätösnormistoihin ei yleensä sisälly johdolle tarkoitettuja vaatimuksia ja ohjeistusta tarkoitukseen soveltuvan evidenssin hankkimisesta kirjanpidollisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tueksi ja sen dokumentoimisesta.

94. Se, missä määrin tarvitaan merkittävää arvostusepävarmuutta sisältäviä kirjanpidollisia arvioita, todennäköisesti vaihtelee riippuen yhteisön toimialasta ja yleisestä taloudellisesta ympäristöstä:

- Joillakin toimialoilla on suhteellisen lyhyt liiketoimintasykli, ja tavarat tai palvelut tuotetaan ja myydään suhteellisen nopeasti. Näillä toimialoilla voittojen ja rahavirtojen välillä on melko läheinen korrelaatio. Toisilla toimialoilla liiketoimintasykli on paljon pidempi ja arvioita tarvitaan enemmän.
- Joillakin toimialoilla, kuten pankeissa, käydään aktiivisesti kauppaa rahoitusinstrumenteilla, kun taas toisilla niiden käyttö on vähäistä.
- Aikoina, joina taloudelliset olosuhteet ovat epäsuotuisat, tarvitaan todennäköisesti arvioita realisointiarvoista ja arvon alentumista koskevista vähennyseristä. Näissä olosuhteissa myös kauppakumppaneiden samoin kuin yhteisön itsensä toiminnan jatkuvuuteen liittyvät riskit ovat todennäköisesti suuremmat.

5.4 Tietojärjestelmät

95. Hyvät tietojärjestelmät ovat välttämättömiä korkealaatuisen taloudellisen raportoinnin tukena. Joissakin maissa on erityisiä lakiin perustuvia vaatimuksia ja standardeja, jotka liittyvät yhteisön laskentajärjestelmiin ja muihin järjestelmiin sekä niitä koskeviin sisäisiin kontrolleihin. Monissa maissa tällaisia ei kuitenkaan ole. Voi myös olla erityisiä säädöksiä tai määräyksiä siitä, kuinka tilintarkastaja ottaa tietojärjestelmät huomioon, mutta vaikkei sellaisia olisikaan, yhteisön tietojärjes-

telmien luonne ja laatu vaikuttavat hankittavan tilintarkastusevidenssin luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

96. Pienten yhteisöjen liiketoiminta on joskus vähemmän monimutkaista, sillä tulonlähteitä ja toimintoja on vain muutamia. Tällöin laskentajärjestelmät ovat yleensä yksinkertaisia, ja niissä käytetään suhteellisesti yksinkertaisempaa teknologiaa, ja joskus muodolliset sisäiset kontrollit voivat olla vähäisiä.
97. Vaikka monen yrityksen peruslaskentajärjestelmät voivat olla hyvin kontrolloituja ja luotettavia, taloudellista raportointia koskevat vaatimukset edellyttävät lisääntyvässä määrin lisätietoja, erityisesti tilinpäätöksen liitetietoja varten. Esimerkiksi omaisuuserien käyppiä arvoja ja muita kuin taloudellisia tulostittareita koskevaa tietoa joudutaan usein hankkimaan erikseen tai sellaisista järjestelmistä, jotka eivät ole normaalisti osa laskentajärjestelmää. Tällaiseen tietoon ei ehkä kohdistu kontroleja yhtä hyvin kuin laskentajärjestelmistä saatavaan tietoon, ja tämä voi vaikuttaa taloudellisen raportoinnin kokonaislaatuun.
98. Tietojärjestelmät ovat yleensä koneellisia. Vaikka tietokoneella toimivat järjestelmät yleensä käsittelevät tietoa virheettömästi, niissä voi olla systeemisiä heikkouksia sekä tietoturvaan ja jatkuvuuteen liittyviä ongelmia. Tehokkaat hallintojärjestelyt edellyttävät yleensä, että sisäiset tarkastajat varmentavat yhteisön tietojärjestelmien luotettavuutta hallintoelimille tai johdolle sen mukaan kuin on asianmukaista.
99. Tietojärjestelmien tärkeys ulottuu taloudellista raportointia pidemmälle, ja yritykset ovat tulossa riippuvaisiksi monimutkaisista järjestelmistä ja niiden pohjana olevasta teknologiasta. Esimerkiksi:
 - Monet valmistustoimintaa harjoittavat yritykset ovat riippuvaisia automatisoiduista prosesseista ”just in time” -tuotannonohjausprosessiensa hallinnoinnissa.
 - Monet vähittäiskauppiat ovat riippuvaisia automatisoiduista varasto- ja jakelujärjestelmistä.
 - Jotkut vähittäiskauppiat harjoittavat liiketoimintaa pelkästään verkossa.
 - Useimmat rahalaitokset ja telekommunikaatioalan yritykset samoin kuin monet tärkeät julkisen sektorin yhteisöt käyttävät automatisoituja järjestelmiä suuren tapahtumamäärän nopeaan ja tarkkaan käsittelyyn, usein maailmanlaajuisesti.
100. IT-riippuvaisten yhteisöjen automatisoitujen järjestelmien pettäminen voi aiheuttaa merkittäviä kustannuksia yritykselle ja voi ääritapauksissa johtaa liiketoiminnan kaatumiseen.

5.5 Hallinto- ja ohjausjärjestelmä

101. Tilinpäätösnormiston yksityiskohtaisista vaatimuksista huolimatta taloudellisen raportoinnin laatu perustuu siihen, että johto on motivoitunut esittämään oikeellista ja luotettavaa taloudellista informaatiota ja sillä on tähän tarvittavat tiedot ja taidot.

102. Se, että hallintoelimet valvovat johtoa, luo odotuksia tällaisesta käyttäytymisestä ja motivoi johtoa täyttämään velvollisuutensa. Vahvoilla hallinto- ja ohjausjärjestelmän käytännöllä voi olla positiivinen vaikutus yhteisön tuottaman taloudellisen informaation luotettavuuteen.
103. Monissa yhteisöissä – erityisesti suurissa yrityksissä – on tarkastusvaliokunta, joka voi vahvistaa hallinto- ja ohjausjärjestelmää, erityisesti kun sen jäsenet ovat riippumattomia johdosta ja heillä on asianmukainen määrä taloudellisten asioiden tuntemusta. Erot hallinto- ja ohjausjärjestelmiin liittyvien järjestelyjen vahvuudessa voivat vaikuttaa tilintarkastuksessa valittavaan lähestymistapaan sekä vuorovaikutukseen johdon ja hallintoelinten kanssa.
104. Tehokas hallintojärjestelmä on yhtä tärkeä pienille yhteisöille, joskin omistusprofiilit saattavat tarkoittaa, etteivät muodolliset hallintorakenteet ole yhtä relevantteja eivätkä tarkastusvaliokunnat ole yhtä tavallisia. Monissa pienissä yhteisöissä johdon ja hallintoelinten välillä ei juurikaan ole eroa; omistajajohtaja toimii molemmissa rooleissa.
105. Käyttäjien kokemus yhteisön taloudellisen raportoinnin laatu todennäköisesti paranee, jos käyttäjät uskovat tarkastusvaliokunnan koostuvan henkilöistä, jotka ovat riippumattomia johdosta ja joilla on asianmukainen määrä taloudellisten asioiden tuntemusta. Luottamus lisääntyy todennäköisesti myös, jos käyttäjät saavat mahdollisesti vuosiraportin muodossa tietoa tarkastusvaliokunnan toiminnasta, sen käsittelemistä tärkeimmistä asioista ja päätösten perusteista.
106. Monet suuret yhteisöt perustavat sisäisen tarkastuksen toiminnon osaksi hallintojärjestelmän ja sisäisen valvonnan rakennetta. Vaikka sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja toiminta-alue vaihtelevat laajasti, niihin kuuluu tyypillisesti varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallintoprosessien, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tehokkuutta. Hallintoelimet saattavat valvoa sisäistä tarkastusta ja ovat todennäköisesti kiinnostuneita varmistamaan, että tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn välillä on asianmukaiset yhteydet.
107. Yhteisön johtajien, tyypillisesti hallituksen jäsenten, asennoituminen on perustavanlaatuisen tärkeää ulkoisen tilintarkastuksen kannalta. Jotkut saattavat pitää tilintarkastusta vain sääntelyyn perustuvana välttämättömyytenä, jonka kustannukset pitää minimoida. Toiset saattavat arvostaa tilintarkastusta tinkimättömänä prosessina, joka antaa heille varmuutta julkaistavan taloudellisen informaation luotettavuudesta sekä tilaisuuden saada osaavalta riippumattomalta havainnoitsijalta oivaltavia kommentteja yhteisöä koskevista riskeistä, sen valvontaympäristöstä ja sen taloudellisen raportoinnin prosessista. Yhteisön hallintoelimet voivat vaikuttaa positiivisesti tilintarkastuksen laatuun osoittamalla aktiivista kiinnostusta tilintarkastajan työhön ja ryhtymällä toimenpiteisiin, kun ne eivät katso laadun olevan asianmukaista.
108. Suurissa, erityisesti listatuissa, yhteisöissä on usein tarkastusvaliokunta, joka valvoo yhteisön ja tilintarkastajan välistä suhdetta. Tähän tehtävään voi kuulua tilintarkastajan valitseminen, tilintarkastajan riippumattomuuden arvioimi-

nen (mukaan lukien muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen) sekä tilintarkastuspalkkioiden hyväksyminen. Niin kauan kuin tarkastusvaliokunta on motivoitunut maksimoimaan tilintarkastuksen laadun eikä minimoimaan sen kustannuksia, se auttaa varmistamaan, että tilintarkastukseen kohdistetaan asianmukaiset resurssit.

109. Joidenkin tarkastusvaliokuntien tehtävänä on myös arvioida tilintarkastuksen laatua suoraan ja tehdä tämä osana tilintarkastajien uudelleenvalintaprosessia tai tilintarkastuspalkkioita harkittaessa. Tätä voi auttaa se, jos tarkastusvaliokunnalla on muodollinen prosessi ja kriteerit tilintarkastuksen laatua koskevien ominaisuuksien kuvaamiseen. Vuorovaikutus tilintarkastajan kanssa (ks. kappaleet 53–56) ja erityisesti arvio noudatetusta ammatillisesta skeptisyydestä vaikuttavat tarkastusvaliokunnan tekemään tilintarkastuksen laadun tarkasteluun.
110. Tilintarkastuksen laadun ja sen suorittamiseen käytettyjen resurssien laadun ja määrän välillä on yleensä jonkinlainen yhteys; yleensä tämä näkyy tilintarkastuspalkkiossa. Alhainen tilintarkastuspalkkio ei kuitenkaan voi koskaan olla peruste sille, ettei tilintarkastukseen kohdisteta riittävästi resursseja eikä hankita tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. On tärkeää, että tarkastusvaliokunnat harkitsevat, onko tilintarkastukselle suunniteltu aika riittävä. Tämä on erityisen tärkeää, kun tilintarkastuspalkkioista neuvotellaan suoraan johdon kanssa. Johto pystyy usein vaikuttamaan tilintarkastuspalkkioihin, ja sillä voi olla erilainen näkökulma tilintarkastuksen laatuun kuin tarkastusvaliokunnalla.

5.6 Laajemmat kulttuuriset tekijät

111. Kansalliset kulttuurit saattavat vaikuttaa suoraan kaikkien taloudellisen raportoinnin ketjuun osallistuvien sidosryhmien asenteisiin ja toimintaan sekä epäsuorasti kirjanpitoa koskevien vaatimusten ja sovellettavien säädösten ja määräysten luonteeseen ja laajuuteen.
112. Kulttuurisia dimensioita ovat:
- a. Asennoituminen auktoriteetteihin – epätasa-arvon määrä yhteiskunnassa ("valtaetäisyys") vaihtelee, ja tämä voi vaikuttaa siihen, kuinka nuoret henkilöt toimivat kokeneempien kanssa ja päinvastoin.
 - b. Epävarmuuden välttäminen – on eroja siinä, kuinka henkilöt käsittelevät epävarmuutta, ja tämä voi vaikuttaa heidän struktuurin tarpeeseensa ja siihen, kuinka he reagoivat strukturoimattomiin tilanteisiin.
 - c. Kollektiivinen käyttäytyminen – missä määrin yhteiskunta odottaa yksilöiden käyttäytyvän kollektiivisesti tai itsenäisesti.
 - d. Läpinäkyvyys – yhteiskunnassa annettava arvo sille, mikä on oikea tasapaino läpinäkyvyyden ja salassapitovelvollisuuden välillä.
113. Tällaiset kulttuuriset dimensiot vaikuttavat todennäköisesti objektiivisuuteen ja ammatilliseen skeptisyyteen sekä tapaan, jolla henkilöt työskentelevät yhdessä, tekevät harkintaan perustuvia ratkaisuja ja kommunikoiivat toisten kanssa.

114. Erot liiketoimintakäytännöissä ja kulttuurisissa tekijöissä voivat aiheuttaa käytännön haasteita sekä monikansallisille yhteisöille että niiden tilintarkastajille. Konsernin johto voi päättää ryhtyä erityisiin toimenpiteisiin pienentääkseen tällaisten haasteiden vaikutuksia ottamalla käyttöön ja pitämällä yllä tehokkaita koko konsernin laajuisia taloudellista raportointia koskevia kontrolleja. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi:

- yhdenmukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat kaikissa maissa, joissa konserni toimii.
- koko konsernia koskevat ohjelmat kuten menettelytapaohjeet ja väärinkäytösten ehkäisyyn tähtäävät ohjelmat.
- se, että sisäiset tarkastajat arvioivat konsernin osista saadun taloudellisen informaation oikeellisuuden ja täydellisyyden.
- konsernin osien toiminnan ja taloudellisen tuloksen keskitetty seuranta.
- konsernin johdon säännölliset vierailut.
- henkilöstön työkomennukset.

Liiketoimintakäytäntöjen ja laajempien kulttuuristen tekijöiden erojen ymmärtäminen auttaa konsernin tilintarkastajaa tämän suunnittelussa ja toteuttaessa konsernin tilintarkastusta eri maissa.

5.6.1 *Asennoituminen auktoriteetteihin*

115. Joissakin kulttuureissa on isoja eroja siinä, miten valta on jakautunut hierarkian eri tasoilla olevien henkilöiden välillä, ja tämä todennäköisesti vaikuttaa käyttäytymiseen ja kommunikointiin. Joissakin kulttuureissa voidaan esimerkiksi pitää epäkunnioittavana sitä, jos vähemmän kokeneet henkilöt haastavat kokenempien henkilöiden näkemyksiä. Auktoriteettien liiallinen kunnioittaminen voi vaikuttaa sekä vähemmän kokeneiden tilintarkastusammattilaisten halukkuuteen esittää huolenaiheita esimiehilleen että toimeksiantotiimin sisäiseen työskentelysuhteeseen.

116. Tilintarkastus on prosessi, johon kuuluu, että toimeksiantotiimi työskentelee yhdessä ja kommunikoi selkeästi sekä ylöspäin että alaspäin tiimirakenteessa. Se myös edellyttää skeptistä ajattelutapaa. Kulttuureissa, joissa vallan jakautuminen on pitkälti eriytynyttä, vähemmän kokeneiden tilintarkastajien voi olla vaikeaa haastaa auktoriteettiasemassa olevia suoraan. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajat voivat päättää laajentaa asiakirjojen tutkimista sen sijaan että haastaisivat jotta suoraan esittämällä tiedustelua.

5.6.2 *Epävarmuuden välttäminen*

117. Joissakin kulttuureissa pystytään sietämään epävarmuutta paremmin kuin toisissa. Tämä voi vaikuttaa siihen, kuinka asennoitutaan riskin ottamiseen ja sen vastakohtaan varovaisuuteen. Varovaisuus todennäköisesti vaikuttaa johdon liiketoimintastrategioihin ja sisäisiin menettelyihin samoin kuin taloudelliseen ra-

portointiin luontaisesti kuuluviin harkintaan perustuviin kirjanpidollisiin ratkaisuihin.

118. Epävarmuuden välttäminen vaikuttaa todennäköisesti myös tilintarkastajien tekemään riskienarviointiin ja siihen, milloin he katsovat hankkineensa tarpeellisen määrään tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

5.6.3 *Kollektiivinen käyttäytyminen*

119. Joissakin kulttuureissa suurta sosiaalista arvoa saa kollektiivinen käyttäytyminen, kuten uskollisuus valtiolle, työnantajalle tai perheelle. Tällaisissa olosuhteissa henkilöt todennäköisemmin noudattavat ryhmän normeja ja prosesseja. Toisissa yhteiskunnissa arvostetaan yksilöllisiä näkemyksiä ja lähestymistapoja, ja vaikka tämä voi kannustaa ammatilliseen skeptisyyteen, se todennäköisesti myös johtaa suurempaan vaihteluun käyttäytymisessä ja lopputuloksissa.

5.6.4 *Läpinäkyvyys*

120. Kulttuuriin liittyvä lisänäkökohta, jolla voi olla vaikutusta taloudellisen raportointiin ja tilintarkastajan ja johdon välisen vuorovaikutuksen tehokkuuteen, on se, missä määrin liiketoiminnassa odotetaan salassapitoa tai luottamuksellisuutta. Jos johdolta puuttuu avoimuutta tai läpinäkyvyyttä, tilintarkastajien voi olla vaikeampaa muodostaa tarvittavaa käsitystä yhteisöstä pystyäkseen asianmukaisesti tunnistamaan ja arvioimaan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä.

5.7 **Tilintarkastuksen sääntely ja valvonta**

121. Sääntelyyn ja valvontaan kuuluu tilintarkastusyhteisöjen ja henkilöiden hyväksyminen suorittamaan tilintarkastuksia, standardien asettaminen, tilintarkastuksen laaduntarkastukset sekä kurinpitotoimenpiteet siinä tapauksessa, että standardeja ei ole noudatettu tai tilintarkastus epäonnistuu (audit failure). Näitä tehtäviä hoitavat yleensä kansallisella tasolla riippumattomat sääntely- ja valvontatahot, tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot tai nämä kaksi yhdessä.
122. Lait sekä tilintarkastusta koskevat standardit ja eettiset standardit toimivat perustana monille sääntelyyn ja valvontaan liittyville näkökohdille. Vaikka tilintarkastusstandardeista ja eettisistä standardeista määrätään kansallisella tasolla, kansallisissa standardeissa hyödynnetään enenevässä määrin IAASB:n ja IESBAn antamia kansainvälisiä standardeja.
123. Tilintarkastusstandardien ja muiden relevanttien standardien mukaiset vaatimukset ovat tehokkaimpia, jos ne pannaan täytäntöön asianmukaisesti. Tähän kuuluvat standardien oikeudellinen asema, tilintarkastuksen laaduntarkastukset, tilintarkastuksen epäonnistumista (audit failure) koskevien väitteiden tutkiminen ja, mikäli aiheellista, kurinpitotoimenpiteet.
124. Tilintarkastusten laaduntarkastuksen suorittaa yleensä kansallisella tasolla toinen tilintarkastusyhteisö (vertaistarkastus), tilintarkastajien ammatillinen organisaatio (jolle valvoja on joskus delegoinut tehtävän) tai itsenäinen tilintarkastusvalvoja. Säädökset ja määräykset edellyttävät lisääntyvässä määrin, että listattujen yhteis-

söjen ja joskus muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksen laaduntarkastukset suorittaa riippumaton tilintarkastusvalvoja.

125. Tilintarkastuksen laaduntarkastukset ovat tärkeä mekanismi arvioitaessa, noudatavatko tilintarkastajat tilintarkastusstandardeja, ja mandaatista riippuen arvioitaessa muita tilintarkastuksen laatuun liittyviä näkökohtia. Tilintarkastusyhteisöjen toimenpiteet, joihin ryhdytään laaduntarkastajien havaitsemien heikkouksien johdosta, voivat johtaa tilintarkastuksen laadun parantumiseen. Tiettynä ajanjaksona laaduntarkastuksissa tehdyt relevantit havainnot pitää kerätä ja saattaa standardinantajien tietoon.
126. Usein tilintarkastuksen laaduntarkastusten tulokset julkistetaan. Laaduntarkastusten tulosten julkistaminen voi lisätä sidosryhmien tietoisuutta tilintarkastuksen laatuun liittyvistä seikoista.
127. Sen lisäksi että tehokkaat kurinpitäjärjestelyt toimivat tilintarkastusyhteisöille kannustimena sovellettavien standardien noudattamiseen, ne myös antavat muille sidosryhmille luottamusta tilintarkastuksen laatuun. Tehokkaisiin kurinpitäjärjestelyihin kuuluu, että tutkinnasta ja kurinpitotoimista vastaavilla tahoilla on selkeä mandaatti ja riittävät resurssit työnsä suorittamiseen.

5.8 Oikeudenkäyntiympäristö

128. Tilintarkastuksen suorittamisesta syntyvien välittömien kulujen lisäksi on mahdollista, että tilintarkastusyhteisöä vaaditaan korvaamaan kantajalle tilintarkastuksen epäonnistumisesta (audit failure) aiheutuvat seuraukset. Oikeudenkäynnin riski ja sen vaikutus tilintarkastuksen laatuun vaihtelee eri maissa.
129. Jotkut uskovat, että oikeudenkäynnin riski parantaa tilintarkastuksen laatua, koska se saa tilintarkastajan minimoimaan tilintarkastuksen epäonnistumisen (audit failure) mahdollisuuden. Toiset uskovat oikeudenkäynnin riskillä olevan epäedullinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun, sillä se johtaa pikemminkin ”tarkistuslistamaiseen” ajatteluun kuin halukkuuteen pohtia erilaisia tapoja vastata tilintarkastusriskiin innovatiivisella tavalla ja toimii esteenä lahjakkaiden henkilöiden tulemiselle tilintarkastusalalle tai pysymiselle alalla.

5.9 Lahjakkaiden henkilöiden houkutteleminen

130. Tilintarkastus on vaativaa älyllistä toimintaa, joka edellyttää terveen harkinnan käyttöä, halua selvittää asioita ja huomattavaa liiketoiminnan, taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen erityisosaamista. Vaikka ammattikunta pyrkii varmistamaan, että tilintarkastajilla on tarvittava pätevyys, rekrytoitavien taso vaikuttaa väistämättä tämän toimivuuteen.
131. Monissa maissa yliopistoista valmistuvat opiskelijat ovat tärkeä rekrytointilähde, ja monet heistä ovat erikoistuneet laskentatoimeen ja liiketoimintaan. Tämä tausta voi antaa sekä relevanttia tietämystä että asianmukaista eettistä asennoitumista.
132. Oikeantasoisien henkilöstön rekrytoiminen tilintarkastusammattiin on tilintarkastuksen laadun kannalta olennaista. Tilintarkastusammattin houkuttelevuudesta pi-

tää viestittää potentiaalisille rekrytoitaville mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. Tilintarkastusammattin houkuttelevuus kuitenkin vaihtelee maittain, ja siihen vaikuttavat sellaiset tekijät kuin ammattikunnan maine ja status samoin kuin vähemmän tekijät kuten suhteellinen palkkataso ja käsitykset todennäköisestä työmäärästä. Jos mahdollisista sopivan koulutuksen suorittaneista rekrytoitavista on pulaa, voi olla vaikeaa rekrytoida oikeanlaatuisia kandidaatteja.

5.10 Taloudellisen raportoinnin aikataulu

133. Aika, jonka kuluessa tilintarkastus pitää saattaa loppuun, voi vaikuttaa taloudellisen raportoinnin prosesseihin ja siihen, kuinka johto ja hallintoelimet hyväksyvät tilinpäätöksen. Monissa maissa käyttöön tullut nopeutettu raportointi myös rajoittaa sitä, missä määrin tilintarkastaja pystyy suorittamaan yksityiskohtaista työtä raportointikauden päättymisen jälkeen. Tästä seuraa, että tilintarkastajan on entistä tärkeämpää luottaa sisäisen valvonnan järjestelmiin ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana.
134. Taloudellisen informaation laatimisen ajoittumiseen vaikuttaa myös listattujen yhteisöjen tarve julkistaa tulosestimoita tai alustavia tuloksia varhaisessa vaiheessa. Joissakin maissa tilintarkastajien pitää antaa suostumus tällaisten tietojen julkistamiseen tai kohdistaa niihin tietynlaista työtä. Tästä on se etu, että tilintarkastaja on perehtynyt taloudellisiin tuloslukuihin ennen tietojen julkistamista, mutta se lisää aikapaineita entisestään.
135. Raportoinnin määräajat voivat olla vähemmän hankalia pienten yhteisöjen kuin listattujen yhteisöjen tilintarkastuksessa, jolloin tilintarkastaja pystyy hyödyntämään tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista ja liiketoimista saatavaa evidenssiä. Lisäksi pienet yhteisöt julkaisevat harvemmin tulosestimoita ennen tilintarkastuksen loppuunsaattamista. Ei ole kuitenkaan epätavallista, että pienet yhteisöt laativat tilintarkastamattomia vuosi-, kuukausi- tai neljännesvuositilinpäätöksiä pankkeja ja muita rahoittajia varten.

Tilintarkastuksen laadun määrittelemisen monimutkaisuus

1. Termiä ”tilintarkastuksen laatu” käytetään usein sidosryhmien välisissä keskusteluissa, sääntely- ja valvontatahojen, standardien asettajien, tilintarkastusyhteisöjen ja muiden tahojen välisessä kommunikaatiossa sekä tutkimustyössä ja toimintaperiaatteista päätettäessä. Tilintarkastuksen laatu on monimutkainen asia, eikä sitä ole pystytty määrittelemään tai analysoimaan yleisesti hyväksytyllä tavalla.
2. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämän tilintarkastaja saavuttaa keräämällä tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä antaakseen lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Usein tämä lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös ”oikean ja riittävän kuvan” yhteisön taloudellisesta asemasta kauden lopussa ja sen kauden tuloksesta ja rahavirroista, tai onko ne ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
3. Vaikka kansallisessa lainsäädännössä ja tilinpäätösstandardeissa annetaan kriteerejä ”oikealle ja riittävälle kuvalle”, monet taloudellisen raportoinnin prosessiin liittyvät seikat ja näin ollen myös tilintarkastus vaativat harkintaa.
4. Tilintarkastusstandardit antavat tärkeän perustan, joka tukee tilintarkastuksen laatua. Erityisesti IAASB:n julkaisemissa ISA-standardeissa kuvataan tilintarkastajan tavoitteet¹ ja asetetaan vähimmäisvaatimukset. Suurin osa ISA-standardien sisältämistä vaatimuksista kuitenkin joko toimii viitekehyksenä tilintarkastuksessa tehtäville harkintaan perustuville ratkaisuille tai vaatimusten asianmukainen soveltaminen edellyttää harkintaa.
5. Tilintarkastus on näin ollen tieteenala, joka nojaa siihen, että pätevät henkilöt hyödyntävät kokemustaan ja noudattavat rehellisyyttä, objektiivisuutta ja ammattillista skeptisyyttä, jotta heidän on mahdollista tehdä asianmukaisia hankintaan perustuvia ratkaisuja, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tukevat. Sinnikkyys ja tinkimättömyys ovat myös tärkeitä ominaisuuksia varmistettaessa, että tilinpäätökseen tehdään tarvittavat muutokset, tai jos muutoksia ei tehdä, tilintarkastuskertomus mukautetaan asianmukaisesti.

¹ Ks. ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kappale 11:

Tilintarkastajan yleiset tavoitteet tilintarkastusta suoritettaessa ovat seuraavat:

- (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, jotta hänen on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja
- (b) antaa havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida ISA-standardien edellyttämällä tavalla.

6. Tilinpäätökseen liittyvien seikkojen harkinnanvaraisen luonteen lisäksi on useita tekijöitä, joiden vuoksi tilintarkastuksen laadun kuvaaminen ja arvioiminen on haasteellista, kuten että:
- se, onko tilinpäätöksessä olennaisia virheellisyksiä vai eikö niitä ole, antaa vain osittaisen näkemyksen tilintarkastuksen laadusta.
 - tilintarkastukset ovat erilaisia, ja se, mikä on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon tueksi, perustuu jossakin määrin harkintaan.
 - eri sidosryhmillä on erilaisia näkökulmia tilintarkastuksen laatuun nähden.
 - suoritetun työn ja tilintarkastushavaintojen läpinäkyvyys on rajoitettua.

Se, onko tilinpäätöksessä olennaisia virheellisyksiä vai eikö niitä ole, antaa vain osittaisen näkemyksen tilintarkastuksen laadusta

7. Kun otetaan huomioon tilintarkastuksen tavoite, tilintarkastuksessa havaitsemattomien olennaisten virheellisyyksien olemassaolo saattaa viitata tilintarkastuksen epäonnistumiseen (audit failure). Se, ettei tilinpäätöksessä ole olennaisia virheellisyyksiä, ei kuitenkaan voi sellaisenaan olla ainoa tilintarkastuksen laadun mittari, koska on mahdollista, ettei ole ollut olennaisia virheellisyyksiä, jotka olisi voinut havaita.
8. Myöskään havaitsematon olennainen virheellisyys tilintarkastetussa tilinpäätöksessä ei välttämättä viittaa heikkolaatuiseen tilintarkastukseen, sillä tilintarkastukset on suunniteltu kohtuullisen, ei ehdottoman, varmuuden saavuttamiseksi siitä, ettei tilinpäätöksessä ole olennaista virheellisyyttä. Ehdottoman ja kohtuullisen varmuuden välinen ero on erityisen relevantti silloin, kun virheellisyydet johtuvat väärinkäytöksistä, joita on peitetty väärentämisen ja yhteistyössä tapahtuneen epärehellisen toiminnan avulla sekä esittämällä tarkoituksella vääriä tietoja.
9. Tilintarkastusmalli kuvastaa tilintarkastuksen luontaisia rajoituksia, ja se on suunniteltu enemmän kohtuullisen kuin ehdottoman varmuuden saavuttamiseksi, mikä tarkoittaa, että havaitsemattomat olennaiset virheellisyydet ovat mahdollisia. Jos myöhemmin todetaan olennaisia virheellisyyksiä, joita ei havaittu tilintarkastuksessa, voi olla vaikeaa ratkaista, johtuuko niiden havaitsematta jääminen yleisestä tilintarkastusmallista vai puutteellisuuksista kyseisen yksittäisen tilintarkastuksen laadussa.
10. Käsitteet ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä” ja ”kohtuullinen varmuus” liittyvät läheisesti toisiinsa. Kumpaakaan ei ole mahdollista määritellä tarkasti, vaan molempia pitää tarkastella sovellettavien standardien ja vakiintuneen käytännön yhteydessä.

Tilintarkastukset ovat erilaisia ja se, mikä on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon tueksi, perustuu jossakin määrin harkintaan

11. Mitkään kaksi yhteisöä eivät ole täsmälleen samanlaisia, ja siksi tilintarkastustyö ja tarvittavat harkintaan perustuvat ratkaisut vaihtelevat. Se, minkä katsotaan olevan ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä”, perustuu näin ollen jossakin määrin ammatilliseen harkintaan, ja se riippuu yhteisön koosta, luonteesta ja monimutkaisuudesta, toimialasta ja sääntelyviitekehystä, jossa se toimii, sekä tilintarkastajan arvioimasta riskistä, että johdon laatima tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
12. Tilintarkastusyhteisöt ovat yleensä voittoa tavoittelevia, ja tilintarkastusyhteisön kannattavuus on yleensä sidoksissa perittävien tilintarkastuspalkkioiden määrään suhteessa tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän kokoamisesta aiheutuviin kuluihin. Tämä voi johtaa kolmansien osapuolten näkemykseen, jonka mukaan tilintarkastusstandardien ja eettisten vaatimusten soveltamisesta huolimatta tilintarkastusyhteisöillä on lyhyen aikavälin kannustin tehtävän työn rajoittamiseen, joskin myönnetään, että pitkällä aikavälillä tarvitaan tilintarkastuksen kestävää laatua tilintarkastusyhteisön maineen turvaamiseksi ja sääntely- ja valvontatahojen toteuttamien tai oikeudellisten haitallisten toimien välttämiseksi. Vaikka julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat yksiköt eivät ole voittoa tavoittelevia, budjettirajoitteet voivat myös julkisella sektorilla aiheuttaa lisähaasteita varmistettaessa, että suoritettavan työn määrä on asianmukainen.

Eri sidosryhmillä on erilaisia näkökantoja tilintarkastuksen laatuun nähden

13. Eri sidosryhmillä on erilaisia näkökantoja tilintarkastuksen laatuun nähden. Tämä ei sinänsä ole yllättävää, sillä heidän suorat yhteytensä tilintarkastukseen ja sen kannalta relevanttiin tietoon vaihtelevat paljon, ja tilintarkastukselle annettava painoarvo vaihtelee eri sidosryhmien välillä.
14. Listattujen yhteisöjen sidosryhmillä ei ole pääsyä tilintarkastukseen liittyvään viestintään lukuun ottamatta julkisesti saatavissa olevaa viestintää. Muiden yhteisöjen sidosryhmillä voi sen sijaan usein olla mahdollisuus kommunikoida suoraan tilintarkastajien kanssa ja saada sekä virallista että epävirallista viestintää, jolla on suora vaikutus heidän näkökantoihinsa tilintarkastuksen laadun suhteen.
15. Jotkut tilinpäätöksen käyttäjät voivat nähdä tilintarkastuksen laadun hankitun tilintarkastusevidenssin määrän maksimointina ja johdon haastamisena. Tilintarkastuksen laadun tarkasteleminen vain tästä näkökulmasta viittaisi siihen, että laatu olisi sitä korkeampi, mitä enemmän resursseja (sekä laadullisesti että määrällisesti) tilintarkastukseen kohdistetaan.
16. Johdon intressissä voi olla varmistaa, että tilintarkastuksesta aiheutuvia kuluja rajoitetaan, tilintarkastus suoritetaan mahdollisimman nopeasti ja yhteisön jatkuvalle toiminnalle koitua haitta minimoidaan. Tarkastelemalla tilintarkastuksen laatua tästä näkökulmasta johto saattaa viitata siihen, että tilintarkastukseen kohdistettavat resurssit pitäisi minimoida.

17. Näiden erilaisten näkemysten tasapainottaminen tarkoittaa, että laadukkaaseen tilintarkastukseen kuuluu tilintarkastuksen suorittaminen tehokkaasti sekä toimivalla tavalla, oikea-aikaisesti ja kohtuullisella palkkiolla. Sanoihin ”tehokas” ”toimivalla tavalla”, ”oikea-aikaisesti” ja ”kohtuullinen” liittyy kuitenkin subjektiivisuutta. Hallintoelimet tarkastusvaliokunnat mukaan lukien pystyvät usein hyvin arvioimaan näitä seikkoja. Tästä syystä tarkastusvaliokunnilla on monissa maissa tehtäviä, jotka liittyvät tilintarkastuksen laadun arvioimiseen sekä tilintarkastajan valinnan ja tilintarkastuspalkkioiden hyväksymiseen tai niitä koskevien ehdotusten tekemiseen.

Suoritettun työn ja tilintarkastushavaintojen läpinäkyvyys on rajoitettua

18. Monet palvelut ovat suhteellisen läpinäkyviä niille, jolle ne suoritetaan, ja käyttäjät pystyvät arvioimaan niiden laatua suoraan. Monilla sidosryhmillä, kuten listattujen yhtiöiden osakkeenomistajilla tai minkä tahansa yrityksen rahoittajilla, ei kuitenkaan yleensä ole yksityiskohtaista käsitystä tilintarkastuksessa suoritetusta työstä ja siinä tunnistetuista ja käsitellyistä seikoista. Siksi taloudellisten raporttien käyttäjät, jotka ovat tilintarkastettavan yhteisön ulkopuolisia, eivät useinkaan pysty suoraan arvioimaan tilintarkastuksen laatua.
19. Tilintarkastajan työstä ja havainnoista voitaisiin antaa tietoa tilintarkastuskertomuksessa. Monet tilintarkastuskertomukset ovat kuitenkin standardoituja, eikä tilintarkastajan työstä ja havainnoista yleensä anneta tietoa muutoin kuin niissä suhteellisen epätavallisissa olosuhteissa, joissa tilintarkastajan lausunto on muokattu.
20. Käyttäjät ovat haastaneet IAASB:tä siitä, pitäisikö tilintarkastuskertomuksessa antaa enemmän tietoa, ja IAASB on vastannut ehdottamalla tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen, sanamuotoihin ja sisältöön muutoksia, kuten tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen sisällyttämistä kertomukseen listattujen yhteisöjen tilintarkastuksessa. IAASB toivoo, että tilintarkastuskertomukseen tehdyt muutokset, erityisesti tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen sisällyttäminen kertomukseen, antavat tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä informaatiota ja lisäävät heidän ymmärrystään asioista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harjinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tilintarkastuksessa.
21. IAASB toivoo, että tilintarkastajan raportointia koskeva hanke antaa käyttäjille käsitystä tilintarkastuksen laadusta, erityisesti, jos asiasta on mahdollista keskustella laajemmin tarkastusvaliokunnan tai tilintarkastajan kanssa. IAASB myöntää kuitenkin, että tällaiset lisätiedot ovat väistämättä vain suhteellisen pieni osa tilintarkastajan tiedossa olevasta kokonaisinformaatiosta, joka voi olla relevanttia, jotta tilintarkastuksen laatua arvostettaisiin enemmän.

Panos- ja prosessitekijöiden laatuominaisuudet

1. Tämä liite sisältää tarkempia kuvauksia panos- ja prosessitekijöiden laatuominaisuuksista. Nämä laatuominaisuudet pätevät tilintarkastustoimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön (tai oikeudenkäyttöalueen) tasolla.

Panostekijät

1.1 Arvot, etiikka ja asenteet – toimeksiannon taso

2. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- toimeksiantotiimi hyväksyy sen, että tilintarkastus suoritetaan laajemman yleisen edun mukaisesti ja että eettisten vaatimusten noudattaminen on tärkeää.
- toimeksiantotiimi osoittaa toimivansa objektiivisesti ja rehellisesti.
- toimeksiantotiimi on riippumaton.
- toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta.
- toimeksiantotiimi osoittaa noudattavansa ammatillista skeptisyyttä.

1.1.1 *Toimeksiantotiimi hyväksyy sen, että tilintarkastus suoritetaan laajemman yleisen edun mukaisesti ja että eettisten vaatimusten noudattaminen on tärkeää*

3. Toimeksiantotiimi on sitoutunut suorittamaan tilintarkastuksen yhteisön sidosryhmien intressin ja laajemman yleisen edun mukaisesti. Yleisen edun luonne ja laajuus todennäköisesti vaihtelevat yhteisön luonteen mukaisesti. Toimeksiantotiimin pitää kuitenkin kaikissa tilintarkastuksissa haastaa johtoa asianmukaisessa määrin, esittää näkemyksensä määrätietoisesti ja viedä asiat asianmukaiseen lopputulokseen.

1.1.2 *Toimeksiantotiimi osoittaa toimivansa objektiivisesti ja rehellisesti*

4. Objektiivisuuden periaate velvoittaa tilintarkastajia olemaan vaarantamatta ammatillista tai liiketoimintaan liittyvää harkintaansa asenteellisuudesta, intressiriidasta tai toisten liiallisesta vaikutuksesta johtuen.¹
5. Tilintarkastajien tarve olla nimenomaan objektiivisia lähtee siitä, että monet tilinpäätöksen laatimisen kannalta tärkeät seikat edellyttävät harkintaa. Vain harvat tilinpäätökseen sisältyvät erät pystytään mittaamaan varmuudella, ja moniin liittyy arvioita ja näin ollen harkintaa. Tilintarkastajien pitää olla objektiivisia arvioidesaan johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotta vähennetään riskiä sii-

¹ IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt), kappale 120.1

tä, että tilinpäätös on tahallisesti tai tahattomasti olennaisesti virheellinen johdon tahallisesta tai tahattomasta asenteellisyydestä johtuen.

6. Rehellisyys on ennakkoehto kaikille yleisen edun mukaisesti toimiville. On olennaista, että toimeksiantotiimi toimii ja sen nähdään toimivan rehellisesti, mikä vaatii totuudenmukaisuuden lisäksi laajan kirjon siihen liittyviä ominaisuuksia, kuten oikeudenmukaisuus, vilpittömyys ja rohkeus.

1.1.3 *Toimeksiantotiimi on riippumaton.*

7. Riippumattomuutta vaaditaan toimeksiantotiimin yksittäisten jäsenten tai tilintarkastusyhteisön suojaamiseksi vaikutuksilta, jotka voivat vaarantaa ammatillisen harkinnan, ja se auttaa näitä toimimaan rehellisesti ja noudattamaan objektiivisuutta ja ammatillista skeptisyyttä. Sitä vaaditaan myös sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämiseksi, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti päättelisi, että tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantotiimin jäsenen rehellisyys, objektiivisuus tai ammatillinen skeptisyys on vaarantunut.

8. Tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavia uhkia voivat olla:

- tilintarkastajan ja tarkastettavan yhteisön väliset taloudelliset intressit. Tilintarkastusasiakkaassa olevasta taloudellisesta intressistä voi aiheutua oman intressin uhka.
- tilintarkastajan ja tarkastettavan yhteisön väliset liikesuhteet. Läheinen liikesuhde tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantotiimin jäsenen tai tämän perheenjäsenen ja tarkastettavan yhteisön välillä voi aiheuttaa oman intressin uhan tai painostuksen uhan.
- muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen tilintarkastusasiakkaille. Tilintarkastusyhteisöt ovat perinteisesti tarjonneet tilintarkastusasiakkailleen erilaisia muita kuin tilintarkastuspalveluja, jotka vastaavat heidän taitojaan ja kokemustaan. Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamisesta voi kuitenkin aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Syntyvät uhat ovat useimmiten oman työn tarkastamisen, oman intressin ja asian ajamisen uhkia.
- partnerit ja henkilöstö saattavat uskoa, että heidän palkitsemisensa ja jopa heidän jatkuva uransa tilintarkastusyhteisössä riippuvat tilintarkastusasiakkaan säilyttämisestä, mistä aiheutuu läheisyyden tai oman intressin uhka.
- tilanteet, joissa entinen toimeksiantotiimin jäsen tai tilintarkastusyhteisön partneri on mennyt tilintarkastettavan yhteisön palvelukseen tehtävään, jossa hän käyttää merkittävää vaikutusvaltaa kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laatimisessa. Syntyvät uhat ovat useimmiten läheisyyden, oman intressin ja painostuksen uhkia.

9. Läheisyyden uhka voi syntyä myös, kun samaa vastuullisessa asemassa olevaa henkilöstöä käytetään tilintarkastustoimeksiannossa pitkän aikaa. Yhteisöstä ja sen liiketoiminnasta kertynyt aiempi tietämys kuitenkin todennäköisesti edistää tilintarkastuksen laatua, sillä se parantaa tilintarkastajan riskienarviointia ja ris-

keihin vastaamista. Se voi myös johtaa tehokkuuteen ja oivaltaviin suosituksiin yhteisön liiketoiminnan tiettyjen alueiden parantamiseksi.

10. Mahdolliset tilintarkastuksen laadulle koituvat hyödyt pitää tasapainottaa niiden tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavien uhkien kanssa, joita voi syntyä siitä, että vastuullisessa asemassa oleva henkilöstö tuntee yhteisön ja sen liiketoiminnan perusteellisesti osallistuttuaan tilintarkastukseen useana vuonna. Tähän uhkaan vastaamiseksi IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen keskeiset tilintarkastuspartnerit vaihtuvat (tai ”rotatoituvat”) seitsemän vuoden jälkeen; joissakin maissa eettiset tai lakisäätöiset vaatimukset edellyttävät lyhyempää rotaatioaikaa. Jotkut uskovat, että tilintarkastajan näkyvä riippumattomuus paranisi, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön rotaation lisäksi itse tilintarkastusyhteisö vaihdettaisiin säännöllisesti toiseen. Toiset uskovat, että saman tilintarkastusyhteisön pitäminen todennäköisesti auttaa tilintarkastajia ymmärtämään yhteisön liiketoimintaa ja järjestelmiä ja johtaa siihen, että tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastataan tehokkaasti ja tilintarkastus suoritetaan toimivalla tavalla.
 11. Uhkien ja varotoimien huomioon ottaminen riippumattomuutta määritettäessä on julkisen sektorin tilintarkastuksissa yhtä tärkeää kuin yksityisen sektorin tilintarkastuksissa. Jotkin mahdolliset uhat voivat kuitenkin olla erilaisia. On esimerkiksi vähemmän todennäköistä, että julkisen sektorin tilintarkastajilla on taloudellisia intressejä tarkastettavissa yhteisöissä.
 12. Tilintarkastaja nähdään usein arvostettuna liiketoiminnan ja verotuksen neuvonantajana, ja yleensä ylemmän johdon kanssa on tiheää suoraa kommunikaatiota, jonka ansiosta tilintarkastaja on hyvin tietoinen liiketoiminnan kehittymisestä. Näin tilintarkastaja saa hyvän tietämyksen sekä asiakkaan taloudellisen raportoinnin prosessista että sen toimialasta, mutta tämä voidaan myös nähdä riippumattomuutta vaarantavana uhkana.
- 1.1.4 *Toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta.*
13. Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus koskevat toimeksiantotiimin kaikkia jäseniä:
 - ammatillisten tietojen ja taitojen kehittäminen ja pitäminen asianmukaisella tasolla;
 - toimiminen huolellisesti, perusteellisesti ja oikea-aikaisesti; ja
 - toimiminen tunnollisesti sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.
- 1.1.5 *Toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista skeptisyyttä*
14. Ammatillinen skeptisyys on asennoitumista, johon kuuluu kyseenalaistava suhtautuminen, kun on kyse yhteisöä, sen liiketoimintaa ja sen toimintaympäristöä koskevan asianmukaisen käsityksen muodostamisesta. Tämä käsitys yhdessä liiketoimintaa koskevan yleisemmän tietämyksen ja kokemuksen kanssa antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden arvioida yhteisön tilinpäätöksessä olevan olennaisen

virheellisuuden riskejä, tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta sekä tehdä asianmukaisia johtopäätöksiä.

15. Ammatillinen skeptisyys on tärkeä osa tilintarkastajan harkintaa, joka liittyy tilintarkastuksen suunnitteluun ja toteuttamiseen sekä sen tulosten arvioimiseen. Ellivät tilintarkastajat ole valmistautuneet haastamaan johdon kannanottoja (mukaan lukien tapaukset, joissa johto on käyttänyt erityisasiantuntijaa), he eivät toimi väärinkäytösten ennalta ehkäisijänä eivätkä pysty tekemään luotettavaa johtopäätöstä siitä, antaako yhteisön tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
16. Ammatillinen skeptisyys koskee toimeksiantotiimin kaikkia jäseniä:
 - kyseenalaistava suhtautuminen ja halukkuus haastaa johdon kannanottoja;
 - työtä suoritettaessa saatujen tietojen ja selitysten kriittinen arvioiminen;
 - pyrkimys ymmärtää johdon motivaatio virheellisen tilinpäätöksen mahdolliseen esittämiseen;
 - avoimen mielen säilyttäminen;
 - toimeksiantotiimin muiden jäsenten tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen haastaminen;
 - tarvittava itseluottamus johdon haastamiseen ja sinnikkyys viedä asioita eteenpäin aina ratkaisuun asti; ja
 - pysyminen tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka on epäjohdonmukaista muuhun hankittuun evidenssiin nähden tai saattaa kyseenalaiseksi asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuuden.

1.2 Arvot, etiikka ja asenteet – tilintarkastusyhteisön taso

17. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - noudatetaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka luovat asianmukaisen ”johdon ylläpitämän ilmapiirin” (”tone at the top”) ja tähtäävät tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden turvaamiseen.
 - tarvittavia henkilökohtaisia ominaispiirteitä suositaan tilintarkastuksen laatua tukevien arviointi- ja palkitsemisjärjestelmien avulla.
 - taloudelliset tekijät eivät ohjaa tilintarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin ja päätöksiin.
 - tilintarkastusyhteisö korostaa, kuinka tärkeää on järjestää partnereille ja henkilöstölle mahdollisuus jatkuvaan ammatilliseen kehittymiseen ja korkealaatuisen teknisen tuen saatavuuteen.
 - tilintarkastusyhteisö edistää kulttuuria, jossa konsultoidaan vaikeista asioista.

- asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on olemassa toimivat järjestelmät.
- 1.2.1 *Noudatetaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka luovat asianmukaisen ”johdon ylläpitämän ilmapiirin” (”tone at the top”) ja tähtäävät tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden turvaamiseen*
18. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöllä on toimivat sisäiset hallinnolliset järjestelyt, jotta turvataan tilintarkastustoiminnan yleistä etua edistävä luonne ja vältetään se, että tilintarkastusyhteisön kaupalliset intressit vaikuttaisivat kielteisesti tilintarkastuksen laatuun esimerkiksi markkinoimalla toiminnan muita alueita (kuten verotus, yritysjärjestelyt ja konsultointi) tilintarkastuksen laadun kustannuksella.
 19. Tilintarkastusyhteisön johdolla on ratkaiseva rooli sellaisen kulttuurin edistämisessä, joka painottaa tilintarkastuksen roolia yleisen edun edistäjänä ja tilintarkastuksen laadun tärkeyttä tässä mielessä, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön objektiivisuutta tai riippumattomuutta mahdollisesti vaarantavien tilanteiden välttäminen. Kun odotetusta käyttäytymisestä kommunikoidaan säännöllisesti, tilintarkastusyhteisöön syntyy asianmukainen ympäristö, johon kuuluu, että kannustetaan noudattamaan tilintarkastajia koskevien eettisten vaatimusten perustana olevia periaatteita.
 20. Yksin vastuullisena toimivat tilintarkastajat pystyvät määräämään tilintarkastusyrityksensä kulttuurista suoraan, ja pienissä ja keskisuurissa tilintarkastustoimistoissa pienellä määrällä partnereita voi olla varsin suora vaikutus panostekijöihin, kuten hallinnollisiin järjestelyihin, konsultointiin ja seurantatoimenpiteisiin. Tämä voi ilmapiiristä riippuen olla pienen tilintarkastusyhteisön ympäristössä joko vahvuus tai heikkous.
- 1.2.2 *Tarvittavia henkilökohtaisia ominaispiirteitä suositetaan tilintarkastuksen laatua tukevien arviointi- ja palkitsemisjärjestelmien avulla*
21. Arviointi- ja palkitsemisjärjestelmät voivat ruokkia ja kehittää asianmukaisia henkilökohtaisia ominaispiirteitä ja käyttäytymistä kuten rehellisyyttä, objektiivisuutta, ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta. Tähän kuuluu, että nämä ominaispiirteet sisällytetään rekrytoinneissa noudatettaviin valintakriteereihin, ylennys- ja palkitsemisprosesseihin sekä koulutusohjelmiin asianmukaisia pätevyysviitekehyksiä käyttäen.
 22. Pätevyysviitekehyksiä voitaisiin parhaiten kehittää kansainvälisten koulutusstandardien (IES) pohjalta, mikä edistäisi tilintarkastusyhteisöjen viitekehysten harmonisointia.
 23. Tilintarkastusyhteisö arvioi partnereitaan ja henkilöstöään säännöllisesti tilintarkastuksen laadun tukemiseksi kehitetyn pätevyyden suhteen. Näin tehdessään tilintarkastusyhteisö varmistaa, ettei partnereita ja henkilöstöä rangaista siitä, että nämä ottavat voimakkaan kannan tilintarkastukseen liittyvissä kysymyksissä, vaikka tämän vaarantaisi asiakassuhteen. Tehtyjä johtopäätöksiä käytetään tukemaan ylennyksiä ja palkitsemista koskevia päätöksiä samoin kuin muita toimen-

piteitä, joihin tilintarkastusyhteisö voi ryhtyä, kun partnereiden tai henkilöstön suoriutuminen ei ole vastannut odotettuja standardeja.

1.2.3 *Talouteen liittyvät tekijät eivät ohjaa tilintarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin ja päätöksiin*

24. Taloudelliset tekijät sekä tilintarkastusyhteisön tasolla (kuten tilintarkastusyhteisön asettama taloudellinen tavoite tilintarkastustyön katteelle ja halukkuus investoida kouluttamiseen ja tilintarkastusta tukeviin järjestelmiin) että toimeksiannon tasolla (kuten tilintarkastuspalkkion ja suoritetusta työstä aiheutuvien kustannusten välinen suhde) eivät saisi estää yleisen edun mukaisen tinkimättömän tilintarkastuksen suorittamista.

25. Tilintarkastuksen laadun kustannuksella ei myöskään pitäisi:

- painottaa tilintarkastajaksi valinnan voittamista ja tilintarkastusasiakkaiden säilyttämistä erityisesti epärealistisen matalilla palkkioilla;
- painottaa muiden kuin tilintarkastuspalvelujen markkinoimista yhteisöille, joita tilintarkastusyhteisö tilintarkastaja; eikä
- tilintarkastuspraktiikan kulujen leikkaamista (mukaan lukien partnereiden ja henkilöstön vähentäminen) (esimerkiksi taloudellisen matalasuhtanteen aikana).

1.2.4 *Tilintarkastusyhteisö korostaa, kuinka tärkeää on järjestää partnereille ja henkilöstölle mahdollisuus jatkuvaan ammatilliseen kehittymiseen ja korkealaatuisen teknisen tuen saatavuus*

26. Tilintarkastus vaatii tietämystä varsin monelta tekniseltä alueelta, kuten taloudellinen raportointi, tilintarkastusstandardit ja eettiset standardit sekä yhteisö- ja verosäädökset ja -määräykset. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt tarjoavat yksittäisille partnereille ja henkilöstön jäsenille teknistä tukea auttamaan ajan tasalla pysymisessä näillä alueilla sekä apua monimutkaisilla alueilla.

27. Tilintarkastuksen laatua voidaan myös edistää, jos kehitetään tietoinfrastruktuuri, joka mahdollistaa tilintarkastusyhteisölle tuen saamisen tilintarkastuksessa tehtäville harkintaan perustuville ratkaisuille (esimerkiksi kokoamalla liiketoimintaan ja toimialaan liittyviä tietokantoja), riippumattomuutta koskevien asioiden jäljittämisen ja niiden asianmukaisen käsittelyn sekä partnereiden rotaation suunnittelun ja tehokkaan hallinnoinnin tilintarkastustoimeksiannoissa.

28. Tilintarkastusyhteisöjen koko ja saatavissa oleva tekninen tuki voivat vaihdella huomattavasti. Pienissä toimistoissa, joissa on vain vähän henkilöstöä, ja joiden asiakaskunnan toimintaan liittyy verrattain vähän monimutkaisuutta, on mahdollista kehittää suhteellisen yksinkertaiset laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat. Pienissä toimistoissa voi kuitenkin olla konsultointiin liittyviä haasteita, ja ne voivat käyttää ulkopuolisia konsultteja teknisen erityisasiantuntemuksen saamiseksi tai hyödyntää tilintarkastajien paikallisten ammatillisten organisaatioiden tarjoamia tukipalveluja.

1.2.5 *Tilintarkastusyhteisö edistää kulttuuria, jossa konsultoidaan vaikeista asioista*

29. Konsultointia painottava kulttuuri on tärkeä kaikille tilintarkastusyhteisöille, yksin vastuullisena toimivat tilintarkastusammattilaiset mukaan lukien. Tilintarkastuksessa joudutaan usein tekemään vaikeita päätöksiä ja harkintaan perustuvia ratkaisuja. Henkilöstö keskustelee näistä asioista toimeksiantotiimissä ja tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisen henkilön kanssa. Tilintarkastustoimeksiannoista vastuulliset henkilöt keskustelevat vaikeista päätöksistä ja harkintaan perustuvista ratkaisuista toisten partnereiden tai teknisten erityisasiantuntijoiden kanssa ja arvioivat saamiaan neuvoja huolellisesti. Jotta tämä prosessi toimisi tehokkaasti, on tärkeää, että vallitsee konsultointia painottava kulttuuri ja asiaan osallisilla henkilöillä on riittävästi aikaa käsitellä asiat kunnolla, kun ne tulevat esiin.
30. Kun sisäiset resurssit ovat vähäiset, voi olla käytettävissä ulkopuolisia teknisiä resursseja tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden kautta, toisiin tilintarkastusyhteisöihin luotujen suhteiden perusteella tai sopivat resurssit omaavilta ulkopuolisilta organisaatioilta.

1.2.6 *Asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on olemassa toimivat järjestelmät*

31. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt arvioivat ennen tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä ja sen jälkeen vuosittain, ovatko ne päteviä suorittamaan toimeksiannon ja onko niillä siihen tarvittavat kyvyt ja resurssit. Tähän kuuluu myös, pystyykö tilintarkastusyhteisö noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia.
32. Vaikka tilintarkastajien pitää noudattaa ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastukseen liittyy myös tietty määrä luottamusta johtoon. Jos johto ei ole rehellinen, siihen ei lähtökohtaisesti voi luottaa. Sen vuoksi hyvät asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista koskevat järjestelmät arvioivat, onko olemassa siihen viittaavaa tietoa, että asiakkaan johdon rehellisyydessä on niin paljon puutteita, että laadukkaan tilintarkastuksen suorittaminen ei ole mahdollista. Tinkimätön järjestelmä asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on siis tärkeä auttaessaan tilintarkastusyhteisöä välttämään toimeksiantoja, joissa väärinkäytösten ja lainvastaisen toiminnan todennäköisyys on suuri, ja siten säilyttämään maineen laadukkaiden tilintarkastusten suorittajana.

1.3 **Arvot, etiikka ja asenteet – kansallisen toimintaympäristön taso**

33. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- eettiset vaatimukset muotoillaan siten, että niistä käyvät selvästi ilmi sekä taustalla olevat eettiset periaatteet että sovellettavat erityiset vaatimukset.
 - sääntely- ja valvontatahot, kansalliset standardien antajat ja tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot toimivat aktiivisesti sen varmistamiseksi, että eettiset periaatteet ymmärretään ja vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti.
 - asiakkaiden hyväksymistä koskevien päätösten kannalta relevanttia tietoa jaetaan tilintarkastusyhteisöjen kesken.

- 1.3.1 *Eettiset vaatimukset muotoillaan siten, että niistä käyvät selvästi ilmi sekä taustalla olevat eettiset periaatteet että sovellettavat erityiset vaatimukset*
34. Eettisiä vaatimuksia voidaan asettaa säädöksellä tai määräyksellä tai tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden kautta. IFAC vaatii jäsenjärjestöiltään toimenpiteitä IESBAn eettisten sääntöjen ja ottamiseksi käyttöön ja niiden implementoimiseksi omissa maissaan tai omilla oikeudenkäyttöalueillaan taikka auttamista niiden implementoimisessa riippuen jäsenjärjestön roolista kansallisissa ympäristöissä. IESBAn eettisiä sääntöjä on joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla täydennetty kansallisilla lisävaatimuksilla, ja tilintarkastusyhteisöt ja julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat yksiköt saattavat asettaa partnereilleen ja henkilöstölleen tiukempia vaatimuksia.
35. Eettisissä vaatimuksissa ei voida käsitellä kaikkia mahdollisia tilanteita. Siksi tilintarkastajat hankkivat käsityksen sekä vaatimuksista että niiden pohjana olevista peruseriaateista, jotta he ymmärtäisivät, miten vaatimuksia sovelletaan käytännössä. Käsitys siitä, kuinka periaatteita sovelletaan, voidaan hankkia tilintarkastusyhteisön sisäisen kommunikoinnin, valmennuksen tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvan kouluttamisen avulla tai siten, että henkilöstö havainnoi kokeneeman henkilöstön toimintaa.
36. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan seuraavat ammatillisen etiikan peruseriaatteet, joita tilintarkastajia vaaditaan noudattamaan:²
- Rehellisyys – oltava suora ja rehellinen kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa ja liikesuhteissa. Rehellisyys tarkoittaa myös vilpittömyyttä menettelyä ja totuudenmukaisuutta.³
 - Objektivisuus – ei saa antaa tarkoitushakuisuuden, intressiristiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen syrjäyttää ammattiin tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa.
 - Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus – pidettävä ammatilliset tiedot ja taidot vaadittavalla tasolla sen varmistamiseksi, että asiakas tai työnantaja saa pätevää ammatillista palvelua, joka perustuu ajan tasalla oleviin ammatillisiin käytäntöihin, lainsäädäntöön ja tekniikkoihin, sekä toimittava tunnollisesti ja sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.
 - Salassapitovelvollisuus – pidettävä ammattiin liittyvien suhteiden ja liikesuhteiden perusteella saatu tieto luottamuksellisena ja sen vuoksi oltava antamatta mitään tällaista tietoa kolmansille osapuolille ilman asianmukaista ja nimenomaista valtuutusta, ellei tiedon antaminen perustu lakisääteeseen tai ammattiin liittyvään oikeuteen tai velvollisuuteen, eikä käyttää tietoa tilintarkastusammattilaisen tai kolmansien osapuolten henkilökohtaiseksi eduksi.

² IESBAn eettiset säännöt, kappale 100.5 [Viittaukset koskevat aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

³ IESBAn eettiset säännöt, luku 110.1

- Ammatillinen käyttäytyminen – noudatettava relevantteja säädöksiä ja määräyksiä ja vältettävä kaikkea ammattikunnan mainetta heikentävää toimintaa.
37. Lisäksi IESBAN eettiset säännöt sisältävät tilintarkastajan riippumattomuutta koskevia lisävaatimuksia, ja niissä kuvataan lähestymistapaa, jota tilintarkastajan tulisi soveltaa, mukaan lukien:
- riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistaminen;
 - tunnistettujen uhkien merkittävyyden arvioiminen; ja
 - varotoimien käyttäminen tarvittaessa uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.
38. IESBAN eettisten sääntöjen mukaan, kun tilintarkastajat toteavat, ettei asianmukaisia varotoimia ole tai niitä ei ole mahdollista käyttää uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, heidän on eliminoitava olosuhde tai osapuolten välinen suhde, josta uhat aiheutuvat, taikka kieltäydyttävä tilintarkastustoimeksiannosta tai lopetettava sen suorittaminen.⁴ Jossakin tilanteissa IESBA:n eettisissä säännöissä todetaan, että syntyvä uhka olisi niin merkittävä, etteivät mitkään varotoimet pystyisi vähentämään uhkaa hyväksyttävälle tasolle, ja näin ollen tilintarkastajan ei ole sallittua ottaa tilintarkastusta tehtäväkseen.
- 1.3.2 *Sääntely- ja valvontatahot, kansalliset standardien antajat ja tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot toimivat aktiivisesti sen varmistamiseksi, että eettiset periaatteet ymmärretään ja vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti*
39. Eettisten vaatimusten ja niiden pohjana olevien periaatteiden johdonmukaista soveltamista edistetään sääntely- ja valvontatahojen, kansallisten standardien antajien, tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden ja muiden tahojen antamalla ohjeistuksilla, koulutuksilla ja tukitoimenpiteillä. Tähän voi kuulua, että julkaisetaan ohjemateriaalia, kuten vastauksia usein kysytyihin kysymyksiin, sekä järjestetään esityksiä ja workshoppeja.
- 1.3.3 *Asiakkaiden hyväksymistä koskevien päätösten kannalta relevanttia tietoa jaetaan tilintarkastusyhteisöjen kesken*
40. Yksittäiset tilintarkastusyhteisöt tekevät päätöksiä uuden tilintarkastusasiakkaan hyväksymisestä ja nykyisen asiakassuhteen jatkamisesta. Tilintarkastusyhteisöt voivat päättää olla jatkamatta tilintarkastusasiakkaan kanssa, jos niillä on syytä epäillä taloudellisen raportoinnin käytäntöjä tai johdon rehellisyyttä. Tällaisissa tapauksissa on tärkeää, että muut tilintarkastusyhteisöt, joilta on pyydetty tarjouksia tilintarkastuksista, ovat tietoisia tästä informaatiosta.
- 1.4 **Tiedot, taidot, kokemus ja aika – toimeksiannon taso**
41. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

⁴ IESBAN eettiset säännöt, kappale 290.7. Julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat tahot eivät yleensä kuitenkaan pysty luopumaan tilintarkastustoimeksiannoista.

- partnereilla ja henkilöstöllä on tarvittava pätevyys.
- partnerit ja henkilöstö ymmärtävät yhteisön liiketoimintaa.
- partnerit ja henkilöstö tekevät kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
- tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistuu aktiivisesti riskienarviointiin, suunnitteluun, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin.
- yksityiskohtaista ”paikan päällä” tehtävää tarkastustyötä suorittavalla henkilöstöllä on riittävästi kokemusta, sen työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi asianmukaisesti ja henkilöstössä on kohtuullisesti jatkuvuutta.
- partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa suorittaakseen tilintarkastuksen tehokkaasti.
- tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin kokeneet henkilöt ovat johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa.

1.4.1 *Partnereilla ja henkilöstöllä on tarvittava pätevyys*

42. Vaikka kaikilla tiimin jäsenillä ei voida odottaa olevan samaa tietämyksen ja kokemuksen tasoa, tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö on velvollinen varmistumaan siitä, että tiimillä kokonaisuutena on asianmukaisen pätevyys ja että tarvittaessa käytetään ulkopuolisia spesialisteja tai erityisasiantuntijoita toimeksiannon olosuhteiden mukaisten tarpeiden täyttämiseksi. Erityisasiantuntemusta voidaan tarvita esimerkiksi seuraavanlaisiin seikkoihin liittyen:
- monimutkaisten rahoitusinstrumenttien, maa-alueiden ja rakennusten, aiheettomien hyödykkeiden ja liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen sekä mahdollisesti arvoltaan alentuneiden omaisuuserien arvonmääritys.
 - vakuutus sopimukseen tai työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät vakuutusmatemaattiset laskelmat.
 - öljy- ja kaasuvarantojen arvioiminen.
 - ympäristövelvoitteiden ja sijaintipaikkojen puhdistamismenojen arvioiminen.
 - sopimusten, lakien ja määräysten tulkitseminen.
 - verosäädösten noudattamiseen liittyvien monimutkaisten tai epätavallisten kysymysten analysointi.
 - yhteisön tietojärjestelmät, erityisesti jos yhteisön katsotaan olevan riippuvainen tietotekniikasta.
43. Erityisasiantuntemusta voidaan hankkia joko tilintarkastusyhteisön sisältä tai ulkopuolisista lähteistä. Jos mukana on spesialisteja tai erityisasiantuntijoita, on tärkeää, että heidän työtään ohjataan, valvotaan ja läpikäydään asianmukaisesti samoin kuin toimeksiantotiimin muiden jäsenten työtä.

44. Ammatillisten tietojen ja taitojen asianmukainen kehittäminen alkaa aloittelevan tilintarkastusammattilaisen ammattiin valmentavan koulutuksen myötä.⁵ Tilintarkastusammattilaisen myöhempi erikoistuminen tilintarkastajan roolissa toimimiseen saavutetaan jatkuvan ammatillisen kehittymisen ja tilintarkastustyöstä saatavan lisäkokemuksen myötä. Jatkuva ammatillinen kehittyminen ja elinikäinen oppiminen ovat kriittisiä tekijöitä, jos tilintarkastajat aikovat jatkossa täyttää asiakkaidensa ja yleisön odotukset.⁶

1.4.2 *Partnerit ja henkilöstö ymmärtävät yhteisön liiketoimintaa*

45. Yhteisön sekä sen liiketoiminnan ja toimialan hyvä ymmärtäminen toimii avaimena siihen, että tilintarkastaja pystyy arvioimaan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyysriskit kohdistaa tilintarkastustoimenpiteet ja arvioidakseen niiden perusteella tehtyjä havaintoja asianmukaisesti. Se on myös tarpeellista, jotta pystytään noudattamaan ammatillista skeptisyyttä ja tekemään tilintarkastuksessa asianmukaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
46. Toimialan tunteminen, johon kuuluu käsitys relevanteista määräyksistä ja kirjanpito-kysymyksistä, voi olla erityisen tärkeää esimerkiksi rahoituspalvelualan asiakkaisissa. On kuitenkin tärkeää, etteivät tietämyksen kattamat alueet ole niin kapeita, että ne estävät tilintarkastajaa näkemästä laajempia kysymyksiä. Tilintarkastajat voivat hankkia yleistä liiketoiminnan tuntemusta tekemällä muuta työtä kuin tilintarkastusta ja olemalla tekemisissä erilaisten, eri toimialoilla toimivien asiakkaiden kanssa. Tämä antaa heille etäisyyttä tietyn yhteisön liiketoiminnan yksityiskohtiin ja mahdollisuuden pohtia laajempaa tietämystään liiketoimintaan liittyvistä asioista, riskeistä ja valvontajärjestelmistä.
47. Pienten yhteisöjen tilintarkastukset toteutetaan usein paikan päällä, ja ne tekee kokenut henkilöstö, joka on ollut tekemisissä kyseisen yhteisön kanssa useita vuosia. Vaikka tällainen henkilöstö tavallisesti tuntee yhteisön liiketoiminnan hyvin, heidän objektiivisuutensa ja ammatillinen skeptisyytensä saattavat vaarantua.

1.4.3 *Partnerit ja henkilöstö tekevät kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja*

48. Tilintarkastajat hyödyntävät kokemustaan sekä rehellisyyteen, objektiivisuuteen ja ammatilliseen skeptisyyteen perustuvia arvoja tehdäkseen kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tukevat.

⁵ Aloittelevan tilintarkastajan pätevyysalueet ja oppimistavoitteet esitetään standardeissa IES 2, *Initial Professional Development – Technical Competence*; IES 3, *Initial Professional Development – Professional Skills*; ja IES 4, *Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, and Attitudes*; ja toimeksiannosta vastuullisen partnerin pätevyysalueet ja oppimistavoitteet esitetään standardissa IES 8, *Professional Development for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements*.

⁶ IAESB on parhaillaan uudistamassa IES 8 -standardia. Todennäköisesti se tunnistaa tilintarkastajan tarpeen pätevyyden jatkuvaan kehittämiseen yksilöimällä ensin oppimistavoitteet ja sen jälkeen vaatimalla jatkuvaa ammatillista kehittymistä pätevyysalueilla, joita edellytetään tilinpäätösten tilintarkastuksista vastuussa olevilta henkilöiltä.

49. Kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseen voi kuulua, että partnerit ja henkilöstö:
- tunnistavat asian;
 - hyödyntävät liiketoiminnan, kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin sekä tietotekniikan tuntemustaan;
 - tutkivat aihetta ja harkitsevat erilaisia näkökulmia;
 - arvioivat vaihtoehtoja relevanttien tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa;
 - harkitsevat, onko johtopäätöstä tehtäessä noudatettu sopivaa prosessia ja onko sen tueksi olemassa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;
 - konsultoivat, kun se on asianmukaista; ja
 - dokumentoivat johtopäätöksen ja sen perustelut.
- 1.4.4 *Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistuu aktiivisesti riskienarviointiin, suunnitteluun, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin*
50. Koska toimeksiannosta vastuulliset henkilöt vastaavat tehtäväksi otetuista tilintarkastuksista, on tärkeää, että he suoraan osallistuvat tilintarkastuksen suunnitteluun, hankitun evidenssin arvioimiseen ja lopullisten johtopäätösten tekemiseen.
51. Vaikka paljon yksityiskohtaista tilintarkastustyötä voidaan delegoida vähemmän kokeneelle henkilöstölle, tilintarkastustoimeksiannoista vastuullisten henkilöiden tavoitettavuus mahdollistaa oikea-aikaisen panoksen antamisen sitä mukaa kuin tilintarkastus etenee.
52. Jotkut uskovat, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi pitäisi vaatia esitettäväksi tilintarkastuskertomuksessa kaikkien yhteisöjen osalta, koska se antaisi toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle enemmän henkilökohtaista vastuuntunnetta, sillä tämä henkilö lopulta vastaa tilintarkastuksen toteuttamisesta. Monissa maissa ja monilla oikeudenkäyttöalueilla tätä jo vaaditaan, tavallisesti edellyttämällä henkilökohtaista allekirjoitusta. Toiset uskovat, ettei tällaisella vaatimuksella olisi vaikutusta toimeksiannosta vastuullisen henkilön kokemaan tilivelvollisuuteen. Tällaisesta vaatimuksesta mahdollisesti aiheutuviin vaikeuksiin kuuluvat, että tilintarkastusyhteisön vastuun mielletään vähentyvän ja toimeksiannosta vastuullisen henkilön juridinen vastuu mahdollisesti kasvaa tietyissä maissa ja tietyillä oikeudenkäyttöalueilla.
- 1.4.5 *Yksityiskohtaista ”paikan päällä” tehtävää tarkastustyötä suorittavalla henkilöstöllä on riittävästi kokemusta, sen työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi asianmukaisesti ja henkilöstössä on kohtuullisesti jatkuvuutta*
53. Monien, erityisesti suurten, tilintarkastusyhteisöjen rakenne on hierarkkinen – usein sitä kuvataan ”pyramidirakenteeksi” – ja monissa yksittäisissä toimeksiannoissa toimeksiantotimien koostumus kuvastaa tätä rakennetta. Tämän seurauksena suuren osan yksityiskohtaisesta ”paikan päällä” tehtävästä tarkastustyöstä

- suorittavat todennäköisesti suhteellisen kokemattomat henkilöstön jäsenet, ja itse asiassa tilintarkastusalalle pätevytyminen voi monilla olla vielä kesken. Yleensä kuitenkin tarvitaan kokemusta, jotta henkilöstö pystyy tekemään kohtuullisia ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja.
54. Lisäksi se, että samat henkilöstön jäsenet osallistuvat tilintarkastukseen vuodesta toiseen, todennäköisesti auttaa heitä ymmärtämään yhteisön liiketoimintaa ja järjestelmiä, ja usein johto ja hallintoelimet suhtautuvat tähän myönteisesti. Jotkut uskovat, että tämä todennäköisesti johtaa siihen, että tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeihin vastataan tehokkaasti ja tilintarkastus suoritetaan toimivalla tavalla. Pitkäaikaisesta osallistumisesta voi kuitenkin seurata ammatillisen skeptisyyden puuttumista ja tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavia uhkia.
55. Julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavien tahojen on monissa maissa pysyttävä tietyissä rajoissa henkilöresursseihin käytettävän rahan suhteen. Voi myös olla määräyksiä, jotka vaikuttavat henkilöstön rekrytointiin ja palkkoihin, jotka voidaan maksaa. Tämä voi tarkoittaa, että joillekin tilintarkastusta suorittaville tahoille on haasteellista rekrytoida ja pitää palveluksessaan riittävä määrä korkealaatuista henkilökuntaa tilintarkastuksen laadun jatkuvaksi saavuttamiseksi.
- 1.4.6 *Partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa suorittaakseen tilintarkastuksen tehokkaasti*
56. Partnereilla ja henkilöstöllä on usein muitakin tehtäviä kuin yhden yhteisön tilintarkastus, ja tilintarkastuksia saatetaan ottaa tehtäväksi haasteellisilla aikatauluilla. Suunnittelu on tärkeää sekä yksittäisen toimeksiannon että tilintarkastusyhteisön tasolla sen varmistamiseksi, että on käytettävissä riittävästi resursseja tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän kokoamiseen ja asianmukaiseen yhteydenpitoon johdon ja hallintoelinten kanssa.
57. Tilintarkastusyhteisöt ovat yleensä voittoa tavoittelevia, ja tilintarkastusyhteisön kannattavuuteen vaikuttaa perittävien tilintarkastuspalkkioiden suhde tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän kokoamisesta aiheutuviin kuluihin. Tilintarkastustoimeksiannoista vastuulliset henkilöt ovat tavallisesti tilintarkastusyhteisössään tilivelvollisia suorittamiensa tilintarkastusten taloudellisesta tuotosta, jos johto asettaa rajoituksia tilintarkastuspalkkioille, toimeksiantotiimillä voi olla paineita muuttaa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta ja ajoitusta tai vähentää testaamista. Tämä saattaa puolestaan vaarantaa tilintarkastuksen laadun.⁷
- 1.4.7 *Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin kokeneet henkilöt ovat johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa*
58. On tärkeää, että tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö on ylimmän johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa. Säännölliset kontaktit mahdollistavat sen, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö on hyvin tietoinen yhteisön liike-

⁷ Tätä uhkaa kuvataan usein eettisissä vaatimuksissa (esimerkiksi IESBAn eettisten sääntöjen kappaleessa 240.2) ja vaaditaan sen arvioimista ja soveltuvissa tapauksissa varoitomien käyttämistä.

toiminnan kehittymisestä ja pystyy ottamaan tilintarkastukseen liittyviä asioita esiin oikea-aikaisesti.

1.5 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – tilintarkastusyhteisön taso

59. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- että partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa vaikeiden asioiden käsittelemiseen, kun niitä tulee esiin.
- että toimeksiantotiimien rakenne on asianmukainen.
- että partnerit ja kokenempi henkilöstö tekevät oikea-aikaisesti vähemmän kokeneen henkilöstön arviointoja ja antavat asiaankuuluvaa valmennusta tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvaa koulutusta.
- että tilintarkastuspartnerit ja henkilöstö saavat riittävästi koulutusta tilintarkastuksesta, laskentatoimesta ja soveltuviissa tapauksissa toimialojen erityiskysymyksistä.

1.5.1 *Partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa vaikeiden asioiden käsittelemiseen, kun niitä tulee esiin*

60. Partnerit ja henkilöstö työskentelevät yleensä samanaikaisesti useassa tilintarkastuksessa, joiden raportointiaikataulu on sama. Tämä voi johtaa siihen, että toiminta keskittyy joihinkin ajanjaksoihin. Lisäksi partnerit ja kokenempi henkilöstö tuottavat asiakkaille usein muitakin palveluja kuin tilintarkastuspalveluja tai hoitavat muita tehtäviä tilintarkastusyhteisössä. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt tehtäviä jakaessaan ennakoivat ja hallitsevat mahdollisia ajankäyttöriviriitoja mahdollisimman hyvin. Tilintarkastusyhteisön johto seuraa työmääriä proaktiivisesti vähentääkseen riskiä siitä, että yksittäisille partnereille tai henkilöstön jäsenille koituu kohtuuton työtaakka.

1.5.2 *Toimeksiantotiimien rakenne on asianmukainen*

61. Riski otetaan huomioon henkilöresursseja kohdistettaessa. On olemassa vaara, että pätevimmat partnerit ja henkilöstö kohdistetaan tilintarkastusyhteisön arvovaltaisimmille asiakkaille eivätkä he tämän vuoksi ole käytettävissä muiden asiakkaiden tilintarkastuksiin, joissa tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit saattavat olla suuremmat.

62. Resurssien asianmukainen kohdistaminen helpottaa sitä, että toimeksiantotiimeillä on määrättyjen tilintarkastusten suorittamiseksi tarvittava erityisasiantuntemus ja aika. Tähän kuuluu, että tehtäviin osoitetaan partnerit ja kokenut henkilöstö, jolla on sekä asianmukainen tuntemus asiakkaan toimialasta ja sovellettavasta tilinpäätösnormistosta että riittävästi aikaa laadukkaiden tilintarkastusten suorittamiseen.

63. Resurssien kohdistamiseen kuuluu, että tilintarkastusyhteisö kerää tietoa:

- tiedoista, taidoista ja kokemuksesta;
- arvioidusta käytettävissä olevasta ajasta; ja

- siitä, kuinka monella kaudella henkilö on ollut mukana – jotta helpotetaan eettisten vaatimusten, kuten tilintarkastuspartnereiden rotaatioon liittyvien vaatimusten, noudattamista.
64. Joissakin maissa ei vaadita pienten yhteisöjen tilintarkastusta. Tämä voi tarkoittaa, että pienten tilintarkastustoimistojen, joilla on vain vähän tilintarkastusasiakkaita, on haasteellista saada pidetyksi partnereita ja henkilöstöä, jolla on relevanttia tilintarkastusosaamista ja -kokemusta.
- 1.5.3 *Partnerit ja kokeneempi henkilöstö tekevät oikea-aikaisesti vähemmän kokeneen henkilöstön arviointeja ja antavat asiaankuuluvaa valmennusta tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvaa koulutusta*
65. Tilintarkastusyhteisön arviointiprosessi on tärkeä henkilön kykyjen kehittämiseen liittyvä osa-alue. Vaikka sitä on vaikeaa mitata, tilintarkastuksen laatu todennäköisesti paranee, jos siihen kiinnitetään nimenomaista huomiota sekä partnereiden että henkilöstön arvioinnissa. Näin voidaan edistää hyvän harkinnan käyttöä tilintarkastuksessa, mukaan lukien konsultointi vaikeissa asioissa.
66. Voi olla hyödyllistä erottaa toisistaan henkilöstön säännöllinen suoriutumisarviointi ja toisaalta valmennus ja työskentelyn yhteydessä tapahtuva kouluttaminen. Arviointien avulla voidaan tunnistaa tärkeä taito tai pätevyys, joka kaippaa parantamista, kun taas valmennuksen tai työn yhteydessä tapahtuvan kouluttamisen avulla voidaan auttaa henkilöä kehittämään kyseistä taitoa tai pätevyyttä. Valmennus ja työskentelyn yhteydessä tapahtuva kouluttaminen ovat todennäköisesti erityisen tärkeitä kehitettäessä henkilökohtaisia ominaisuuksia, kuten rehellisyyttä, objektiivisuutta, tinkimättömyyttä, ammatillista skeptisyyttä ja sinnikkyyttä, sekä avustettaessa vähemmän kokenutta henkilöstöä heille tuntemattomilla tilintarkastuksen alueilla.
67. Tehokas valmentaminen edellyttää laajempia taitoja, tietoja ja kokemusta, ja asianmukaisen pätevyyden omaavia henkilöitä on tilintarkastusyhteisöissä rajallinen määrä. Tällaisten henkilöiden aikapanosta voidaan tarvita muualla. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt tarjoavat kokenemmalle henkilöstölle kannustimia, jotta nämä käyttävät riittävästi ja tehokkaasti aikaan tärkeään rooliinsa henkilöstön kehittämisessä, ja osana arviointiprosessia arvioidaan, onko näin tapahtunut.
- 1.5.4 *Tilintarkastuspartnerit ja -henkilöstö saavat riittävästi koulutusta tilintarkastuksesta, laskentatoimesta ja soveltuvisissa tapauksissa toimialojen erityiskysymyksistä*
68. Ammattikunta pyrkii siihen, että tilintarkastajilla on tarvittava pätevyys, ja keinoja tässä ovat ammattiin valmentautuminen (IPD), joka koostuu teknisistä ja ammatillisista taidoista ja arvoista, etiikasta ja asennoitumisesta ja käytännön kokemuksesta, sekä jatkuvaa ammatillista kehittymistä (CPD) koskevat vaatimukset.
69. Tilintarkastusyhteisöt järjestävät yleensä koulutusta tilintarkastuksen teknisestä puolesta ja tilintarkastusmetodologiansa vaatimuksista. Tilintarkastusyhteisöt tarjoavat myös tärkeää käytännön kokemusta ottamalla harjoittelijoita mukaan tilintarkastus-

työtä suorittaviin toimeksiantotiimeihin.⁸ On tärkeää yhdistää tilintarkastuksen teknisen puolen oppiminen käytännön kokemukseen, koska muodollinen koulutus on vain osa prosessia, jonka avulla tilintarkastaja kehittää taitojaan ja kokemustaan.

70. Tilintarkastajien ammatillisilla organisaatioilla, jotka ovat IFACin jäseniä, on jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevia vaatimuksia, ja tilintarkastusyhteisöjen käyttämät kehittämisohjelmat on suunniteltu tilintarkastuksen ammattilaisten pätevyyden rakentamiseksi. Tällaisissa ohjelmissä käsitellään yleensä useita eri alueita, jotka ovat relevantteja tilintarkastusyhteisön liiketoiminnalle kokonaisuutena, kuten projektinhallintaa, tietotekniikkaa ja kommunikointitaitoja. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt varaavat riittävästi aikaa, resursseja ja painoarvoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen koulutukselle, mukaan lukien soveltuviissa tapauksissa toimialakohtaiset erityiskysymykset, jotta saavutetaan tilintarkastuksen laatua tukevat tekniset taidot.

1.6 Tiedot taidot, kokemus ja aika – kansallisen toimintaympäristön taso

71. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- tilintarkastusyhteisöjen/yksittäisten tilintarkastajien hyväksymistä varten on olemassa toimivat järjestelyt.
- koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja koulutus on asianmukaisesti resurssoitua ja tehokasta.
- on olemassa järjestelyt tilintarkastajien pitämiseksi ajan tasalla ajankohtaisista asioista sekä koulutuksen tarjoamiseksi uusista laskentatoiminta tai tilintarkastusta koskevista tai sääntelyyn perustuvista vaatimuksista.
- tilintarkastajien ammattikunta on sellaisessa asemassa, että se pystyy houkuttelemaan ja pitämään joukossaan henkilöitä, joilla on asiaankuuluvat ominaisuudet.

1.6.1 *Tilintarkastusyhteisöjen/yksittäisten tilintarkastajien hyväksymistä varten on olemassa toimivat järjestelyt*

72. Tilintarkastus on yleisen edun mukaista toimintaa, ja sen suorittamiseen tarvitaan sopivan pätevyyden omaavia henkilöitä, jotka työskentelevät asianmukaisessa ympäristössä. Tätä varten on yleensä tehty kansalliset järjestelyt, joiden mukaan tilintarkastusyhteisöt tai yksittäiset henkilöt hyväksytään suorittamaan tilintarkastuksia. Rekisteriä hyväksytyistä tilintarkastusyhteisöistä ja henkilöistä pitää usein toimivaltainen viranomaisella. Viranomaisilla on usein oikeus peruuttaa hyväksyminen määrättyissä olosuhteissa.

1.6.2 *Koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja koulutus on asianmukaisesti resurssoitua ja tehokasta*

73. Hyväksynnän saamisen kriteereihin kuuluu yleensä sekä ammattiin valmentautumista että jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevia vaatimuksia. Tilintarkas-

⁸ IES 8:n kappaleissa 54 ja 59 asetetaan tilintarkastuksen ammattilaisten käytännön kokemusta koskevat vaatimukset.

- tuksen laatua edistää se, että koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja resurssija käytetään riittävästi koulutuksen tehokkuuden varmistamiseksi.
74. Tilintarkastuksen laadun tueksi tarvittavan pätevyyden taustalla ovat IES-standardissa kuvatut ammatilliset taidot. Tätä pätevyyttä kehitetään teoreettisen koulutuksen ja tilintarkastusyhteisöissä saatavan käytännön kokemuksen ja valmennuksen yhdistelmänä. IES-standardit koskevat IFACin jäsenjärjestöjä (jotka saattavat olla vastuussa teoreettisesta koulutuksesta), mutta niitä ei sovelleta suoraan tilintarkastusyhteisöihin (jotka tarjoavat käytännön kokemusta ja valmennusta). Tilintarkastuksen laadulle voi olla hyötyä siitä, että sekä koulutusta järjestävät organisaatiot että tilintarkastusyhteisöt käyttävät samaa pätevyysviitekehystä.
- 1.6.3 *On olemassa järjestelyt tilintarkastajien pitämiseksi ajan tasalla ajankohtaisista asioista sekä koulutuksen tarjoamiseksi uusista laskentatointa tai tilintarkastusta koskevista tai sääntelyyn perustuvista vaatimuksista*
75. Tilintarkastajan ammattiin valmentautumiseen liittyvän koulutuksen lisäksi kansallisesti sovellettavat jatkuvaa ammatillista kehittämistä koskevat järjestelyt ovat tärkeä tilintarkastuksen laatuun vaikuttava tekijä. Jatkovaa ammatillista kehittämistä tarvitaan, jotta kokeneemmat tilintarkastajat kehittäisivät jatkuvasti tilintarkastukseen liittyviä taitojaan ja tietojaan ja pysyisivät ajan tasalla laskentatoimessa ja sääntelyssä tapahtuvista muutoksista.
76. Jatkuva ammatillinen kehittäminen on erityisen tärkeää silloin, kun taloudellista raportointia ja tilintarkastusta koskeviin vaatimuksiin on tullut huomattavia muutoksia. Silloin on tilaisuus antaa tilintarkastajille tietoa uusista teknisistä vaatimuksista, selittää kyseisten vaatimusten tavoitteita ja auttaa ymmärtämään niitä, niin että ne pystytään panemaan täytäntöön kustannustehokkaalla tavalla.
- 1.6.4 *Tilintarkastajien ammattikunta on sellaisessa asemassa, että se pystyy houkuttelemaan ja pitämään joukossaan asiaankuuluvat ominaisuudet omaavia henkilöitä*
77. Tilintarkastuspartnereiden ja -henkilöstön pätevyys on tilintarkastuksen laadun perustana oleva kriittinen tekijä. Koulutus on tärkeää, joskin osa ominaisuuksista on jossakin määrin luontaisia henkilöille. Sen vuoksi on tärkeää, että ominaisuuksiltaan oikeanlaiset henkilöt ovat kiinnostuneita luomaan uran tilintarkastusammattissa.
78. Todennäköisesti useat eri tekijät vaikuttavat henkilöiden kiinnostukseen luoda uraa tilintarkastusammattissa, mukaan lukien:
- tilintarkastusammattin asema kansallisessa ympäristössä;
 - odotukset uramahdollisuuksista ja palkitsemiseen liittyvistä kannustimista;
 - työn luonne, mukaan lukien sen rooli suhteessa yleiseen etuun; ja
 - järjestettävän koulutuksen laatu.
79. Samat tekijät vaikuttavat todennäköisesti henkilöiden päätökseen pysyä tilintarkastusammattissa ja luoda pitkä ura tilintarkastajana. Joissakin maissa suuntaukseen on, että suuri määrä tilintarkastusammattilaisia lähtee tilintarkastusyhteisöistä

ja siirtyy työskentelemään liike-elämässä. Vaikka tämä voi hyödyttää taloudellista raportointia, se voi vähentää tilintarkastusyhteisöjen käytettävissä olevan kokeneen henkilöstön määrää ja näin vaarantaa tilintarkastuksen laatua.

80. Myös tilintarkastusammatin asema kansallisessa ympäristössä voi vaikuttaa tilintarkastajien arvostukseen ja näin ollen tilintarkastustoiminnan vaikuttavuuteen. Ympäristöissä, joissa tilintarkastusammattia ei arvosteta tai sille ei anneta asianmukaista auktoriteettia, tilintarkastajat ovat johtoon nähden heikommassa asemassa. Tällaisissa olosuhteissa voi olla vähemmän todennäköistä, että tilintarkastajat haastavat johtoa merkittävässä asioissa tai pysyvät lujana merkittävässä tilintarkastukseen liittyvissä kysymyksissä. Toisaalta jos ammattia arvostetaan paljon tai sille annetaan asianmukainen auktoriteetti relevanttien mekanismien kautta, tilintarkastajien on helpompaa osoittaa ammatillista skeptisyyttä ja suorittaa tinkimättömiä tilintarkastuksia.

Prosessitekijät

1.7 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – toimeksiannon taso

81. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- toimeksiantotiimi noudattaa tilintarkastusstandardeja, relevantteja säädöksiä ja määräyksiä sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä.
 - toimeksiantotiimi hyödyntää asianmukaisesti tietotekniikkaa.
 - ollaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden tilintarkastukseen osallistuvien kanssa.
 - johdon kanssa on sovittu asianmukaisista järjestelyistä tehokkaan ja toimivan tilintarkastusprosessin mahdollistamiseksi.
- 1.7.1 *Toimeksiantotiimi noudattaa tilintarkastusstandardeja, relevantteja säädöksiä ja määräyksiä sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä.*
82. Tilintarkastusstandardeilla on erittäin tärkeä rooli tilintarkastuksen laadun ja sen luottamuksen tukemisessa, joka käyttäjillä on tilintarkastusta kohtaan. ISA-standardit on tarkoitettu tukemaan tilintarkastajaa kohtuullisen varmuuden hankkimisessa, ja niiden mukaan tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa ja säilytettävä ammatillinen skeptisyys läpi koko tilintarkastuksen suunnittelun ja suorittamisen sekä muun muassa:
- tunnistettava ja arvioitava väärinkäytöksestä tai virheestä aiheutuvan olennaisen virheellisyyden riskit yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta muodostamansa käsityksen avulla;
 - hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, esiintyykö olennaista virheellisyyttä, suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä kyseisiin riskeihin vastaamiseksi; ja
 - laadittava hankkimansa tilintarkastusevidenssin pohjalta tekemiensä johtopäätösten perusteella lausunto tilinpäätöksestä.

83. ISA-standardien mukaan on laadittava riittävä dokumentaatio, jotta kokenut tilintarkastaja, joka ei ole ollut aiemmin tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, saa käsityksen suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, näiden toimenpiteiden tuloksista, esiin tulleista merkittävistä seikoista sekä tehdyistä johtopäätöksistä. Tämä dokumentaatio tukee laadunvalvontatoimenpiteitä sekä toimeksiantotiimin sisällä ennen tilintarkastuksen loppuunsaattamista että tiimin ulkopuolisten suorittamassa tehdyn työn laaduntarkastuksessa.
84. Usein kansallisessa säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että tilintarkastajat noudattavat tilintarkastusstandardeja. Tilintarkastusstandardeissa ei kuitenkaan määritellä kaikkia tilintarkastusprosessiin liittyviä seikkoja, ja tilintarkastusyhteisöillä on yleensä omia metodologioita, jotka sisältävät tarkempia ohjeita. Tilintarkastusstandardien ja tilintarkastusyhteisöjen metodologioiden muodostama kehikko sallii toimeksiantotiimeille joustoa siinä, mitä tilintarkastustyötä suoritetaan, miten se toteutetaan käytännössä ja miten ja milloin kommunikoidaan johdon kanssa. Tapa, jolla työ suoritetaan käytännössä, voi olla merkittävä tekijä sekä tehokkuuden että toimivuuden suhteen.

1.7.2 Toimeksiantotiimi hyödyntää tietotekniikkaa asianmukaisesti

85. Tietojärjestelmien lisääntyvä käyttö ja monimutkaisuus antaa tilintarkastajille mahdollisuuksia koota tilintarkastusevidenssiä sekä tehokkaammin että toimivammalla tavalla; esimerkiksi hyödyntämällä IT-avusteisia tarkastusmenetelmiä, kuten tiedostokyselyitä ja testidatan käyttöä. Näiden menetelmien etuna on, että pystytään kattamaan useampi tapahtumia ja kontroleja. Joskus tällaisten menetelmien käyttäminen vaatii kuitenkin spesialistien mukanaoloa, mikä voi viedä paljon aikaa, erityisesti ensimmäisenä vuonna, jona heitä käytetään.
86. Tilintarkastusyhteisöjen tietotekniset alustat vaikuttavat tapaan, jolla tilintarkastajat suorittavat tilintarkastuksen ja dokumentoivat tehdyn työn. Toimeksiantotiimien käytettävissä on yhä useammin tilintarkastusohjelmistoja, jotka auttavat tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologian soveltamisessa. Vaikka tämä voi johtaa toiminnan tehostumiseen ja parempiin laadunvalvonnan prosesseihin, niiden käyttöön liittyy tilintarkastuksen laatua vaarantavia riskejä, kuten:
- että korostetaan liikaa tilintarkastusyhteisön tilintarkastusohjelmiston mukaan toimimista sen sijaan, että kannustettaisiin pohtimaan tilintarkastettavan yhteisön ainutlaatuisia ominaispiirteitä; ja
 - että uusi henkilöstö käyttää liian paljon aikaa tilintarkastusyhteisön ohjelmistojen käytön opetteluun tilintarkastuksen käsitteiden ymmärtämisen sijaan.
87. Vaikka se, että partnerit ja kokenut henkilöstö läpikäyvät tilintarkastustyötä muualta käsin, voi vähentää mahdollisuuksia mentorointiin ja työskentelyn yhteydessä tapahtuvaan kouluttamiseen, sillä on mahdollisia etuja:
- se mahdollistaa tilintarkastustyön tehokkaamman läpikäynnin silloin, kun toimeksiantotiimin jäsenet työskentelevät eri paikoissa tai eri aikavyöhykkeillä; ja

- se on tehokkaampi keino tilintarkastustyön täydentävään läpikäyntiin sen jälkeen, kun ensimmäiset läpikäynnit on tehty.
88. Tietotekniikka vaikuttaa myös siihen, miten tilintarkastajat kommunikoivat sekä toimeksiantotiimin sisällä että johdon ja hallintoelinten kanssa. Esimerkiksi sähköpostia ja muita ammatillisen palvelun automatisointityökaluja käytetään yhä enemmän. Vaikka sähköposti yleensä parantaa tavoitettavuutta erityisesti kansainvälisesti, sillä voi olla rajoituksia. Erityisesti sähköpostien vaihdosta voi olla vaikeampaa saada hyödyllistä tilintarkastusevidenssiä kuin kattavammasta vuorovaikutuksesta, jonka yksityiskohtainen avoin keskustelu johdon kanssa mahdollistaa. Olosuhteista riippuen johdon voi myös olla helpompaa antaa sähköpostilla virheellisiä tai epätäydellisiä vastauksia tilintarkastajan kysymyksiin tai olla informaatiota antaessaan vähemmän suora, jos johdolla on motivaatiota tällaiseen.
- 1.7.3 *Ollaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden tilintarkastukseen osallistuvien kanssa*
89. Useimmilla suurilla yhteisöillä on divisioonia, tytäryrityksiä, yhteisyrityksiä tai pääomaosuusmenetelmällä käsiteltäviä sijoituskohteita (konsernin osia), ja yhden tai useamman osan tilintarkastuksen suorittavat usein muut toimeksiantotiimit kuin konsernin toimeksiantotiimi. Jos konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osien tilintarkastajien välillä ei ole tehokasta vuorovaikutusta, on olemassa riski, ettei konsernin toimeksiantotiimi saa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi. Konsernin toimeksiantotiimin vaatimusten selkeä ja oikea-aikainen kommunikointi muodostaa perustan konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osan tilintarkastajan väliselle tehokkaalle kaksisuuntaiselle kommunikoinnille.⁹
90. Tilintarkastukseen voi osallistua myös spesialisteja ja erityisasiantuntijoita (esimerkiksi IT-spezialisteja) tai, jos kyseessä on konserni, konsernin osien tilintarkastajia. Jos tilintarkastuksessa on mukana muita, on tärkeää, että:
- toimeksiantotiimi kommunikoi suoritettavasta työstä heille selkeästi;
 - muut mukana olijat kommunikoivat työtä suoritettaessa tekemistään havainnoista selkeästi, ja
 - toimeksiantotiimi toteaa, että suoritettu työ soveltuu sen tarkoituksiin, ja reagoi havaintoihin asianmukaisella tavalla.
91. Monilla suurilla yhteisöillä on sisäinen tarkastus. Tilintarkastuksen tehokkuuden ja toimivuuden kannalta saattaa olla tärkeää, että vuorovaikutus tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien välillä on tehokasta. Sisäinen tarkastus on todennäköisesti muodostanut yhteisön toiminnoista ja liiketoimintariskeistä näkemyksen, josta tilintarkastaja saa arvokasta tietoa muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja arvioi-
dessaan riskejä sekä muita tilintarkastukseen liittyviä näkökohtia ajatellen.

⁹ Ks. ISA 600 *Erityisiä näkökohtia—konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)*, kappale A57.

92. Konsernin johto odottaa yleensä, että konsernin tilintarkastaja koordinoi konsernin osiin kohdistuvaa työtä toimivalla tavalla. Jotkut uskovat, että se on helpompaa, jos konsernin osien tilintarkastuksen suorittaa sama tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun tai yhteenliittymään kuuluvat tilintarkastusyhteisöt. Sen vuoksi tilintarkastusyhteisön maantieteellinen kattavuus ja sen myötä sen kyky järjestää tytäryritysten tai konsernin muiden osien tilintarkastus voi olla tärkeä. Toiset uskovat, että jos konsernin tilintarkastukseen osallistuu useita eri tilintarkastusyhteisöjä, erilaiset näkemykset yhteisön riskeistä ja asianmukaisista tilintarkastustoimenpiteistä niihin vastaamiseksi tulevat otetuiksi huomioon.

1.7.4 *Johdon kanssa on tehty asianmukaiset järjestelyt tehokkaan ja toimivan tilintarkastusprosessin mahdollistamiseksi*

93. Johdon intressissä voi olla varmistaa, että tilintarkastus suoritetaan mahdollisimman nopeasti ja siitä yhteisön toiminnalle koitua haitta minimoidaan. Tilintarkastusprosessin tehokkuutta ja toimivuutta voidaan parantaa:

- tarkalla suunnittelulla, johon soveltuvissa tapauksissa sisältyy tilintarkastajan informaatiotarpeista ja aikataulusta sopiminen johdon kanssa;
- ottamalla johto oikea-aikaisesti mukaan tilintarkastuksen aikana havaittujen ongelmien ratkaisemiseksi;
- pyrkimällä pitämään sovitut aikataulut ja raportoinnin määräajat; ja
- välttämällä mahdollisuuksien mukaan sitä, että toimeksiantotiimin eri jäsenet esittävät johdolle tiedusteluja samasta asiasta.

1.8 **Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – tilintarkastusyhteisön taso**

94. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- tilintarkastusmetodologiaa mukautetaan ammatillisten standardien kehittymisen sekä sisäisissä laadunvalvontatarkastuksissa ja ulkoisissa laadunvalvontatarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.
- tilintarkastusmetodologia kannustaa tiimin yksittäisiä jäseniä noudattamaan ammatillista skeptisyyttä ja käyttämään asianmukaista ammatillista harkintaa.
- metodologia vaatii tehokasta valvontaa ja tilintarkastustyön läpikäyntiä.
- metodologia vaatii asianmukaista tilintarkastusdokumentaatiota.
- luodaan tinkimättömät laadunvalvontamenettelyt ja tilintarkastuksen laatua seurataan ja ryhdytään asianmukaisiin seuraamustoimenpiteisiin.
- suoritetaan tehokkaat toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset, kun niitä edellytetään.

1.8.1 *Tilintarkastusmetodologiaa mukautetaan ammatillisten standardien kehittymisen sekä sisäisissä laadunvalvontatarkastuksissa ja ulkoisissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella*

95. On tärkeää, ettei tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologia pysy muuttumattomana vaan kehittyä ammatillisten standardien ja liiketoimintaympäristön muuttuessa ja että tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologiaa ja -työkaluja parannetaan jatkuvasti ja oikea-aikaisesti sisäisissä läpikäynneissä ja valvontatahojen suorittamissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.
96. Osoittaessaan sitoutumista jatkuvaan parantamiseen tilintarkastusyhteisöt voivat tehdä juurisyyanalyysija sisäisissä ja ulkoisissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella tunnistaakseen mahdolliset systeemiset ongelmat ja vastataksien niihin asianmukaisesti ryhtymällä toimenpiteisiin metodologioidensa ja prosessiensa parantamiseksi.

1.8.2 *Tilintarkastusmetodologia kannustaa tiimin yksittäisiä jäseniä noudattamaan ammatillista skeptisyyttä ja käyttämään asianmukaista ammatillista harkintaa*

97. Useimmat tilintarkastusyhteisöt käyttävät metodologioita auttaakseen henkilöstöä suorittamaan tilintarkastuksen toimivalla tavalla ja tehokkaasti sekä laadunvalvontaprosesseja varten. Joskus näihin metodologioihin kuuluu, että käytetään tilintarkastusohjelmistoa, joka tukee päätöksentekoa ja luo sähköiset työpaperit, joita voidaan käydä läpi muualta käsin.
98. Tällaiset metodologiat voivat olla tehokas tapa päästä siihen, että tilintarkastusstandardeja noudatetaan johdonmukaisesti, ja tarkistaa, onko tilintarkastusprosessin kaikki tarvittavat vaiheet suoritettu. Metodologiat auttavat myös dokumentoinnissa, ja jos ne ovat sähköisessä muodossa, ne auttavat myös tiedon nopeassa jakamisessa, myös muualla toimivien spesialistien kanssa.
99. On kuitenkin olemassa riski, että tilintarkastusmetodologioihin sisältyvällä liiallisella ohjailulla on negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laadun muihin osatekijöihin. Erittäin ohjaileviin metodologioihin on voinut johtaa oikeudenkäynnin uhka tai tilintarkastusta koskevassa sääntelyssä ja laaduntarkastuksissa käytetyt liiaksi vaatimusten noudattamiseen perustuvat lähestymistavat. Esimerkkejä tilintarkastuksen laatua koskevasta riskistä ovat:
- jos erittäin ohjailevan metodologian noudattamista korostetaan liikaa, on olemassa riski, että painotetaan liian vähän sitä, että kokenut henkilöstö räätälöi yksittäiset tilintarkastustoimenpiteet olosuhteiden mukaisesti ja arvioi, tarvitaanko lisätoimenpiteitä.
 - tilintarkastuksen suorittamisprosessin liiallinen korostaminen voi haitata sitä, että kokeneet tilintarkastuspartnerit ja henkilöstö tekevät tärkeitä harkintaan perustuvia ratkaisuja.
 - henkilöstön toimintavapauden liiallinen rajoittaminen voi vähentää näiden henkilöiden motivaatiota ja johtaa siihen, etteivät he luo uraa tilintarkastuksessa.

- sekä partnerit että henkilöstö saattavat etäännyä tarkastettavasta yhtiöstä.

1.8.3 *Metodologia vaatii tehokasta valvontaa ja tilintarkastustyön läpikäyntiä*

100. Suuren osan yksityiskohtaisesta tilintarkastustyöstä saattaa suorittaa henkilöstö, jolla on suhteellisen vähän kokemusta. Tällöin on elintärkeää, että kokenut henkilöstö, managerit ja partnerit valvovat ja läpikäyvät tällaista työtä – tehdäänpä se paikan päällä tai muualla, mukaan lukien ulkomaille siirretyt toiminnot (offshoring).
101. Jotkin modernit metodologiat mahdollistavat työpapereiden läpikäynnin sähköisesti muualta käsin, mikä voi antaa tilaisuuden tilintarkastukseen liittyvien kysymysten jakamisen ja toimivan arvioimisen erityisesti, kun on kyse eri maista ja aikavyöhykkeistä. Muualta käsin tehtävä läpikäynti ei kuitenkaan ehkä aina ole tehokas keino arvioida, onko henkilöstö tehnyt tilintarkastuksen perusteellisesti ja osoittanut asianmukaista ammatillista skeptisyyttä, eikä tehokas keino kehittää vähemmän kokeneen henkilöstön taitoja ja pätevyyttä.

1.8.4 *Metodologia vaatii asianmukaista tilintarkastusdokumentaatiota*

102. Tilintarkastusdokumentaatiolla on useista eri rooleja, kuten:
- toimeksiantotiimin auttaminen tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa.
 - tilintarkastustyön ohjaamisesta ja valvonnasta vastaavien toimeksiantotiimin jäsenten auttaminen.
 - sen mahdollistaminen, että toimeksiantotiimi on tilivelvollinen työstään.
 - sellaisten seikkojen dokumentoiminen, joilla on edelleen merkitystä seuraavissa tilintarkastuksissa.
 - tilintarkastusyhteisön sisäisten laadunvalvontatarkastusten ja laaduntarkastusten sekä ulkopuolisten laaduntarkastusten mahdollistaminen sovellettavien säädösten, määräysten tai muiden vaatimusten mukaisesti.
103. Tilintarkastuksessa tehtävien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen dokumentoiminen todennäköisesti lisää kyseisen ratkaisun perusteellisuutta ja näin ollen sen laatua. Prosessi, jonka mukaan dokumentoidaan asiat ja se, kuinka ne on ratkaistu, todennäköisesti parantaa tilintarkastajan ajatteluprosessin perusteellisuutta ja tehtyjen johtopäätösten validiutta.
- 1.8.5 *Luodaan tinkimättömät laadunvalvontamenettelyt ja tilintarkastuksen laatua seurataan ja ryhdytään asianmukaisiin seuraamustoimenpiteisiin*
104. Laadunvalvontamenettelyjä tarvitaan, jotta tilintarkastusyhteisö pystyy varmistamaan siitä, että:
- tilintarkastusyhteisö noudattaa ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja

- tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.¹⁰
105. Laadunvalvonnan menettelytapoihin kuuluu seuranta ja tarvittaessa korjaavia toimenpiteitä. Tilintarkastukseen liittyy standardien sekä tilintarkastusyhteisön sisäisten toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen noudattaminen. Siihen kuuluu myös vaikeita päätöksiä ja harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita tehdään henkilöstön eri tasoilla ja joskus aikapaineen alaisena.
 106. Tilintarkastusyhteisössä tapahtuva tilintarkastuksen laadun seuranta on tärkeä puoli esiin tulevien riskien ja mahdollisuuksien tunnistamisessa ja sen varmistamisessa, että noudatetaan standardeja ja partnerit ja henkilöstö toimivat asianmukaisesti.
 107. Jotkin tilintarkastusyhteisöt toimivat kansainvälisesti ketjun kautta. Ketjuun kuuluvilla yhteisöillä on usein yhteiset metodologiat sekä laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat. Joillakin ketjuilla on myös arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin liittyvää yhteistä ohjeistusta sekä ohjelmia partnereiden ja henkilöstön tietämyksen ja kokemuksen parantamiseksi.
 108. Tilintarkastuksen laadun seurantaan käytettävien sisäisten prosessien lisäksi tilintarkastukset saattavat olla ulkoisen laadunvalvonnan kohteena. Tämän valvonnan (mukaan lukien riippumattomien tilintarkastusvalvojien suorittamat laadun tarkastukset) tuloksista saadaan tärkeää palautetta, joka johtaa tilintarkastuksen laadun parantamista edistäviin toimenpiteisiin.
 109. Yksittäisissä tilintarkastuksissa mahdollisesti havaittujen puutteiden käsittelyn lisäksi on tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt ryhtyvät asianmukaisiin toimenpiteisiin vastatakseen sekä sisäisissä että ulkoisissa seurantatoimissa paljastuviin systemisiin ongelmiin ja toteuttavat tarvittavat toimenpiteet.
- 1.8.6 *Suoritetaan tehokkaat toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset, kun niitä edellytetään*
110. Toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset mahdollistavat toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja tilintarkastuskertomusta laadittaessa tehtyjen johtopäätösten objektiivisen arvioinnin. Ne vaaditaan tehtäväksi listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa sekä niissä muissa tilintarkastustoimeksiannoissa, joissa tilintarkastusyhteisö katsoo ne asianmukaisiksi, kuten yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksissa.
 111. Jotta toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset olisivat tehokkaita, niihin sisältyy keskustelua merkittävistä seikoista ja johtopäätöksistä, toimeksiannon valittujen dokumenttien läpikäyntiä sekä tilinpäätöksen läpikäyntiä. Niiden suorittajilla tulee olla tarvittava kokemus ja valtuudet sekä riittävästi aikaa. Toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset edellyttävät asianmukaista yhteyttä laadunvalvontatarkastusta suorittavan partnerin ja toimeksiannosta vastuullisen

¹⁰ IAASB on julkaissut ISQC 1:n, jossa määrätään toimenpiteistä, joiden mukaan tilintarkastusyhteisöjen on kehitettävä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja ja niiden avulla saavutettava tämä tavoite.

henkilön välillä, jotta ne pystytään suorittamaan oikea-aikaisesti ja toimeksiantotiimin on mahdollista reagoida havaintoihin asianmukaisesti.

1.9 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – kansallisen toimintaympäristön taso

112. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- laaditaan sellaisia tilintarkastus- ja muita standardeja, joissa tehdään selväksi taustalla olevat tavoitteet sekä sovellettavat erityiset vaatimukset.
- ulkoisista laaduntarkastuksista vastuussa olevat tahot tarkastelevat tilintarkastuksen laadun relevantteja ominaisuuksia sekä tilintarkastusyhteisöjen että yksittäisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta.
- että on olemassa tehokkaat järjestelmät tilintarkastuksen epäonnistumisista (audit failure) koskevien väitteiden tutkimista ja tarvittaessa kurinpitotoimenpiteitä varten.

119.1 *Laaditaan sellaisia tilintarkastus- ja muita standardeja, joissa tehdään selväksi taustalla olevat tavoitteet sekä sovellettavat erityiset vaatimukset*

113. Tilintarkastusta koskevia ja muita vaatimuksia voidaan asettaa säädöksellä tai määräyksellä tai tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden kautta. On tärkeää, että tällaiset vaatimukset ovat korkealaatuisia ja niiden perustana olevat tavoitteet tehdään selväksi. IAASB:n antamat ISA-standardit sisältävät tavoitteita, vaatimuksia sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta.

114. IESBA asettaa tilintarkastusammattilaisille korkealaatuiset eettiset standardit laatimalla vaativia, kansainvälisesti päteviä Eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille. IAESB kehittää ja edistää tilintarkastusammattilaisten koulutusta – joka kattaa sekä teknisen pätevyyden että ammatilliset taidot, arvot, etiikan ja asenteet – laatimalla kansainvälisiä koulutusstandardeja (IES-standardit). Nämä standardit on otettu laajasti käyttöön kansallisella tasolla.

115. On tärkeää, että standardeja uudistetaan niiden soveltamisesta ja käyttöönotosta saadun palautteen perusteella. On kuitenkin tärkeää, että standardien asettajat tiedostavat, mikä vaikutus standardien usein tapahtuvalla uudistamisella voi olla tilintarkastajien koulutustarpeisiin, ja ovat tietoisia implementointiin liittyvistä tarpeista standardeja käytettäessä. IFAC vaatii jäsenjärjestöiltään toimenpiteitä ISA-standardien, IESBAn eettisten sääntöjen ja IES-standardien ottamiseksi käyttöön ja niiden implementoimiseksi omilla maissaan tai omilla oikeudenkäyttöalueillaan taikka auttamista niiden implementoimisessa riippuen jäsenjärjestöjen roolista kansallisissa ympäristöissä. Joissakin maissa ISA-standardeja mukautetaan tai niihin tehdään lisäyksiä kansallisten vaatimusten huomioon ottamiseksi.

- 1.9.2 *Ulkoisista laaduntarkastuksista vastuussa olevat tahot tarkastelevat tilintarkastuksen laadun relevantteja ominaisuuksia sekä tilintarkastusyhteisöjen että yksittäisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta*
116. Tilintarkastuksen ulkoiset laaduntarkastukset antavat mahdollisuuden tilintarkastusstandardien noudattamisen sekä mandaatista riippuen muiden tilintarkastuksen laatuun liittyvien näkökohtien arvioimiseen. Toimenpiteet, joita tilintarkastusyhteisöissä suoritetaan laaduntarkastajien havaintojen johdosta, voivat johtaa tilintarkastuksen tehokkuuden parantumiseen, ja silloin kun laaduntarkastusten tulokset julkistetaan, ne voivat johtaa sidosryhmien parempaan tietoisuuteen tilintarkastuksen laatuun liittyvistä kysymyksistä. Ulkoisissa laaduntarkastuksissa tietynä ajanjaksona tehdyt relevantit havainnot pitää kerätä ja saattaa standardinantajien tietoon.
- 1.9.3 *On olemassa tehokkaat järjestelmät tilintarkastuksen epäonnistumista (audit failure) koskevien väitteiden tutkimista ja tarvittaessa kurinpitotoimenpiteitä varten*
117. Tutinnan ja kurinpitotoimenpiteiden toteuttajana voivat toimia tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot. Samoin kuin tilintarkastuksen laadunvalvonnassa, niitä tekevät listattujen ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kyseessä ollessa enenevässä määrin riippumattomat tilintarkastusvalvojat.
118. Tilintarkastuksen epäonnistuminen (audit failure) voi olla vaikeaa määritellä, erityisesti koska tilintarkastukseen sisältyy niin paljon harkintaa ja säädöksiin ja määräyksiin sisältyvät kriteerit ovat joskus epäselviä ja vaikeita panna täytäntöön. Kurinpitotoimien tehokkuus kasvaa, kun on asetettu selkeät kriteerit sille, milloin on kyse tilintarkastuksen epäonnistumisesta.
119. Viranomaisten käytössä pitää myös olla erilaisia sanktioita, mukaan lukien oikeus peruuttaa tilintarkastusyhteisöjen tai yksittäisten tilintarkastajien toimilupa määritellyissä olosuhteissa. Vaikka tällaiset toimenpiteet saattavat olla asianmukaisia ääritapauksissa, valvontaprosessi paranee, kun vähäisempiä ongelmia varten on käytettävissä myös niiden vähäisempään kokoon suhteutettuja sanktioita. Niihin voi kuulua sakkoja ja pakollista uudelleen koulutusta.

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOJEN VIITEKEHYS

Tämä muutettu *Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys* korvasi aiemman *Kansainvälisen varmennustoimeksiantojen viitekehysten samaan aikaan kuin ISAE 3000* (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus* tuli voimaan.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1-4
Eettiset periaatteet ja laadunvalvontastandardit	5-9
Varmennustoimeksiannon kuvaus	10-11
Varmennustoimeksiannot ja suorat toimeksiannot	12-13
Kohtuullisen varmuuden antavat ja rajoitetun varmuuden antavat varmennustoimeksiannot.....	14-16
Viitekehysten soveltamisala	17-19
Raportit muista kuin varmennustoimeksiannoista	20-21
Varmennustoimeksiannon edellytykset	22-25
Varmennustoimeksiannon osatekijät	26
Kolme osapuolta	27-38
Kohde	39-41
Kriteerit	42-49
Evidenssi	50-82
Varmennusraportti.....	83-92
Muut seikat	93-95
Toimeksiannon suorittajan nimen epäasianmukainen käyttäminen.....	96
Liite 1: IAASB:n antamat ohjeet ja niiden suhde toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin	
Liite 2: Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot	
Liite 3: Varmennustoimeksiannon osapuolet	
Liite 4: Kohteiden ryhmittely	

Johdanto

1. Tämän viitekehysten julkaisemisen yksinomaisena tarkoituksena on edistää niiden osatekijöiden ja tavoitteiden ymmärtämistä, jotka liittyvät varmennustoimeksiantoon sekä ISA-, ISRE- ja ISAE-standardien (jäljempänä varmennusstandardit) soveltamisalaan kuuluviin toimeksiantoihin.
2. Tämä viitekehys ei ole standardi, eikä siinä näin ollen aseteta vaatimuksia (eikä määrätä peruseräilytapoja tai keskeisiä menettelytapoja) tilintarkastusten, yleisluonteisten tarkastusten tai muiden varmennustoimeksiantojen suorittamista varten.¹ Tämän vuoksi varmennusraportissa ei voida sanoa, että toimeksianto on suoritettu tämän viitekehysten mukaisesti, vaan siinä tulee viitata relevantteihin varmennusstandardeihin. Varmennusstandardit sisältävät tavoitteita, vaatimuksia, soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa sekä määritelmiä, jotka ovat tämän viitekehysten kanssa yhdenmukaisia ja joita sovelletaan tilintarkastuksessa, yleisluonteisessa tarkastuksessa ja muissa varmennustoimeksiannoissa. Liitteessä 1 havainnollistetaan IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) antaman ohjeistuksen kattamaa aluetta sekä eri ohjeiden suhdetta toisiinsa ja IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) antamiin eettisiin sääntöihin (IESBA:n eettiset säännöt).
3. Tämä viitekehys antaa taustaa:
 - (a) varmennustoimeksiantojen suorittajille;
 - (b) muille, jotka ovat tekemisissä varmennustoimeksiantojen kanssa, kuten varmennusraportin aiottuille käyttäjille ja osapuolille, jotka antavat varmennustoimeksiannon suorittajalle toimeksiannon (”toimeksiantaja”); sekä
 - (c) IAASB:lle sen laatiessa varmennusstandardeja, soveltamisohjeita ja muita asiakirjoja.
4. Seuraavassa esitetään yleiskatsaus viitekehyksestä:
 - *Johdanto:* Tämä viitekehys koskee toimeksiantojen suorittajien suorittamia varmennustoimeksiantoja.
 - *Varmennustoimeksiantojen kuvaus:* Tässä osiossa kuvataan varmennustoimeksianto ja erotetaan toisistaan suorat toimeksiannot ja tiedon varmentamistoimeksiannot ja toisaalta kohtuullisen varmuuden antavat ja rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot.
 - *Viitekehysten soveltamisala:* Tässä osiossa varmennustoimeksiannot erotetaan muista toimeksiannoista, kuten konsultointitoimeksiannoista.
 - *Varmennustoimeksiannon edellytykset:* Tässä osiossa asetetaan edellytykset sille, että toimeksiannon suorittaja voi hyväksyä varmennustoimeksiannon.

¹ Ks. Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe.

- *Varmennustoimeksiannon osatekijät:* Tässä osiossa määritellään varmennustoimeksiannon viisi osatekijää: kolme osapuolta, kohde, kriteerit, evidenssi ja varmennusraportti. Lisäksi siinä selostetaan kohtuullisen varmuuden antavien ja rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen välisiä tärkeitä eroja. Tässä osiossa käsitellään myös esimerkiksi kohteiden merkittävää vaihtelua eri toimeksiannoissa, soveltuvilta kriteereiltä vaadittavia ominaispiirteitä, riskin ja olennaisuuden roolia varmennustoimeksiannoissa sekä johtopäätöksen esittämistapaa kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa varmennustoimeksiannoissa.
- *Muut seikat:* Tässä osiossa käsitellään toimeksiannon suorittajan kommunikaatiovelvoitteita varmennusraportin lisäksi sekä dokumentointia ja sitä, mitä vaikutuksia on toimeksiannon suorittajan yhdistämisellä kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon.

Eettiset periaatteet ja laadunvalvontastandardit

5. Laajasti tunnustetaan, että varmennustoimeksiantoja suorittavissa tilintarkastusyhteisöissä toteutettava laadunvalvonta ja eettisten vaatimusten, riippumattomuusvaatimukset mukaan lukien, noudattaminen ovat yleisen edun mukaista ja kuuluvat kiinteänä osana korkealaatuisiin varmennustoimeksiantoihin. Tällaiset toimeksiannot suoritetaan varmennusstandardien mukaisesti, ja nämä standardit perustuvat siihen lähtökohtaan, että:
 - (a) toimeksiantotiimin jäsenet ja toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja (toimeksiannoissa, joissa tällainen on valittu) noudattavat IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyviä osia A ja B taikka muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia; ja
 - (b) toimeksiannon suorittaja toimii tilintarkastusyhteisössä, joka noudattaa ISQC 1:tä² tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisön laadunvalvontajärjestelmään liittyviä velvollisuuksia ja ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1.

IESBA:n eettiset säännöt

6. IESBAn eettisten sääntöjen osa A sisältää seuraavat peruseriaatteet, joita toimeksiannon suorittajan on noudatettava:
 - (a) rehellisyys;
 - (b) objektiivisuus;
 - (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
 - (d) salassapitovelvollisuus; ja

² ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liittämisspalvelutoimeksiantoja

- (e) ammatillinen käyttäytyminen.
7. Osassa A tilintarkastusammattilaisille myös annetaan käsitteellinen viitekehys, jota heidän tulee soveltaa tunnistaakseen peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat, arvioidakseen tunnistettujen uhkien merkittävyttä ja käyttäökseen tarvittaessa varotoimia uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.
8. IESBAn eettisten sääntöjen osassa B kuvataan osassa A esitetyn käsitteellisen viitekehysten soveltamista ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin tietyissä tilanteissa, mukaan lukien riippumattomuus. IESBAn eettisissä säännöissä määritelty riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Riippumattomuus turvaa kyvyn tehdä varmennusjohtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muutoin voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

ISQC 1

9. ISQC 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää varmennustoimeksiantoja varten. ISQC 1:n noudattaminen edellyttää muun muassa, että tilintarkastusyhteisö luo ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää, johon kuuluu kaikkia seuraavia osa-alueita koskevia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, ja että se dokumentoi toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa ja viestittää niistä henkilökunnalleen:
- (a) laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - (b) relevantit eettiset vaatimukset;
 - (c) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;
 - (d) henkilöresurssit;
 - (e) toimeksiannon suorittaminen; ja
 - (f) seuranta.

Varmennustoimeksiantojen kuvaus

10. Varmennustoimeksianto on toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta lopputulokseen, joka on saatu mittamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
11. Kohteen mittaamisen tai arvioimisen lopputuloksella tarkoitetaan tietoa, joka saadaan sovellettaessa kriteerejä kohteeseen. Esimerkiksi:

- Tilinpäätös (lopputulos) perustuu siihen, että yhteisön taloudellista asemaa, taloudellista tulosta ja rahavirtoja (kohde) mitataan (määritetään³) soveltamalla tilinpäätösnormistoa (kriteerit).
- Sisäisen valvonnan tehokkuutta koskeva kannanotto (lopputulos) perustuu siihen, että yhteisön sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta (kohde) arvioidaan relevantteja kriteerejä käyttäen.
- Yhteisökohtaiset tulosmittarit (lopputulos) perustuvat siihen, että erilaisia tuloksellisuuden osa-alueita (kohde) mitataan relevantteja menetelmiä (kriteerit) käyttäen.
- Kasvihuonekaasuraportti (lopputulos) perustuu siihen, että yhteisön kasvihuonekaasupäästöjä mitataan soveltamalla kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa koskevia vakiintuneita menettelytapoja (kriteerit).
- Noudattamista (compliance) koskeva kannanotto (lopputulos) perustuu siihen, että arvioidaan, kuinka yhteisö on noudattanut (lopputulos) esimerkiksi säädöksiä ja määräyksiä (kriteerit).

Termiä ”kohdetta koskeva tieto” käytetään tarkoittamaan lopputulosta, joka saadaan mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Toimeksiannon suorittaja hankkii johtopäätöksensä perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä nimenomaan kohdetta koskevasta tiedosta.

Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot

12. Tiedon varmentamistoimeksiannossa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää toimeksiannon suorittaja varmennusraportissa. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyttä (ks. myös kappale 85).
13. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Lisäksi hän käyttää varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Toimeksiannon suorittaja voi hankkia tämän evidenssin samanaikaisesti kuin hän mittaa kohteen tai arvioi sitä, mutta evidenssi voidaan hankkia myös ennen tällaista mittaamista tai arviointia tai sen jälkeen. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ja se ilmaistaa kohdetta ja kriteerejä koskien. Joissakin suorissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan johtopäätös on samalla kohdetta koskeva tieto tai osa sitä (ks. myös liite 2).

³ [Taloudellisen informaation yhteydessä puhutaan yleensä määrittämisestä.]

Kohtuullisen varmuuden antavat ja rajoitetun varmuuden antavat varmennustoimeksiannot

14. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle johtopäätöksensä perustaksi. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös esitetään muodossa, joka ilmaisee hänen näkemyksensä lopputuloksesta, joka on saatua mittaamalla kohde kriteerijä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
15. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle – mutta tämä riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa – perustaksi sellaisen johtopäätöksen esittämiseksi, jossa ilmaistaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa (tai seikkoja), joka antaa (tai jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaviin toimenpiteisiin, mutta ne on suunniteltu tuottamaan varmuustaso, joka on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan mielekäs. Jotta toimeksiannon suorittajan hankkima varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siten, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi.
16. Se, mikä on mielekäs varmuus rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen kirjossa, voi vaihdella lähtien varmuudesta, joka juuri ja juuri ylittää sen varmuuden, joka todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siten, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi, päättyen varmuuteen, joka juuri ja juuri alittaa kohtuullisen varmuuden. Se, mikä on mielekästä tietyssä toimeksiannossa, perustuu kyseisen vaihtelualueen sisällä tapahtuvaan harkintaan, joka riippuu toimeksiannon olosuhteista, mukaan lukien aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuina, kriteerit ja toimeksiannon kohde. Joissakin tapauksissa seuraukset, joita aiotuille käyttäjille aiheutuisi epäasianmukaisesta johtopäätöksestä, ovat niin suuria, että toimeksiannon suorittajan pitää suorittaa kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto hankkiakseen kyseisissä olosuhteissa mielekkään varmuuden.

Viiitekehksen soveltamisala

17. Kaikki toimeksiannot eivät ole varmennustoimeksiantoja. Muita usein suoritettavia toimeksiantoja, jotka eivät ole edellä kappaleessa 10 esitetyn kuvauksen mukaisia (ja joita tämä viitekehys näin ollen ei koske), ovat muun muassa:
 - kansainvälisten liitännäispalvelustandardien (ISRS) kattamat toimeksiannot, kuten toimeksiannot erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja kokoamistoimeksiannot;⁴

⁴ ISRS 4400 *Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta* ja ISRS 4410 *Kokoamistoimeksiannot*

- veroilmoitusten laatiminen, kun ei esitetä varmennusjohtopäätöstä; ja
 - konsultointi- (tai neuvonta-)toimeksiannot),⁵ kuten liikkeenjohdon konsultointi ja verokonsultointi.
18. Varmennustoimeksianto voi olla osa laajempaa toimeksiantoa, esimerkiksi kun liiketoiminnan hankintaa koskevaan konsultointitoimeksiantoon sisältyy vaatimus menneitä aikaa tai tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation varmentamisesta. Tällöin tämä viitekehys on relevantti vain toimeksiannon varmennusosuuden kannalta.
19. Seuraavia toimeksiantoja, jotka saattavat olla kappaleessa 10 esitettävän kuvauksen mukaisia, ei katsota tämän viitekehysten mukaisiksi varmennustoimeksiannoiksi:
- (a) toimeksiannot, joissa toimitaan todistajana oikeudenkäynnissä kirjanpitoon, tilintarkastukseen, verotukseen tai muihin seikkoihin liittyen; ja
 - (b) toimeksiannot, joihin sisältyy ammatillisia lausuntoja, näkemyksiä tai sanamuotoja, joista käyttäjä saattaa saada jonkinlaista varmuutta, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:
 - (i) nämä mielipiteet, näkemykset tai sanamuodot ovat koko toimeksiannon kannalta merkitykseltään vähäisiä;
 - (ii) mahdollisen kirjallisen raportin käyttö on nimenomaisesti rajoitettu vain raportissa nimetyille aiotuille käyttäjille;
 - (iii) nimettyjen aiottujen käyttäjien kanssa tehdyn kirjallisen sopimuksen mukaan toimeksiantoa ei ole tarkoitettu varmennustoimeksiannoksi; ja
 - (iv) toimeksiantoa ei nimitetä varmennustoimeksiannoksi toimeksiannon suorittajan raportissa.

Raportit muista kuin varmennustoimeksiannoista

20. Kun toimeksiannon suorittaja antaa raportin toimeksiannosta, joka ei ole tämän viitekehysten soveltamisalaan kuuluva varmennustoimeksianto, hän erottaa tällaisen raportin selvästi varmennusraportista. Käyttäjille aiheutuvien sekaannusten välttämiseksi raportissa, joka ei ole varmennusraportti, vältetään esimerkiksi:

⁵ Konsultointitoimeksiannossa toimeksiannon suorittaja soveltaa teknisiä taitoja, koulutusta, havaintoja, kokemusta ja konsultointiprosessin asiantuntemusta. Konsultointitoimeksiannot ovat analyttisiä prosesseja, joihin tavallisesti kuuluu jonkinlaisena yhdistelmänä toimintoja, jotka liittyvät tavoitteiden asettamiseen, tietojen hankkimiseen, ongelmien tai mahdollisuuksien määrittelyyn, vaihtoehtojen arviointiin, toimenpiteitä sisältävien suositusten kehittämiseen, tulosten kommunikointiin sekä joskus myös toimeenpanoon ja seurantaan. Raportit (jos niitä annetaan), kirjoitetaan yleensä selostavaa (tai ”pidempää”) esittämistä käyttäen. Suoritettava työ on yleensä tarkoitettu vain asiakkaan käyttöön ja tämän hyödyksi. Työn luonne ja laajuus määrätään toimeksiannon suorittajan ja asiakkaan välisellä sopimuksella. Mikään sellainen palvelu, joka on varmennustoimeksiannon määritelmän mukainen, ei ole konsultointitoimeksianto, vaan se on varmennustoimeksianto.

- antamasta mielikuvaa tämän viitekehysten tai varmennusstandardien noudattamisesta.
 - käyttämästä epäasianmukaisesti sanoja ”varmennus”, ”tilintarkastus” tai ”yleisluonteinen tarkastus”.
 - sisällyttämästä raporttiin mainintaa, jota voitaisiin kohtuudella erehtyä luulemaan johtopäätökseksi, joka perustuu tarpeelliseen määrään tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
21. Toimeksiannon suorittaja ja vastuussa oleva osapuoli voivat sopia tämän viitekehysten mukaisten periaatteiden soveltamisesta sellaisessa toimeksiannossa, jossa ei ole muita aiottuja käyttäjiä kuin vastuussa oleva osapuoli mutta kaikki muut relevanttien varmennusstandardien mukaiset vaatimukset täyttyvät. Tällöin toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytetään maininta, jolla raportin käyttö rajoitetaan vastuussa olevaan osapuoleen.

Varmennustoimeksiannon edellytykset

22. Seuraavat varmennustoimeksiannon edellytykset ovat relevantteja harkittaessa varmennustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista:
- (a) asiaankuuluvien osapuolten (ts. vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan sekä toimeksiantajan, sen mukaan kuin on asianmukaista) roolit ja velvollisuudet ovat soveltuvia kyseisissä olosuhteissa; ja
 - (b) toimeksiannolla on kaikki seuraavat ominaispiirteet:
 - (i) kohde on asianmukainen;
 - (ii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuottaessa, ovat soveltuvia toimeksiannon olosuhteissa, mukaan lukien, että niillä on kappaleessa 44 kuvatut ominaispiirteet;
 - (iii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuottaessa, ovat aiottujen käyttäjien saatavilla;
 - (iv) toimeksiannon suorittaja odottaa pystyvänsä hankkimaan tarvittavan evidenssin johtopäätöksensä tueksi;
 - (v) toimeksiannon suorittajan johtopäätös, joka esitetään joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa, sisältyy kirjalliseen raporttiin; ja
 - (vi) perusteltu tarkoitukset, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa myös, että toimeksiannon suorittaja pystyy hankkimaan mielekkään varmuustason.

23. Eri varmennustoimeksiantojen kohteet voivat vaihdella merkittävästi. Jotkin kohteet saattavat edellyttää erityistaitoja ja -osaamista, joita yksittäisellä toimeksiantannon suorittajalla ei yleensä ole. Toimeksiantannon suorittajan on kuitenkin tärkeää varmistua siitä, että toimeksiantoa suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys (ks. myös kappale 31).
24. Silloin kun mahdollista toimeksiantoa ei voida hyväksyä varmennustoimeksiantona, toimeksiantaja pystyy mahdollisesti yksilöimään toisenlaisen toimeksiantannon, joka täyttää aiottujen käyttäjien tarpeet. Esimerkiksi:
- (a) Jos kriteerit, joita toimeksiantannon suorittaja odottaa käytettävän, eivät ole soveltuvia, voidaan silti suorittaa varmennustoimeksianto, joka täyttää muut kappaleessa 22 mainitut kriteerit, jos:
 - (i) toimeksiantannon suorittaja pystyy yksilöimään kohteen yhden tai useamman osa-alueen, johon nämä kriteerit soveltuvat. Tällöin toimeksiantannon suorittaja voi kohdistaa varmennustoimeksiantannon vain kohteen kyseiseen osa-alueeseen sellaisenaan. Tällaisissa tapauksissa varmennusraportissa voi olla tarpeellista selventää, ettei raportti koske koko alkuperäistä kohdetta;
 - (ii) pystytään valitsemaan tai kehittämään vaihtoehtoisia kriteerejä, jotka soveltuvat kohteeseen;
 - (b) toimeksiantaja voi pyytää suorittamaan toimeksiantannon, joka ei ole varmennustoimeksianto, esimerkiksi konsultointitoimeksiantannon tai toimeksiantannon erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamisesta.
25. Kun varmennustoimeksianto on hyväksytty, ei ole asianmukaista muuttaa varmennustoimeksiantoa muuksi toimeksiantoksi eikä kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa rajoitetun varmuuden antavaksi toimeksiantoksi, ellei tälle ole kohtuullista perustetta. Jos olosuhteissa tapahtuu muutos, joka vaikuttaa aiottujen käyttäjien vaatimuksiin, tai jos on syntynyt väärinkäsitys toimeksiantannon luonteesta, saattaa olla perusteltua pyytää toimeksiantannon muuttamista. Jos tällainen muutos tehdään, ei jätetä huomioimatta ennen muutosta hankittua evidenssiä. Se, ettei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kohtuullista varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tekemiseksi, ei ole hyväksyttävä syy muuttaa kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa rajoitetun varmuuden antavaksi.

Varmennustoimeksiantannon osatekijät

26. Tässä osiossa käsitellään seuraavia varmennustoimeksiantannon osatekijöitä:
- (a) kolme osapuolta, jotka ovat toimeksiantannon suorittaja, vastuussa oleva osapuoli ja aiottu käyttäjä;
 - (b) asianmukainen kohde;
 - (c) soveltuvat kriteerit;
 - (d) tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja

- (e) kirjallinen varmennusraportti, joka on joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa.

Kolme osapuolta

27. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme erillistä osapuolta: toimeksiannon suorittaja, vastuussa oleva osapuoli ja aiotut käyttäjät. Toimeksiannon olosuhteista riippuen siinä voi olla myös erillinen mittajaan tai arvioijan taikka toimeksiantajan rooli (ks. myös liite 3).
28. Vastuussa oleva osapuoli ja aiotut käyttäjät voivat olla eri yhteisöistä tai samasta yhteisöstä. Esimerkkinä jälkimmäisestä on kaksikerroksinen hallintorakenne, jossa valvonnasta vastaava elin saattaa pyrkiä varmennuttamaan yhteisön johtamisesta vastaavan elimen tuottamaa informaatiota. Vastuussa olevan osapuolen ja aiottujen käyttäjien välistä suhdetta on tarkasteltava kyseisen toimeksiannon yhteydessä, ja se saattaa poiketa perinteisemmin määritellystä vastuunjaosta. Esimerkiksi yhteisön ylempi johto (aiottu käyttäjä) saattaa antaa suoritettavaksi toimeksiannon, joka koskee yhteisön toiminnan tiettyä osa-aluetta, josta alemman tason johto (vastuussa oleva osapuoli) on välittömästi vastuussa mutta josta ylempi johto viime kädessä vastaa.

Toimeksiannon suorittaja

29. ”Toimeksiannon suorittajalla” (engl. practitioner) tarkoitetaan tässä henkilöä, joka suorittaa (tai henkilöitä jotka suorittavat) toimeksiannon (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvisissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö) soveltamalla varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden, sen mukaan kuin on asianmukaista, siitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä.⁶ Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja sekä mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella että soveltaa varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden, sen mukaan kuin on asianmukaista, siitä, onko tämän mittauksen tai arvioinnin lopputuloksessa olennaista virheellisyyttä.
30. Jos muu pätevä toimeksiannon suorittaja kuin ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen päättää ilmoittaa noudattavansa jotakin varmennusstandardia, on tärkeää ottaa huomioon, että kyseisiin standardeihin sisältyvät vaatimukset kuvastavat kappaleen 5 mukaista lähtökohtaa, joka liittyy IESBAn eettisiin sääntöihin ja ISQC 1:een tai muihin ammatillisiin vaatimuksiin tai säädökseen tai määräykseen sisältyviin vaatimuksiin, jotka ovat vähintään samantasoisia.
31. Toimeksiantoa ei hyväksytä, jos alustava tietämys toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, etteivät pätevyyttä koskevat eettiset vaatimukset täyty. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja pystyy täyttämään tämän vaatimuksen hyödyntämällä erityisasantuntijan tekemää työtä.

⁶ ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

32. Lisäksi toimeksiannon suorittajan pitää pystyä osallistumaan käyttämänsä erityisasiantuntijan ja muiden varmennusta suorittavien henkilöiden työhön riittävässä määrin pystyäkseen ottamaan vastuun kohdetta koskevasta tiedosta tehtävästä varmennusjohtopäätöksestä ja hankkiakseen tarvittavan evidenssin sen toteamiseksi, soveltuuko erityisasiantuntijan tai toisen varmennusta suorittavan henkilön tekemä työ hänen tarkoituksiinsa.
33. Toimeksiannon suorittaja vastaa esitettävästä varmennusjohtopäätöksestä yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että hän käyttää erityisasiantuntijan tai muiden varmennusta suorittavien henkilöiden tekemää työtä. Jos erityisasiantuntijan tekemää työtä käyttävä toimeksiannon suorittaja kuitenkin toteaa relevantteja varmennusstandardeja noudatettuaan, että kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa, hän voi hyväksyä erityisasiantuntijan osaamisalueellaan tekemät havainnot tai johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaksi evidenssiksi.

Vastuussa oleva osapuoli

34. Vastuussa olevalla osapuolella tarkoitetaan osapuolta, joka vastaa kohteesta. Tiedon varmentamistoimeksiannossa vastuussa oleva osapuoli on usein myös mittaa- ja tai arvioija. Vastuussa oleva osapuoli saattaa olla – mutta ei välttämättä ole – se osapuoli, joka antaa toimeksiannon suorittajan tehtäväksi varmennustoimeksiannon suorittamisen (toimeksiantaja).

Aiotut käyttäjät

35. Aiotut käyttäjät ovat henkilöitä tai organisaatioita tai niistä koostuvia ryhmiä, joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä, mutta se ei voi olla ainoa aiottu käyttäjä.
36. Joissakin tapauksissa voi olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, erityisesti silloin, kun raportti on hyvin monen henkilön saatavilla. Tällöin aiotut käyttäjät voidaan rajata keskeisiin sidosryhmiin, joilla on merkittäviä ja yhteisiä intressejä, erityisesti, jos mahdollisilla käyttäjillä on todennäköisesti hyvin erilaisia intressejä kohteen suhteen. Aiotut käyttäjät voidaan yksilöidä eri tavoin, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen tai toimeksiantajan välisellä sopimuksella taikka säädöksen tai määräyksen perusteella.
37. Aiotut käyttäjät tai näiden edustajat voivat osallistua toimeksiannon vaatimusten määrittämiseen suoraan toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen (ja toimeksiantajan, jos se ei ole sama) kanssa. Kuitenkin toisten osallistumisesta riippumatta ja toisin kuin erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamista koskevassa toimeksiannossa (jossa johtopäätöksen sijaan raportoidaan toimeksiantajan ja mahdollisten asiaankuuluvien kolmansien osapuolten kanssa sovittuihin toimenpiteisiin perustuvat tosiasialliset havainnot):

- (a) toimeksiannon suorittaja vastaa toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevista päätöksistä; ja
- (b) toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeen suorittaa lisätoimenpiteitä, jos hänen tietoonsa tulee informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi informaatiosta, jonka perusteella on päätetty suunnitelluista toimenpiteistä.
38. Joissakin tapauksissa aiotut käyttäjät (esimerkiksi pankit ja sääntelytahot) vaativat tai pyytävät asiaankuuluvaa osapuolta (tai asiaankuuluvia osapuolia) järjestämään varmennustoimeksiannon tiettyä tarkoitusta varten. Kun toimeksiannoissa käytetään kriteerejä, jotka on suunniteltu tiettyyn tarkoitukseen, varmennusraporttiin sisällytetään maininta, jossa lukijoille huomautetaan tästä. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi mainita, että varmennusraportti on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla varmennusraportin jakelua tai käyttöä. Vaikka varmennusraporttiin voidaan liittää rajoituksia aina, kun se on tarkoitettu vain tietyille aiotuille käyttäjille tai vain tiettyyn tarkoitukseen, yksittäistä lukijaa tai yksittäistä tarkoitusta koskevan rajoituksen puuttuminen ei sinänsä tarkoita, että toimeksiannon suorittajalla olisi lakiin perustuva vastuu suhteessa kyseiseen käyttäjään tai tarkoitukseen. Se, onko hänellä lakiin perustuvaa vastuuta, riippuu kuhunkin tapaukseen ja maahan tai oikeudenkäyttöalueeseen liittyvistä olosuhteista.

Kohde

39. Varmennustoimeksiannon kohde voi olla useassa erilaisessa muodossa, kuten:
- mennyttä aikaa koskeva taloudellinen tulos tai tilanne (esimerkiksi mennyttä aikaa koskeva taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat), jolloin kohdetta koskevaa tietoa voivat olla tilinpäätöksen sisällytettävät erät, määrä johon ne sisällytetään tilinpäätökseen, sekä esittämistapa ja esitettävät tiedot tilinpäätöksessä.
 - tuleva taloudellinen tulos tai tilanne (esimerkiksi tulevaisuutta koskeva taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat), jolloin kohdetta koskevaa tietoa voivat olla taloudelliseen ennusteeseen tai skenaarioon sisällytettävät erät, määrä johon ne sisällytetään siihen, sekä esittämistapa ja esitettävät tiedot.
 - muu kuin taloudellinen tulos tai tilanne (esimerkiksi yhteisön suorituskyky), jolloin kohdetta koskevana tietona voivat olla keskeiset tehokkuuden ja taloudellisuuden mittarit.
 - fyysiset ominaisuudet (esimerkiksi tuotantolaitoksen kapasiteetti), jolloin kohdetta koskeva tieto voi olla teknisiä tietoja sisältävä seloste.
 - järjestelmät ja prosessit (esimerkiksi yhteisön sisäinen valvonta tai tietojärjestelmä), jolloin kohdetta koskeva tieto voi olla tehokkuutta koskeva kannanotto.

- käyttäytyminen (esimerkiksi ohjaus- ja hallintojärjestelmä, määräysten noudattaminen, henkilöstöhallinnon käytännöt), jolloin kohdetta koskeva tieto voi olla noudattamista tai tehokkuutta koskeva kannanotto.

Liitteessä 4 esitetään mahdollisten kohteiden luokittelu ja joitakin esimerkkejä niistä.

40. Eri kohteilla on erilaisia ominaispiirteitä, kuten se, missä määrin niitä koskeva tieto on laadullista tai määrällistä, objektiivista tai subjektiivista, mennyttä aikaa koskevaa tai tulevaisuuteen suuntautuvaa ja koskeeko se tiettyä ajankohtaa vai kattaaako se tietyn ajanjakson. Tällaiset ominaispiirteet vaikuttavat:
- (a) tarkkuuteen, jolla kohdetta on mahdollista mitata kriteerejä käyttäen tai arvioida kriteerien perusteella; ja
 - (b) käytettävissä olevan evidenssin vakuuttavuuteen.

Varmennusraportissa voidaan mainita ominaispiirteitä, jotka ovat erityisen relevantteja aiotuille käyttäjille.

41. Varmuuden taso ei vaikuta kohteen asianmukaisuuteen, ts. jos kohde ei sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, se ei sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin. Asianmukainen kohde on sellainen, joka on yksilöitävissä ja yhdenmukaisesti mitattavissa sovellettavilla kriteereillä käyttäen tai arvioitavissa sovellettavien kriteerien perusteella siten, että tämän tuloksena syntyvään kohdetta koskevaan tietoon voidaan kohdistaa toimenpiteitä, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä joko kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tueksi, sen mukaan kuin on asianmukaista.

Kriteerit

42. Kriteerit ovat kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettäviä vertailuperusteita. Kriteerit voivat olla muodollisia, esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista tarkasteltaessa kriteereinä voivat olla IFRS-standardit tai IPSAS-standardit; sisäisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta raportoitaessa kriteerit voivat perustua yleiseen sisäisen valvonnan viitekehykseen tai kyseistä tarkoitusta varten erityisesti määriteltyihin yksittäisiin valvontatavoitteisiin, ja noudattamisesta raportoitaessa kriteereinä voi olla sovellettava laki, määräys tai sopimus. Esimerkkejä vähemmän muodollisista kriteereistä ovat sisäisesti kehitetyt menettelytapaohjeet tai sovittu suoritustaso (esim. kuinka monta kertaa tietyn toimikunnan odotetaan kokoontuvan vuoden aikana).
43. Soveltuvia kriteerejä edellytetään, jotta kohteen arvioiminen tai mittaaminen tahtuisi kohtuullisen johdonmukaisesti ammatillista harkintaa käyttäen. Ilman soveltuviin kriteerien antamaa taustaa johtopäätökset ovat alttiita yksilölliselle tulkinnalle ja väärinkäsityksille. Soveltuvat kriteerit riippuvat asiayhteydestä, toisin sanoen ne ovat relevantteja toimeksiannon olosuhteissa. Myös samalle kohteelle voi olla erilaisia kriteerejä, jotka tuottavat erilaisen mittaus- tai arviointituloksen. Jos kohteena on esimerkiksi asiakastyytyväisyys, yksi mittaaaja tai arvioija

saattaa valita yhdeksi kriteeriksi sellaisten asiakasvalitusten määrän, jotka tiedetään ratkaistun asiakasta tyydyttävällä tavalla; toinen mittaa tai arvioija saattaa valita kriteeriksi uusintaostojen määrän alkuperäistä ostoa seuraavien kolmen kuukauden ajalta. Lisäksi kriteerit voivat soveltua tietynlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin mutta eivät ehkä sovellu toisenlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin. Esimerkiksi viranomais- tai sääntelytahoille raportoitaaessa voidaan edellyttää tietynlaisten kriteerien käyttöä, mutta kyseiset kriteerit eivät ehkä sovellu laajemmalle käyttäjäryhmälle.

44. Soveltuvilla kriteereillä on seuraavat ominaispiirteet:
- (a) Relevanssi: relevanttien kriteerien seurauksena syntyy kohdetta koskevaa tietoa, josta on aiotuille käyttäjille apua päätöksenteossa.
 - (b) Täydellisyys: kriteerit ovat täydelliset, kun niiden mukaisesti tuotettavasta kohdetta koskevasta tiedosta ei jää pois relevantteja tekijöitä, joiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Täydellisiin kriteereihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa esittämistäpa ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet.
 - (c) Luotettavuus: luotettavat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen yhdenmukaisen mittaamisen tai arvioimisen – joka relevanteissa tapauksissa kattaa myös esittämistavan ja esitettävät tiedot – kun eri toimeksiantojen suorittajat käyttävät niitä samankaltaisissa olosuhteissa.
 - (d) Puolueettomuus: puolueettomien kriteerien mukaisesti tuotettava kohdetta koskeva tieto on vinoutumatonta siten kuin toimeksiannon olosuhteissa on asianmukaista.
 - (e) Ymmärrettävyys: ymmärrettävien kriteerien mukaisesti tuotettu kohdetta koskeva tieto on aiottujen käyttäjien ymmärrettävissä.
45. Epämääräiset kuvaukset jonkun henkilön kokemuksia koskevista odotuksista tai harkintaan perustuvista ratkaisuista eivät ole soveltuvia kriteerejä.
46. Kunkin edellä mainitun ominaispiirteen suhteellinen tärkeys arvioitaessa kriteerien soveltuvuutta tiettyyn toimeksiantoon on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia. Varmuuden taso ei vaikuta kriteerien soveltuvuuteen, toisin sanoen jos kriteerit eivät sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, ne eivät sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin. Kriteerit voidaan määrätä säädöksellä tai määräyksellä tai ne voivat olla avointa toimintaprosessia soveltavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia (yleiset kriteerit). Toiset kriteerit voivat olla erityisesti suunniteltuja kohdetta koskevan tiedon tuottamista varten toimeksiannon nimenomaisissa olosuhteissa. Se, ovatko kriteerit yleisiä vai tiettyä tarkoitusta varten kehitettyjä, vaikuttaa työhön, joka tarvitaan arvioitaessa niiden soveltuvuutta tiettyyn toimeksiantoon; esimerkiksi, ellei muusta ole viitteitä, yleisten kriteerien katsotaan olevan soveltuvia, jos ne ovat relevantteja aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta.

47. Kriteerien pitää olla aiottujen käyttäjien saatavilla, jotta näiden olisi mahdollista ymmärtää, kuinka kohde on mitattu tai arvioitu. Kriteerit tuodaan aiottujen käyttäjien saataville yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:
- julkaisemalla ne.
 - sisällyttämällä ne esitettävään kohdetta koskevaan tietoon selkeällä tavalla.
 - sisällyttämällä ne varmennusraporttiin selkeällä tavalla.
 - yleisen käsityksen kautta; esimerkiksi ajan mittaamisen kriteereinä ovat tunnit ja minuutit.
48. Kriteerit voivat myös olla pelkästään tiettyjen aiottujen käyttäjien saatavilla; tästä esimerkkinä sopimuksen ehdot tai toimialajärjestön antamat kriteerit, jotka ovat vain kyseisellä alalla toimivien saatavilla, koska ne ovat relevantteja vain tietyn tarkoituksen kannalta (ks. myös kappale 38).
49. Toimeksiannon suorittaja ratkaisee kriteerien soveltuvuuden osana toimeksiantoa.

Evidenssi

50. Varmennustoimeksiannot suunnitellaan ja suoritetaan ammatillista skeptisyyttä noudattaen tarkoituksena hankkia toimeksiannon asiayhteys huomioon ottaen tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä lopputuloksesta, joka on saatua mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Ammatillista harkintaa tarvitaan arvioitaessa olennaisuutta, toimeksiantoriskiä sekä saatavilla olevan evidenssin määrää ja laatua toimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa, erityisesti päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

Ammatillinen skeptisyys

51. Ammatillinen skeptisyys on asennoituminen, johon kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:
- aineisto, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa;
 - tieto, joka antaa aihetta epäillä evidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta;
 - olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa relevanteissa varmennusstandardeissa vaadittavien toimenpiteiden lisäksi myös muita toimenpiteitä;
 - seikat, jotka saattavat viitata mahdolliseen virheellisyyteen.
52. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko toimeksiannon ajan on välttämätöntä esimerkiksi seuraavien riskien pienentämiseksi:
- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta;
 - yleistetään liikaa tehtäessä johtopäätöksiä havaintojen perusteella; ja

- käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa niiden tuloksia.
53. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen evidenssin sekä tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.
54. Ellei toimeksiantoon kuulu asiakirjojen aitouden varmentamista, asiakirjoja ja muita aineistoja saadaan pitää aitoina, paitsi jos toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa päinvastaista. Toimeksiannon suorittaja ottaa kuitenkin huomioon evidenssinä käytettävän informaation luotettavuuden.
55. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan evidenssiä tuottavien henkilöiden rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että evidenssiä tuottavien henkilöiden uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen harkinta

56. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä varmennustoimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja relevantteja varmennusstandardeja ei ole mahdollista tulkita eikä toimeksiannon aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiseikkoihin ja olosuhteisiin relevanttia koulutusta, tietämystä ja kokemusta. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti päätöksissä, jotka koskevat:
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskiä.
 - relevanttien varmennusstandardien vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin hankkimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
 - sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja onko relevanttien varmennusstandardien mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä. Erityisesti rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tarvitaan ammatillista harkintaa arvioitaessa, onko hankittu mielekäs varmuustaso.
 - suorassa toimeksiannossa kriteerien soveltamista kohteeseen ja, jos toimeksiannon suorittaja valitsee tai kehittää kriteerit, niiden valitsemista tai kehittämistä.
 - tiedon varmentamistoimeksiannossa tällaisten muiden tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen arvioimista.
 - asianmukaisten johtopäätösten tekemistä hankitun evidenssin perusteella.
57. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka hankkima koulutus, tietämys ja kokemus

ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavan pätevyuden.

58. Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu toimeksiannon suorittajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi toimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.
59. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako tehty harkintaan perustuva ratkaisu varmennusta ja mittaamista tai arviointia koskevien periaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa varmennusraportin antamispäivään mennessä.
60. Ammatillista harkintaa on tarpeellista käyttää koko toimeksiannon ajan. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet eivät muutoin tue tai joiden tukena ei ole tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

61. Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta. Tarvittavan evidenssin määrään vaikuttaa riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen (mitä suuremmat riskit, sitä enemmän evidenssiä todennäköisesti tarvitaan), samoin kuin tällaisen evidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Evidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata sen heikkoa laatua (ks. myös kappaleet 81–82).
62. Tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökselle.
63. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu evidenssiä hankittaessa vallitsevista yksittäisistä olosuhteista. Erityyppisen evidenssin luotettavuudesta voidaan tehdä yleistyksiä, joskin tällaisiin yleistyksiin liittyy merkittäviä poikkeuksia. Vaikka evidenssi hankittaisiin ulkopuolisista lähteistä, voi olla olemassa seikkoja, jotka saattaisivat vaikuttavat sen luotettavuuteen. Esimerkiksi ulkopuolisesta lähteestä hankittu evidenssi ei välttämättä ole luotettavaa, jos lähde ei ole asiaan perehtynyt. Vaikka myönnetään, että poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistykset evidenssin luotettavuudesta voivat olla hyödyllisiä:
 - Evidenssi on luotettavampaa, kun se on hankittu asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.

- Sisäisesti tuotettu evidenssi on luotettavampaa silloin, kun siihen liittyvät kontrollit ovat tehokkaat.
 - Toimeksiannon suorittajan itsensä hankkima evidenssi (esimerkiksi kontrollin suorittamisen havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu evidenssi (esimerkiksi tiedustelut kontrollin suorittamisesta).
 - Evidenssi on luotettavampaa, kun se on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muussa muodossa (esimerkiksi samanlaisesti kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkeinpäin annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).
64. Tavallisesti saadaan enemmän varmuutta yhdenmukaisesta eri lähteistä hankitusta tai eriluonteisesta evidenssistä kuin yksittäin tarkastelluista evidenssin osista. Evidenssin hankkiminen eri lähteistä tai eriluonteisen evidenssin hankkiminen voi joko vahvistaa muuta evidenssiä tai osoittaa, että evidenssin yksittäinen osa ei ole luotettava. Jos yhdestä lähteestä hankittu evidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa, on päätettävä, mitkä lisätoimenpiteet ovat tarpeellisia ristiriidan ratkaisemiseksi.
65. Kun on kyse siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, on yleensä vaikeampaa hankkia varmuutta sellaisesta kohdasta koskevasta tiedosta, joka koskee ajanjaksoa, kuin sellaisesta kohdasta koskevasta tiedosta, joka koskee tiettyä ajankohtaa. Lisäksi prosesseja koskevat johtopäätökset rajoittuvat tavallisesti toimeksiannon kattamaan ajanjaksoon, eikä toimeksiannon suorittaja esitä johtopäätöstä siitä, toimiiko prosessi määritellyllä tavalla myös tulevaisuudessa.
66. Se, onko toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia, ja tähän liittyy, että otetaan huomioon evidenssin hankkimisesta aiheutuvien kustannusten ja saadun informaation hyödyllisyyden välinen suhde. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa ja noudattaa ammatillista skeptisyyttä arvioidessaan varmennusraportin tueksi tarkoitetun evidenssin määrää ja laatua ja näin ollen evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta.

Olennaisuus

67. Olennaisuudella on merkitystä suunniteltaessa ja suoritettaessa varmennustoimeksiantoa, myös päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheelisyyttä. Olennaisuutta koskevat ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, mutta varmuuden taso ei vaikuta niihin, toisin sanoen kun kyseessä ovat samat aiotut käyttäjät ja sama tarkoitus, olennaisuus on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa saman suuruisen kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, koska olennaisuus perustuu aiottujen käyttäjien informaatiotarpeisiin.

68. Virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättäminen mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan relevantteihin päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Toimeksiannon suorittajan arvio olennaisuudesta perustuu ammatilliseen harkintaan, ja siihen vaikuttaa hänen näkemyksensä aiottujen käyttäjien yhteisistä informaatiotarpeista ryhmänä tarkasteltuina. Ellei toimeksiannon tarkoituksena ole tiettyjen käyttäjien erityisten informaatiotarpeiden täyttäminen, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.
69. Olennaisuutta koskevassa harkinnassa otetaan huomioon laadullisia tekijöitä ja, milloin tämä on sovellettavissa, määrällisiä tekijöitä. Laadullisten ja määrällisten tekijöiden suhteellinen tärkeys tarkasteltaessa olennaisuutta yksittäisessä toimeksiannossa on ammatilliseen harkintaan perustuva asia.
70. Olennaisuus liittyy toimeksiannon suorittajan varmennusraportin kattamaan informaatioon. Näin ollen, kun toimeksianto kattaa kohdetta koskevan tiedon joitakin osa-alueita mutta ei niitä kaikkia, olennaisuutta tarkastellaan vain sen informaation osalta, jonka toimeksianto kattaa.

Toimeksiantoriski

71. On mahdollista, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole ilmaistu kohteeseen ja kriteereihin nähden asianmukaisesti, ja näin ollen se saattaa olla – ehkä olennaisestikin – virheellistä. Näin tapahtuu silloin, kun kohdetta koskeva tieto ei asianmukaisella tavalla kuvasta kriteerien soveltamista kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen.
72. Toimeksiantoriski on riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Toimeksiantoriski ei viittaa toimeksiannon suorittajan liiketoimintariskiiin eikä sisällä hänen liiketoimintariskiään, kuten riskiä oikeudenkäyntitappiosta, kielteisestä julkisuudesta tai muista tapahtumista, jotka toteutuvat tietyn kohdetta koskevan tiedon yhteydessä.
73. Toimeksiantoriskin vähentäminen nollan suuruiseksi on hyvin harvoin mahdollista tai kustannustehokasta, ja sen vuoksi ”kohtuullinen varmuus” on vähemmän kuin ehdoton varmuus esimerkiksi seuraavista tekijöistä johtuen:
- otannan käyttäminen.
 - sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet.
 - se, että suuri osa toimeksiannon suorittajan käytettävissä olevasta evidenssistä on ennemminkin vakuuttavaa kuin täyden varmuuden antavaa.
 - evidenssin kokoamiseen ja arviointiin sekä kyseisen evidenssin perusteella tehtäviin johtopäätöksiin liittyvä ammatillisen harkinnan käyttö.
 - joissakin tapauksissa kohteen ominaispiirteet, kun kohdetta arvioidaan kriteerien perusteella tai mitataan kriteerejä käyttäen.

74. Toimeksiantoriskiä voidaan yleensä kuvata seuraavien osatekijöiden avulla, joskaan kaikki nämä osatekijät eivät välttämättä esiinny tai ole merkittäviä kaikissa varmennustoimeksiannoissa:
- (a) riskit, joihin toimeksiannon suorittaja ei pysty suoraan vaikuttamaan, jotka puolestaan koostuvat seuraavista:
 - (i) kohdetta koskevan tiedon alttius olennaiselle virheellisyydelle ennen kuin otetaan huomioon siihen liittyviä, asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltamia kontrolleja (toimintariski); ja
 - (ii) riski siitä, ettei asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltama sisäinen valvonta estä tai havaitse ja korjaa kohdetta koskevassa tiedossa esiintyvää olennaista virheellisyyttä ajoissa (kontrolliriski); ja
 - (b) riskit, joihin toimeksiannon suorittaja pystyy suoraan vaikuttamaan, jotka puolestaan koostuvat seuraavista:
 - (i) riski siitä, ettei toimeksiannon suorittajan suorittamien toimenpiteiden avulla havaita olennaista virheellisyyttä (havaitsemisriski); ja
 - (ii) suorassa toimeksiannossa riskit, jotka liittyvät siihen, että toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteereitä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella (mittaus- tai arviointiriski).
75. Toimeksiannon olosuhteet vaikuttavat siihen, missä määrin kukin näistä osatekijöistä on toimeksiannon kannalta relevantti, erityisesti:
- kohteen ja kohdetta koskevan tiedon luonne. Esimerkiksi kontrolliriskin käsitteestä voi olla enemmän hyötyä silloin, kun kohde liittyy yrityksen tuloksellisuutta koskevan tiedon tuottamiseen, kuin silloin, kun se liittyy kontrollin tehokkuutta tai jonkin fyysisen tilan olemassaoloa koskevaan tietoon.
 - ollaanko suorittamassa kohtuullisen varmuuden antavaa vai rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa. Esimerkiksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mahdollisesti usein päättää hankkia evidenssiä muulla tavoin kuin testaamalla kontrolleja, jolloin kontrolliriskiä koskeva harkinta voi olla vähemmän relevanttia kuin samaan kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvassa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.
 - onko kyseessä suora toimeksianto vai tiedon varmentamistoimeksianto. Kontrolliriskin käsite on relevantti varmentamistoimeksiannoissa, mutta sitä laajempi mittaus- tai arviointiriskin käsite on relevantimpi suorissa toimeksiannoissa.

Riskien tarkastelu on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia, eikä niitä voida täsmällisesti määrittää.

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus

76. Tyypillisesti käytetään eri toimenpiteitä yhdistelmänä joko kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden hankkimiseksi. Toimenpiteisiin voi kuulua seuraavaa:
- yksityiskohtainen tarkastus;
 - havainnointi;
 - vahvistukset;
 - uudelleenlaskenta;
 - uudelleen suorittaminen;
 - analyttiset toimenpiteet; ja
 - tiedustelut.

Toimenpiteiden täsmällinen luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat toimeksiannosta toiseen. Monissa varmennustoimeksiannoissa toimenpiteet voivat teoriassa vaihdella rajattomasti. Käytännössä näistä on kuitenkin vaikeaa viestittää selkeästi ja yksiselitteisesti.

77. Sekä kohtuullisen varmuuden antavissa että rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa tarvitaan varmennustaitoja ja -tekniikkoja ja on kerättävä tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä osana iteratiivista, järjestelmällistä toimeksiannoprosessia, johon kuuluu käsityksen muodostaminen kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista.
78. Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu seuraavaa:
- (a) tunnistetaan ja arvioidaan kohdetta koskevan tiedon olennaisen virheellisyden riskit kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista muodostetun käsityksen perusteella;
 - (b) suunnitellaan ja suoritetaan toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi; ja
 - (c) arvioidaan hankitun evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus kyseinen toimeksianto huomioon ottaen ja, jos se on kyseisissä olosuhteissa tarpeellista, pyritään hankkimaan lisäevidenssiä.
79. Toimenpiteet, joilla kootaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon. Tietynlaisia kohteita koskevassa varmennusstandardissa voidaan esimerkiksi määrätä, että tietyn tyypisessä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa evidenssiä hankitaan pääasiassa analyttisten toimenpiteiden ja tiedustelujen avulla. Toisentyypisissä rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa suoritettavat toimenpiteet, joilla kootaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, voivat asianomaista kohdetta koskevien varmennusstan-

dardien puuttuessa olla ensisijaisesti analyttisiä toimenpiteitä ja tiedusteluja tai joitakin muita toimenpiteitä, ja ne vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan; näihin olosuhteisiin kuuluvat erityisesti toimeksiannon kohde sekä aiottujen käyttäjien ja toimeksiantajan informaatiotarpeet, relevantit aika- ja kustannusrajoitteet mukaan luettuina. Toimenpiteiden täsmällisestä luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen perustuu ammatilliseen harkintaan ja vaihtelee toimeksiannosta toiseen.

80. Rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu seuraavaa:

- (a) kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista muodostetun käsityksen perusteella tunnustetaan alueet, joilla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen;
- (b) suunnitellaan ja suoritetaan kyseisiin alueisiin kohdistuva toimenpiteitä rajoitetun varmuuden hankkimiseksi toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi; ja
- (c) jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikkoja, joiden johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, suunnitellaan ja suoritetaan lisätoimenpiteitä lisäevidenssin hankkimiseksi.

Saatavilla olevan evidenssin määrä ja laatu

81. Saatavilla olevan evidenssin määrään ja laatuun vaikuttavat:

- (a) kohteen ja kohdetta koskevan tiedon ominaispiirteet. Evidenssin saatetaan esimerkiksi olettaa olevan vähemmän objektiivista, kun kohdetta koskeva tieto on tulevaisuuteen suuntautuvaa eikä mennyttä aikaa koskevaa (ks. kappale 40); ja
- (b) muut olosuhteet, esimerkiksi kun evidenssi, jonka kohtuudella voitaisiin olettaa olevan olemassa, ei ole saatavilla esimerkiksi toimeksiannon suorittajan valitsemisajankohdan, yhteisössä noudatettavien asiakirjojen säilyttämisperiaatteiden, puutteellisten informaatiojärjestelmien tai vastuussa olevan osapuolen asettaman rajoituksen vuoksi.

Käytettävissä oleva evidenssi on yleensä ennemminkin vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa.

82. Vakiomuotoinen johtopäätös ei ole asianmukainen kohtuullisen varmuuden antavassa eikä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, kun:

- (a) olosuhteet estävät toimeksiannon suorittajaa hankkimasta evidenssiä, joka tarvitaan toimeksiantoriskin alentamiseksi asianmukaiselle tasolle; tai
- (b) jokin toimeksiannon osapuolista asettaa rajoituksen, joka estää toimeksiannon suorittajaa hankkimasta evidenssiä, joka tarvitaan toimeksiantoriskin alentamiseksi asianmukaiselle tasolle.

Varmennusraportti

83. Toimeksiannon suorittaja tekee hankitun evidenssin perusteella johtopäätöksen ja antaa kirjallisen raportin, joka sisältää selkeästi ilmaistun varmennusjohtopäätöksen kohdetta koskevasta tiedosta. Varmennusstandardeissa määrätään varmennusraporttien perusosista.
84. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös esitetään positiivisessa muodossa, ja se ilmaisee hänen näkemyksensä lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
85. Esimerkkejä johtopäätöksistä, jotka on esitetty kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa:
- Kohdetta ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisö on noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin”;
 - Kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisön taloudellinen asema [päivämäärä] ja sen taloudellinen tulos ja rahavirrat mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta, on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein XYZ-normiston mukaisesti; ” tai
 - Asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan yhteisö on noudattanut lakia XYZ, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty; ” tai ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan keskeiset tulosindikaattorit on esitetty XYZ-kriteerien mukaisesti, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”.

Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös ilmaistaan kohdetta ja kriteerejä koskien.

86. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös ilmaistaan muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimeksiannon perusteella hänen tietoonsa tullut sellaista seikkaa (tai sellaisia seikkoja), joka antaisi hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, esimerkiksi ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei yhteisö ole noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin. ”
87. Toimeksiannon suorittaja voi valita ”lyhemmän” tai ”pidemmän” raportointitavan sen mukaan, kumpi edistää tehokasta kommunikointia aiotuille käyttäjille. ”Lyhempää” raportointitapaa noudattava raportti sisältää yleensä vain perusosat. ”Pidempää” raportointitapaa noudattaviin raportteihin sisältyy muuta informaatiota ja selityksiä, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen. Perusosien lisäksi pidempää raportointitapaa noudattavissa raporteissa voidaan kuvata yksityiskohtaisesti toimeksiannon ehdot, sovellettavat kriteerit, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, toimeksiannon suorit-

tajan ja muiden toimeksiantoon osallistuvien henkilöiden pätevyys sekä olennaisuustasot ja joissakin tapauksissa antaa suosituksia. Se, sisällytetäänkö raporttiin tällaista informaatiosta, riippuu siitä, kuinka merkittävää se on aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta.

88. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös erotetaan selkeästi sellaisesta informaatiosta tai selostuksista, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa johtopäätökseen, mukaan lukien mahdolliset varmennusraporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat tai muita seikkoja koskevat kohdat, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, suositukset tai lisäinformaatio. Käytettävien sanamuotojen tulee tehdä selväksi, ettei tiettyjä seikkoja painottavia tai muita seikkoja koskevia kohtia, havaintoja, suosituksia tai lisäinformaatiota ole tarkoitettu vähentämään toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen merkitystä.
89. Toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen seuraavissa olosuhteissa:
- (a) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan työn laajuutta on rajoitettu ja tällä voisi olla olennainen vaikutus. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja esittää varauman sisältävän johtopäätöksen tai jättää johtopäätöksen esittämättä. Joissakin tapauksissa hän harkitsee toimeksiannosta luopumista.
 - (b) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen johtopäätöksen. Niissä suorissa toimeksiannoissa, joissa kohdetta koskeva tieto on toimeksiannon suorittajan johtopäätös ja toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, ettei kohde osittain tai kokonaan ole kriteerien mukainen, myös tällaisen johtopäätöksen katsottaisiin sisältävän varauman (tai olevan kielteinen sen mukaan kuin on asianmukaista).
90. Varauman sisältävä johtopäätös esitetään, kun jonkin seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset eivät ole niin olennaisia ja laajalle ulottuvia, että olisi esitettävä kielteinen johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä.
91. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että yksi tai useampi varmennustoimeksiannon edellytyksistä ei toteudu, toimeksiannon suorittaja keskustelelee asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa ja ratkaisee
- (a) onko asia mahdollista ratkaista toimeksiannon suorittajaa tyydyttävällä tavalla;
 - (b) onko toimeksiannon jatkaminen asianmukaista; ja
 - (c) kommunikoidaanko kyseisestä seikasta toimeksiannon suorittajan raportissa ja jos kommunikoidaan, niin miten se tehdään.

92. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että jotkin tai kaikki sovellettavat kriteerit ovat soveltumattomia tai että kohde kokonaisuudessaan tai osittain ei ole asianmukainen varmennustoimeksiannosta ajatellen, toimeksiannon suorittaja harkitsee luopumista toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. Jos toimeksiannon suorittaja jatkaa toimeksiannosta, hän esittää:
- (a) varauman sisältävän tai kielteisen johtopäätöksen riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys, kun soveltumattomat kriteerit tai epäasianmukainen kohde hänen ammatillisen harkintansa mukaan todennäköisesti johtaa aiottuja käyttäjiä harhaan; tai
 - (b) joissakin muissa tapauksissa esittää varauman sisältävän johtopäätöksen tai jättää johtopäätöksen esittämättä riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys hänen ammatillisen harkintansa perusteella.

Muut seikat

Muut kommunikointivollisuudet

93. Toimeksiannon suorittaja harkitsee, onko toimeksiannon ehtojen ja toimeksiannon muiden olosuhteiden mukaan hänen tietoonsa tullut mitään seikkaa, josta pitäisi kommunikoida vastuussa olevan osapuolen, mittaaajan tai arvioijan, toimeksiannattajan, hallintoelinten tai muiden tahojen kanssa.

Dokumentointi

94. Toimeksiannosta koskeva dokumentaatio sisältää tiedot varmennusraportin perustasta, kun se laaditaan oikea-aikaisesti ja sitä on tarpeellinen määrä ja se on tarkoitukseen soveltuvaa siten, että kokenut toimeksiannon suorittaja, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen:
- (a) relevanttien varmennusstandardien sekä sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;
 - (b) suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä; ja
 - (c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.
95. Toimeksiannosta koskeva dokumentaatio sisältää tiedot siitä, kuinka toimeksiannon suorittaja on käsitellyt mahdolliset ristiriitaisuudet, joita on esiintynyt hänen havaitsemansa informaation ja merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksen välillä.

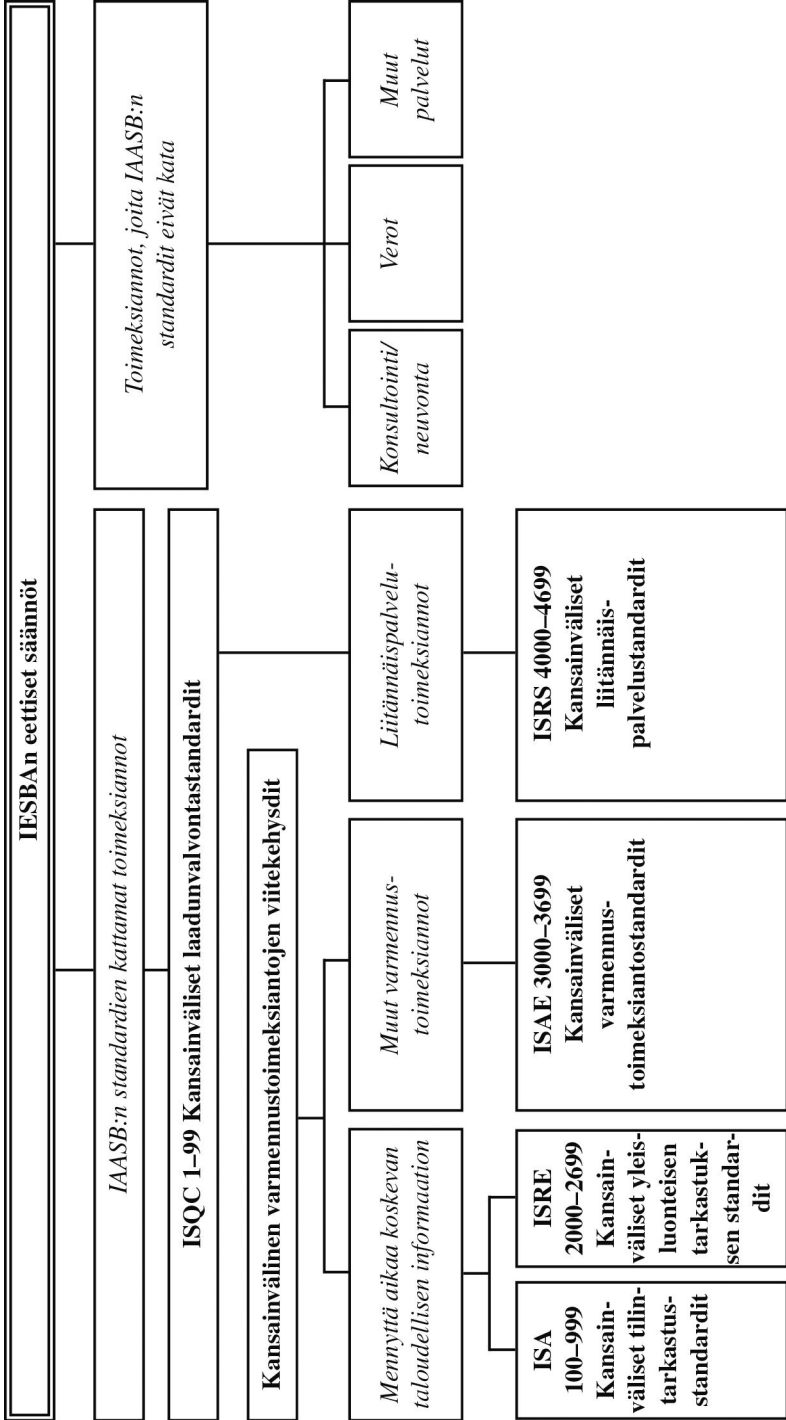
Toimeksiannon suorittajan nimen epäasianmukainen käyttäminen

96. Toimeksiannon suorittaja yhdistetään kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon silloin, kun hän raportoi kyseistä kohdetta koskevasta tiedosta tai suostuu siihen, että hänen nimeään käytetään ammatillisessa yhteydessä yhdessä kyseisen kohteen tai siihen liittyvän kohdetta koskevan tiedon kanssa. Jos toimeksiannon suorittaja ei yhdistetä kohteeseen tällä tavalla, kolmannet osapuolet eivät voi olettaa toimeksiannon suorittajan olevan millään tavalla vastuussa. Jos toimeksiannon suorittaja saa tietoonsa, että jokin osapuoli käyttää epäasianmukaisesti hänen nimeään kohteeseen tai siihen liittyvään kohdetta koskevaan tietoon yhdistettynä, hän vaatii kyseistä osapuolta lopettamaan nimen käyttämisen. Toimeksiannon suorittaja harmitsee myös, mitä muita toimenpiteitä, kuten tiedottamista toimeksiannon suorittajan nimen epäasianmukaisesta käytöstä tiedossa oleville ulkopuolisille käyttäjä-osapuolille tai juridisen neuvonnan hankkimista, mahdollisesti tarvitaan.

Liite 1

IAASB:n antamat ohjeet ja niiden suhde toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin

Tässä liitteessä havainnollistetaan IAASB:n antamien ohjeiden kattamaa aluetta sekä ohjeiden suhdetta toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin.



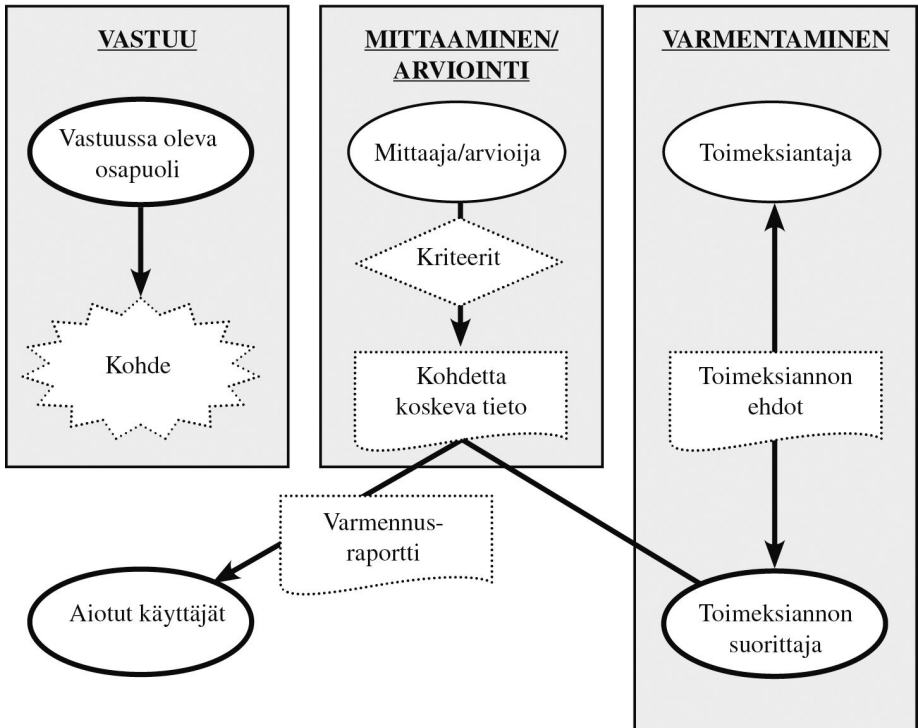
Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot

Tässä liitteessä esitetään yhteenveto tiedon varmentamistoimeksiannon ja suoran toimeksiannon välisistä eroista.

1. Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaaaja tai arvioija, joka ei ole toimeksiannon suorittaja, mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella, minkä lopputuloksena on kohdetta koskeva tieto. On mahdollista, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole ilmaistu kohteeseen ja kriteereihin nähden asianmukaisesti, ja näin ollen se saattaa olla – ehkä olennaisestikin – virheellistä. Toimeksiannon suorittajan tehtävänä tiedon varmentamistoimeksiannossa on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen siitä, onko mittaaajan tai arvioijan tuottamassa kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä.
2. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Joissakin suorissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan johtopäätös on samalla kohdetta koskeva tieto tai osa sitä. Kohteesta riippuen:
 - (a) mittaamisen tai arvioinnin lopputulos suorassa toimeksiannossa voi olla samankaltainen kuin mittaaajan tai arvioijan laatima raportti tai kannanotto tiedon varmentamistoimeksiannossa. Joissakin muissa olosuhteissa lopputulos, ts. kohdetta koskeva tieto, voidaan tuoda esiin pidempää raportointitapaa noudattavassa varmennusraportissa havaintoja koskevassa kuvauksessa ja toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perusteluissa; ja
 - (b) toimeksiannon suorittaja saattaa käyttää muiden keräämää tai kokoamaa tietoa. Tieto voi olla lähtöisin esimerkiksi vastuussa olevan osapuolen ylläpitämästä tietojärjestelmästä.
3. Kohteen mittaamisen tai arvioimisen lisäksi toimeksiannon suorittaja soveltaa suorassa toimeksiannossa varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tarkoituksenaan esittää johtopäätös siitä, onko kohdetta koskeva tieto olennaisesti virheellinen. Toimeksiannon suorittaja voi hankkia tämän evidenssin samanaikaisesti kuin hän mittaa kohteen tai arvioi sitä, mutta evidenssi voidaan hankkia myös ennen tällaista mittaamista tai arviointia tai sen jälkeen.

4. Suoran toimeksiannon arvo perustuu siihen, että siinä yhdistyvät:
- (a) toimeksiannon suorittajan riippumattomuus kohteesta, toimeksiantajasta, aiotuista käyttäjistä ja vastuussa olevasta osapuolesta, joskaan hän ei ole riippumaton kohdetta koskevasta tiedosta, koska hän on tuottanut sen; ja
 - (b) kohdetta mitattaessa tai arvioitaessa sovellettavat varmennustaidot ja -tekniikat ja tämän tuloksena kertyvä evidenssi, joka on määrältään ja laadultaan samankaltaista kuin tiedon varmentamistoimeksiannossa. Juuri se, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, erottaa suoran toimeksiannon pelkästä informaation kokoamisesta. Tämän havainnollistamiseksi: jos toimeksiannon suorittaja vain kokoaisi yhteisön kasvihuonekaasuraportin, hän ei esimerkiksi tarkastaisi seurantalaitteiden kalibrointia. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja relevantissa tapauksissa joko kalibroisi seurantalaitteet osana mittausprosessia tai tarkastaisi muiden tekemän kalibroinnin samassa laajuudessa kuin jos kyseessä olisi tiedon varmentamistoimeksianto.

Varmennustoimeksiannon osapuolet



1. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme osapuolta: vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja ja aiotut käyttäjät. Toimeksiannon olosuhteista riippuen siinä voi olla myös erillinen mittajaan tai arvioijan taikka toimeksiantajan rooli.
2. Edellä olevassa kuviossa havainnollistetaan, kuinka seuraavat roolit liittyvät varmennustoimeksiantoon:
 - (a) Vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta.
 - (b) Mittaaja tai arvioija käyttää kriteerejä kohteen mittaamiseen tai arviointiin, ja tuloksena syntyy kohdetta koskeva tieto.
 - (c) Toimeksiantaja sopii toimeksiannon suorittajan kanssa toimeksiannon ehdoista.
 - (d) Toimeksiannon suorittaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on

lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon.

- (e) Aiotut käyttäjät tekevät päätöksiä kohdetta koskevan tiedon perusteella. Aiotut käyttäjät ovat henkilöitä tai organisaatioita tai niistä koostuvia ryhmiä, joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Joissakin tapauksissa voi olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, jolle varmennusraportti osoitetaan

3. Näistä rooleista voidaan tehdä seuraavat havainnot:

- Jokaisessa varmennustoimeksiannossa on toimeksiannon suorittajan lisäksi vähintään vastuussa oleva osapuoli ja aiotut käyttäjät.
- Toimeksiannon suorittaja ei voi olla vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannottaja eikä aiottu käyttäjä.
- Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja on myös mittaaaja tai arvioija.
- Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaajana tai arvioijana voi olla vastuussa oleva osapuoli tai joku muu mutta ei toimeksiannon suorittaja.
- Silloin kun toimeksiannon suorittaja on mitannut kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioinut sitä kriteerien perusteella, kyseessä on suora toimeksiannot. Tätä toimeksiannotta ei voida muuttaa tiedon varmentamistoimeksiannoksi sillä, että jokin toinen osapuoli ottaa vastuun mittaamisesta tai arvioimisesta, esimerkiksi siten että vastuussa oleva osapuoli liittyy kohdetta koskevaan tietoon ilmoituksen, että se hyväksyy vastuunsa siitä.
- Vastuussa oleva osapuoli voi olla toimeksiannottaja.
- Monissa tiedon varmentamistoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli voi samalla olla myös mittaaaja tai arvioija sekä toimeksiannottaja. Esimerkkinä tästä on tilanne, jossa yhteisö antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon sellaisen raportin varmentamisesta, jonka se on laatinut omista yritys vastuukäytännöistään. Esimerkki siitä, milloin vastuussa oleva osapuoli ei ole sama kuin mittaaaja tai arvioija, on tilanne, jossa toimeksiannon suorittajalle annetaan toimeksiannot sellaisen raportin varmentamisesta, jonka julkisen vallan organisaatio on laatinut yksityisen yhtiön yritys vastuukäytännöistä.
- Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaaaja tai arvioija antaa yleensä toimeksiannon suorittajalle kirjallisen ilmoituksen kohdetta koskevasta tiedosta. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista saada tällaista ilmoitusta, esimerkiksi kun toimeksiannottaja ei ole mittaaaja tai arvioija.
- Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä, mutta se ei voi olla ainoa aiottu käyttäjä.

- Vastuussa oleva osapuoli, mittaaja tai arvioija ja aiotut käyttäjät voivat olla eri yhteisöistä tai samasta yhteisöstä. Esimerkkinä jälkimmäisestä on kaksoeroksinen hallintorakenne, jossa valvonnasta vastaava elin saattaa pyrkiä varmennuttamaan yhteisön johtamisesta vastaavan elimen tuottamaa informaatiota. Vastuussa olevan osapuolen ja aiottujen käyttäjien välistä suhdetta on tarkasteltava kyseisen toimeksiannon yhteydessä, ja se saattaa poiketa perinteisemmin määritellystä vastuunjaosta. Esimerkiksi yhteisön ylempi johto (aiottu käyttäjä) saattaa antaa toimeksiannon suorittajan ONKO suoritettavaksi toimeksiannon, joka koskee yhteisön toiminnan tiettyä osa-aluetta, josta alemman tason johto (vastuussa oleva osapuoli) on välittömästi vastuussa mutta josta ylempi johto viime kädessä vastaa.
 - Toimeksiantaja, joka ei samalla ole vastuussa oleva osapuoli, voi olla aiottu käyttäjä.
4. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voidaan muotoilla niin, että se koskee:
- kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
 - kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa.
5. Toimeksiannon suorittaja ja vastuussa oleva osapuoli voivat sopia tämän varmennusstandardien mukaisten periaatteiden soveltamisesta sellaisessa toimeksiannossa, jossa ei ole muita aiottuja käyttäjiä kuin vastuussa oleva osapuoli mutta kaikki muut relevanttien varmennusstandardien mukaiset vaatimukset täyttyvät. Tällöin toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytetään maininta, jolla raportin käyttö rajoitetaan vastuussa olevaan osapuoleen.

Kohteiden ryhmittely

Seuraavassa taulukossa esitetään ryhmittely erilaisista mahdollisista kohteista ja joitakin esimerkkejä niistä. Joistakin ryhmistä ei ole annettu esimerkkejä, koska ei ole todennäköistä, että näihin ryhmiin kuuluvaan informaatioon kohdistettaisiin varmennustoimeksiantoja. Ryhmittely ei välttämättä ole kattava, ryhmät eivät välttämättä ole toisensa pois sulkevia ja joihinkin kohteisiin tai kohdetta koskeviin tietoihin voi sisältyä useaan eri ryhmään kuuluvia osa, esimerkiksi integroituun raportointiin ja sosiaalisen vastuun raportointiin sisältyy todennäköisesti sekä mennyttä aikaa koskevaa että tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota ja sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista informaatiota. Joissakin tapauksissa esimerkkinä on kohdetta koskeva tieto, joissakin kohde tai pelkkä viittaus siihen, minkä tyyppisissä kysymyksissä kyseisestä informaatiosta voisi olla apua, sen mukaan mikä kulloinkin on mielekkäämpää.

Informaatio, joka koskee:		Mennyttä aikaa koskeva informaatio	Tulevaisuuteen suuntautuva informaatio
Taloudellinen	Taloudellinen tulos	Hyväksyttävän tilinpäätösnormiston mukainen tilinpäätös	• Rahavirtaennusteet/ -skenaariot
	Taloudellinen asema		• Taloudellista asemaa koskeva ennuste/skenaario
Muu kuin taloudellinen	Tuloksellisuus / voimavarojen käyttö/ Value for Money	<ul style="list-style-type: none"> • Kasvihuonekaasuraportti • Kestävän kehityksen raportti • Keskeiset tulostulokset • Selvitys voimavarojen tehokkuudesta käytöstä • Value for Money -raportti • Sosiaalisen vastuun raportti 	<ul style="list-style-type: none"> • Uudesta teknologiasta aiheutuvat odotetut päästövähennykset tai istutettujen puiden sitomat kasvihuonekaasut • Kannanotto, jonka mukaan ehdotettu toimenpide tuottaa vastinetta rahalle
	Tilanne	<ul style="list-style-type: none"> • Kuvaus tietynä ajankohtana käytössä olevasta järjestelmästä/prosessista • Fyysiset ominaisuudet, esim. vuokratun kiinteistön koko 	

Informaatio, joka koskee:		Mennyt aika koskeva informaatio	Tulevaisuuteen suuntautuva informaatio
Järjestelmä/prosessi	Kuvaus	<ul style="list-style-type: none"> Kuvaus sisäisen valvonnan järjestelmästä 	
	Rakenne	<ul style="list-style-type: none"> Palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenne 	<ul style="list-style-type: none"> Tulevaan tuotantoprosessiin ehdotettavien kontrollien rakenne
	Toiminta/tuloksellisuus	<ul style="list-style-type: none"> Henkilöstön rekryointi- ja koulutusmenetelyjen tehokkuus 	
Käyttäytymiseen liittyvät näkökohdat	Noudattaminen	<ul style="list-style-type: none"> Kuinka yhteisössä noudatetaan esimerkiksi lainakovenanteja tai tiettyjä säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia. 	
	Henkilöiden käyttäytyminen	<ul style="list-style-type: none"> Tarkastusvaliokunnan tehokkuuden arvioiminen 	
	Muut seikat	<ul style="list-style-type: none"> Ohjelmistopakettien soveltuvuus tarkoitukseen 	