

**Kansainväliset eettiset säännöt
tilintarkastusammattilaisille**

**(sisältäen Kansainväliset
riippumattomuusstandardit)**

2022

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 palvella yleistä etua tukemalla korkeatasoisten kansainvälisten standardien laatimista, edistämällä näiden standardien käyttöönottoa ja soveltamista, kehittämällä vahvoja tilintarkastusalan ammatillisia organisaatioita sekä ottamalla kantaa yleisen edun kannalta merkittäviin kysymyksiin. Tämä julkaisu on ladattavissa englanninkielisenä maksuttomasti 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 toimimatta tähän julkaisuun sisältyvän aineiston perusteella riippumatta siitä aiheutuuko tällainen vahinko huolimattomuudesta 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- ja palvelumerkkejä USA:ssa ja muissa maissa.

Copyright © syyskuussa 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään. Tämän asiakirjan monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön vaaditaan IFACin kirjallinen lupa, paitsi jos asiakirjaa käytetään henkilökohtaiseen, ei-kaupalliseen tarkoitukseen. Yhteydenotot osoitteeseen permissions@ifac.org.

Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2022, jotka on antanut International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) ja julkaissut International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielisenä syyskuussa 2022, on käänntänyt suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry huhtikuussa 2023, ja ne julkaistaan IFACin luvalla. IFAC on arvioinut tekstin *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2022* kääntämisessä käytettävän prosessin, ja käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisema ohjetta ”Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Teoksen *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2022* hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema. IFAC ei ota mitään vastuuta käännöksen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä eikä siitä mahdollisesti seuraavista toimenpiteistä.

Englanninkielinen julkaisu *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2022* © 2022 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen julkaisu *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2022* © 2023 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Julkaisun alkuperäinen nimi: *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, 2022 Edition*, ISBN: 978-1-60815-508-8.

Hakeaksesi lupaa tämän asiakirjan monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön ota yhteyttä osoitteeseen permissions@ifac.org.

Julkaisija:



Käännös:

Suomen Tilintarkastajat ry
Fredrikinkatu 61 A
00100 Helsinki

Muu aineisto:

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

Kansalliset lisäykset

Kustantaja:

ST-Akatemia Oy
Fredrikinkatu 61A
00100 Helsinki

aspa@tilintarkastajat.fi
www.stakatemia.fi

ISBN 978-952-218-396-5 (verkkokirja (PDF))
ISBN 978-952-218-397-2 (painettu)

KANSAINVÄLISET EETTISET SÄÄNNÖT TILINTARKASTUSAMMATTILAISILLE (SISÄLTÄEN KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT)

2022

Kuinka tämä julkaisu on järjestetty:

Sisältö on jaoteltu seuraavasti:

Suomen Tilintarkastajat ry:n kansalliset lisäykset sovellettaessa kansainvälisiä eettisiä sääntöjä	1
IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants®) esittely.	2
IFACin (International Federation of Accountants) rooli	3
Mitä julkaisu kattaa	4
Huomattavat muutokset verrattuna vuoden 2021 painokseen	5
Opas eettisiin sääntöihin	6
Sisällysluettelo	11
Esipuhe	15
Osa 1 – Sääntöjen noudattaminen, peruseriaatteet ja käsitteellinen viitekehys	16
Osa 2 – Muut tilintarkastusammattilaiset	37
Osa 3 – Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset	75
Kansainväliset riippumattomuusstandardit (osat 4A ja 4B)	
Osa 4A – Riippumattomuus tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	124
Osa 4B – Riippumattomuus muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	238
Termistö ja lyhenneluettelo	282
Voimaantulo	298
Eettisten sääntöjen muutokset	299

Suomen Tilintarkastajat ry:n kansalliset lisäykset sovellettaessa kansainvälisiä eettisiä sääntöjä

IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) ”*Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)*” sisältävät eettisiä vaatimuksia tilintarkastusammattilaisille. IFACin jäsenjärjestön tai tilintarkastusyhteisön noudattamien standardien on oltava vähintään yhtä tiukkoja kuin näiden sääntöjen mukaiset standardit. Jos kuitenkin säädöksellä tai määräyksellä estetään jäsenjärjestöä tai tilintarkastusyhteisöä noudattamasta näiden sääntöjen joitakin osia, sen on noudatettava näitä sääntöjä kaikilta muilta osin.

Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voi olla näistä säännöistä poikkeavia vaatimuksia ja poikkeavaa ohjeistusta. Tilintarkastusammattilaisten pitää näissä maissa tai näillä muilla oikeudenkäyttöalueilla olla tietoisia näistä eroista ja noudattaa eettisiä sääntöjä sovellettaessa niitä vaatimuksia ja ohjeita, jotka ovat tiukempia, ellei säädöksellä tai määräyksellä sitä estetä.

Seuraavassa on lisätietoja joidenkin tällaisten kohtien soveltamiseksi Suomessa:

Kansainväliset riippumattomuusstandardit (osat 4A ja 4B) – Eettiset säännöt

IESBAn eettisiä sääntöjä sovellettaessa pitää ottaa huomioon tilintarkastuslain (1141/2015) riippumattomuus- ja esteellisyyssäännökset¹.

Termistö ja lyhenneluettelo – Eettiset säännöt

Listatun yhteisön määritelmässä tunnustetulla arvopaperipörssillä tarkoitetaan Suomessa arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettua säänneltyä markkinaa.²

Sanan *firm* suomenkielisenä vastineena käytetään sekä eettisissä säännöissä että tilintarkastusalan standardeissa sanaa *tilintarkastusyhteisö*. Määritelmän mukaan käsite on laajempi kuin tilintarkastuslaissa tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, ja se kattaa myös yksin vastuullisena toimivat tilintarkastusammattilaiset ja muunlaiset tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymät.

Luku 523 ja 923 – Eettiset säännöt

Suomen lainsäädäntö ei tunne *company secretary* -nimikettä.

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

² IESBAn eettisten sääntöjen hyväksytyt muutokset, jotka eivät ole vielä voimassa, sisältävät muutetun yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön määritelmän, jossa on muun muassa laajempi luettelo yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen ryhmistä. Näihin sisältyy jatkossa uusi ryhmä ”julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö”, jolla korvataan ryhmä ”listattu yhteisö”.

Suomen Tilintarkastajat ry:n kansallisen määritelmän mukaan julkisen kaupankäynnin kohteena olevilla yhteisöillä viitataan Suomessa eettisiä sääntöjä sovellettaessa vain yhteisöihin, joiden liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettulla säännellyllä markkinalla.

IESBAn eettisten sääntöjen edellä mainittuun määritelmän muutokseen liittyvät vaatimukset tulevat voimaan siten, että niitä sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2024 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

IESBAN (INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS®) ESITTELY

International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) on riippumaton maailmanlaajuinen standardinantaja. IESBAN tehtävänä on palvella yleistä etua asettamalla sellaisia eettisiä standardeja, mukaan lukien tilintarkastajan riippumattomuutta koskevat vaatimukset, joilla pyritään kohottamaan kaikkien tilintarkastusammattilaisten eettisen käyttäytymisen ja eettisten käytäntöjen tasoa tehokkaiden, maailmanlaajuisesti toimivien *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)) (Eettiset säännöt) kautta.

IESBA uskoo, että yhteiset korkealaatuiset eettiset standardit parantavat tilintarkastusammattilaisten tarjoamien palvelujen laatua ja yhdenmukaisuutta ja edistävät siten yleisön uskoa ja luottamusta tilintarkastusammattilaisten ammattikuntaan. IESBA asettaa standardinsa yleisen edun mukaisesti saaden neuvoja IESBAN Consultative Advisory Groupilta (CAG) ja toimien Public Interest Oversight Boardin (PIOB) valvonnan alaisena.

IESBA koostuu 18 jäsenestä, jotka ovat eri puolilta maailmaa ja joista enintään 9 on amatissa toimivia ja vähintään 3 on julkista tahoa edustavia jäseniä (henkilöitä, joiden odotetaan ja katsotaan kuvastavan laajempaa yleistä etua). PIOB Standard-Setting Boards Nominating Committee (SSB NomCo) valitsee jäsenet ottaen huomioon tarpeen tasapainottaa Boardin kollektiivisia taitoja ja varmistaa monipuolinen ja useita sidosryhmiä sisältävä kokoonpano. SSB NomCo tekee IESBAN jäsenten nimityksiä koskevat suositukset PIOBille, joka hyväksyy nimitykset.

Standardeja kehittäessään IESBALta edellytetään kaikessa toiminnassaan läpinäkyvyyttä sekä PIOBin hyväksymän toimintaprosessin noudattamista. Boardin kokoukset ovat avoimia yleisölle, ja käsiteltävät asiakirjat ovat saatavissa IESBAN verkkosivuilla.

Lisätietoja saa osoitteesta www.ethicsboard.org.

IFACIN (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS) ROOLI

The International Federation of Accountants[®] (IFAC[®]) ja sen jäsenjärjestöt palvelevat yleistä etua kasvattamalla maailmanlaajuisen tilintarkastusammattilaisten ammattikunnan relevanssia, mainetta ja arvoa. Se puhuu ja toimii maailmanlaajuisen ammattikunnan nimissä, johtaa ja kehittää tulevaisuuteen valmista ammattikuntaa ja edesauttaa ja edistää korkeatasoisten kansainvälisten standardien laatimista, hyväksymistä ja käyttöönottoa. IFAC on perustettu vuonna 1977, ja sillä on yli 180 jäsenjärjestöä ja liitännäisjäsentä 135:ssä eri maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella. Ne edustavat yli kolmea miljoonaa henkilöä, jotka toimivat tilintarkastusammattissa, opetustehtävissä, julkisella sektorilla ja kaupan ja teollisuuden alalla.

Osana yleistä etua palvelevaa tehtäväänsä IFAC edesauttaa korkeatasoisten tilintarkastusammattilaisia koskevien kansainvälisten eettisten standardien laatimista, hyväksymistä ja käyttöönottoa. Pääasiassa tämä toteutuu tukemalla IESBAA. IFAC tarjoaa tälle riippumattomalle standardinantajalle henkilöresursseja ja tukee sitä hallinnossa, viestinnässä ja rahoituksessa sekä avustaa sitä Boardin jäsenten nimittämisessä ja valinnassa.

IESBA laatii itse asialistansa ja hyväksyy 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.

IESBAn riippumattomuus on turvattu monella tavalla:

- standardien antamiseen kohdistuu virallinen riippumaton yleistä etua edustava valvonta, jota suorittaa 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
- IESBAn jäsenten sekä nimityksiä tekevien organisaatioiden ja työnantajien on sitouduttava IESBAn riippumattomuuteen, rehellisyyteen ja yleistä etua painottaan tehtävään.

Lisätietoja saa IFACin verkkosivuilta www.ifac.org.

MITÄ JULKAISU KATTA VUODEN 2022 PAINOS

Tässä julkaisussa annetaan tietoja IFACin tehtävästä sekä esitetään virallisessa muodossaan IESBAn antamat *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (Eettiset säännöt).

HUOMATTAVAT MUUTOKSET VERRATTUNA VUODEN 2021 PAINOKSEEN (EETTISIIN SÄÄNTÖIHIN)

Tämä teos korvaa julkaisun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* vuoden 2021 painoksen ja sisältää seuraavat muutokset, jotka tulevat voimaan joulukuussa 2022:

- Eettisten sääntöjen muita kuin varmennuspalveluja koskevien vaatimusten ja palkkioihin liittyvien vaatimusten muutokset.
- Muutokset, jotka koskevat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja muiden asianmukaisten läpikäyntien suorittajien objektiivisuutta.
- Laadunhallintaan liittyvät mukauttavat muutokset, jotka tehtiin eettisiin sääntöihin sen seurauksena, että International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) viimeisteli laadunhallintastandardien sarjan.

Hyväksytyt muutokset, jotka eivät ole vielä voimassa

Vuoden 2022 painos sisältää muutetun yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön määritelmän, jossa on muun muassa laajempi luettelo yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen ryhmistä, joihin sisältyy uusi ryhmä ”julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö”, jolla korvataan ryhmä ”listattu yhteisö”.

Muutettu yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön määritelmä ja siihen liittyvät vaatimukset tulevat voimaan siten, että niitä sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2024 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

Muutokset julkaistiin IESBAn verkkosivuilla huhtikuussa 2022.

Muutokset, jotka tulevat voimaan vuonna 2024, tulevat sisältymään (englanniksi) myös vuoden 2024 eCodeen.

Huhtikuun 2022 jälkeen julkaistut muutokset ja luonnokset

Tietoa viimeaikaisesta kehityksestä ja huhtikuun 2022 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 (sisältäen 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 annetaan käsitteellinen viitekehys, jota tilintarkastusammattilaisten on noudatettava 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 toimeksiantosuhteessa 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 ammatillisia palveluja tuottaessa.
- *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 luettelon 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 viitekehysten soveltaminen vaatii tiedonhaluista mieltä, ammatillisen harkinnan käyttöä 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, toimintaperiaatteet ja menettelytavat saattavat myös olla relevantti tekijä tilintarkastusammattilaisen arvioidessa, onko jokin uhka hyväksyttävällä tasolla. Silloin kun uhat eivät ole hyväksyttävällä tasolla, tilintarkastusammattilaisen täytyy käsitteellisen viitekehysten mukaan vastata kyseisiin uhkiin. Varotoimien käyttäminen on yksi tapa vastata uhkiin. 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 peruseriaatteiden 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, jossa annetaan 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.

Sääntöjä koskevan ohjeen liite

YLEISKATSAUS SÄÄNNÖISTÄ

<p>OSA 1</p> <p>SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN, PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYYS (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 TILINTARKASTUSAMMATTILAIKUN NÄMÄ HARJOITTAVAT 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 TILINTARKASTUSAMMATILAISILLE

(sisältäen KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT)

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
ESIPUHE	15
OSA 1 – SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN, PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS.	16
100 Sääntöjen noudattaminen	17
110 Perusperiaatteet.	20
111 – Rehellisyys	21
112 – Objektiivisuus	22
113 – Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	22
114 – Salassapitovelvollisuus	23
115 – Ammatillinen käyttäytyminen	25
120 Käsitteellinen viitekehys	26
OSA 2 – MUUT TILINTARKASTUSAMMATILAISET	37
200 Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen – muut tilintarkastusammattilaiset	38
210 Eturistiriidat	43
220 Informaation tuottaminen ja esittäminen	46
230 Riittävä asiantuntemus	51
240 Taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvät taloudelliset intressit, kompensatio ja kannustimet	53
250 Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	55
260 Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	61
270 Paine rikkoa perusperiaatteita	71
OSA 3 – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUS- AMMATILAISET	75
300 Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen – ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset	76

310	Eturistiriidat	83
320	Asiakkuudet ja toimeksiannot	89
321	Toinen mielipide	94
325	Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja muiden asianmukaisten läpikäyntien suorittajien objektiivisuus	95
330	Palkkiot ja muuntotyypiset korvaukset	98
340	Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	101
350	Asiakasvarojen hallussapito	107
360	Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	108
KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT		
(OSAT 4A JA 4B)		124
OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN JA		
YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA		124
400	Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	126
410	Palkkiot	143
411	Palkitsemis- ja arviointiperiaatteet	158
420	Lahjat ja vieraanvaraisuus	159
430	Oikeudenkäynti tai sen uhka	160
510	Taloudelliset intressit	161
511	Lainat ja takaukset	166
520	Liikesuhteet	168
521	Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	170
522	Viimeaikainen työskentely tilintarkastusasiakkaan palveluksessa	174
523	Toimiminen tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	176
524	Työskenteleminen tilintarkastusasiakkaan palveluksessa	177
525	Tilapäiset henkilöstökomennukset	181
540	Henkilöstön pitkäaikainen yhteys tilintarkastusasiakkaaseen (mukaan lukien partnereiden rotaatio)	183
600	Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle	190

601 – Laskenta- ja kirjanpito palvelut	201
602 – Hallinnolliset palvelut	204
603 – Arvonmäärityspalvelut	205
604 – Veropalvelut	207
605 – Sisäisen tarkastuksen palvelut	217
606 – IT-järjestelmäpalvelut	220
607 – Oikeudenkäyntiin liittyvät tukipalvelut	223
608 – Lakipalvelut	226
609 – Rekrytointipalvelut	229
610 – Yritysjärjestelypalvelut	231
800 Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevat kertomukset, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot)	234
OSA 4B – RIIPPUMATTOMUUS MUISSA VARMENNUSTOIMEKSIANNOISSA KUIN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA	238
900 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	239
905 Palkkiot	249
906 Lahjat ja vieraanvaraisuus	254
907 Oikeudenkäynti tai sen uhka	255
910 Taloudelliset intressit	256
911 Lainat ja takaukset	259
920 Liikesuhteet	261
921 Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	263
922 Viimeaikainen työskentely varmennusasiakkaan palveluksessa	267
923 Toimiminen varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	269
924 Työskenteleminen varmennusasiakkaan palveluksessa	270
940 Henkilöstön pitkäaikainen yhteys varmennusasiakkaaseen	273
950 Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen varmennusasiakkaille	275

990	Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (muut varmennustoimeksiannot kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot)	279
	TERMISTÖ JA LYHENNELUETTELO	282
	VOIMAANTULO	298

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	17
Luku 110 Perusperiaatteet	20
Alaluku 111 – Rehellisyys	21
Alaluku 112 – Objektiivisyys	22
Alaluku 113 – Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	22
Alaluku 114 – Salassapitovelvollisuus	23
Alaluku 115 – Ammatillinen käyttäytyminen	25
Luku 120 Käsitteellinen viitekehys	26

OSA 1 – SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN, PERUSPERIAATTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS

LUKU 100

SÄÄNTÖJEN NOUDATTAMINEN

Johdanto

100.1 Tilintarkastusammattilaisten ammattikunnalle on ominaista, että se hyväksyy velvollisuudekseen toimia yleisen edun mukaisesti.

100.2 Luottamus tilintarkastusammattilaisten ammattikuntaan on syynä siihen, miksi liikeyritykset, julkiset tahot ja muut organisaatiot käyttävät tilintarkastusammattilaisia monilla eri alueilla, mukaan lukien taloudellinen raportointi ja yritysraportointi, varmennus ja muu ammatillinen toiminta. Tilintarkastusammattilaiset ymmärtävät ja tunnustavat sen, että tällainen luottamus perustuu taitoihin ja arvoihin, joita tilintarkastusammattilaiset tuovat harjoittamaansa ammatilliseen toimintaan, kuten:

- (a) eettisten periaatteiden ja ammatillisten standardien noudattaminen;
- (b) liiketoiminnallisen ymmärryksen hyödyntäminen;
- (c) teknisiä ja muita seikkoja koskevan erityisasiantuntemuksen soveltaminen; ja
- (d) ammatillisen harkinnan käyttäminen.

Näiden taitojen ja arvojen hyödyntäminen mahdollistaa sen, että tilintarkastusammattilaiset antavat neuvoja tai aikaansaavat muuta tuotosta, joka täyttää tarkoituksensa ja johon tällaisen tuotoksen aiottu käyttäjät voivat tukeutua.

100.3 Eettisissä säännöissä esitetään tilintarkastusammattilaisilta odotettavaa eettistä käyttäytymistä koskevat korkealaatuiset standardit, jotka on tarkoitettu IFACin jäseniin kuuluvien tilintarkastusammattilaisten organisaatioiden käyttöön otettaviksi tai eettisten vaatimusten pohjana käytettäväksi. Sääntöjä voivat hyödyntää tai ottaa käyttöön myös tilintarkastusammattilaisten eettisten standardien asettamisesta vastuussa olevat tahot yksittäisillä toimialoilla taikka maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla sekä tilintarkastusyhteisöt kehittäessään eettisiä ja riippumattomuutta koskevia periaatteitaan.

100.4 Säännöissä asetetaan viisi peruseriaatetta, joita kaikkien tilintarkastusammattilaisten tulee noudattaa. Niihin sisältyy myös käsitteellinen viitekehys, jossa määrätään noudatettava lähestymistapa näiden peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien sekä tilintarkastustoimeksiannoissa ja muissa varmennustoimeksiannoissa riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja niihin vastaamiseksi. Näissä säännöissä peruseriaatteita ja käsitteellistä viitekehystä sovelletaan myös mo-

nenlaisiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, joita ammatissa toimivat tai muut tilintarkastusammattilaiset voivat kohdata.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

- 100.5 A1 Sääntöihin sisältyvissä vaatimuksissa, jotka on merkitty kirjaimella ”R, ” asetetaan velvoitteita.
- 100.5 A2 Soveltamisohjeistuksessa, joka on merkitty kirjaimella ”A, ” annetaan taustaa ja se 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.
- R100.6** Tilintarkastusammattilaisen on noudatettava näitä sääntöjä.
- 100.6 A1 Peruseriaatteiden mukaan toimiminen ja sääntöjen yksittäisten vaatimusten noudattaminen mahdollistavat sen, että tilintarkastusammattilaiset täyttävät velvollisuutensa toimia yleisen edun mukaisesti.
- 100.6 A2 Sääntöjen noudattamiseen kuuluu, että otetaan asianmukaisesti huomioon yksittäisten vaatimusten päämäärä ja tarkoitus.
- 100.6 A3 Sääntöjen mukaisten vaatimusten noudattaminen ei tarkoita, että tilintarkastusammattilaiset olisivat aina täyttäneet velvollisuutensa toimia yleisen edun mukaisesti. Saattaa olla epätavallisia tai poikkeuksellisia olosuhteita, joissa tilintarkastusammattilainen katsoo, että sääntöjen jonkin tai useampien vaatimusten noudattaminen ei olisi yleisen edun mukaista tai johtaisi suhteettomaan lopputulokseen. Näissä olosuhteissa tilintarkastusammattilaista kannustetaan konsultoimaan asianmukaista tahoa kuten ammatillista tahoa tai sääntely- tai valvontatahoa.
- 100.6 A4 Yleisen edun mukaisesti toimiessaan tilintarkastusammattilainen ei ota ammatillista toimintaa harjoittaessaan huomioon pelkästään yksittäisen asiakkaan tai työnantajaorganisaation etua tai vaatimuksia vaan myös muiden sidosryhmien intressit.
- R100.7** Jos esiintyy olosuhteita, joissa säädöksillä tai määräyksillä estetään tilintarkastusammattilaista noudattamasta sääntöjen tiettyjä osia, kyseiset säädökset tai määräykset menevät edelle ja tilintarkastusammattilaisen on noudatettava sääntöjen kaikkia muita osia.
- 100.7 A1 Ammatillisen käyttäytymisen periaatteen mukaan tilintarkastusammattilaisen täytyy noudattaa relevantteja säädöksiä ja määräyksiä. Joissakin maisa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla saattaa olla vaatimuksia, jotka menevät pidemmälle kuin näissä säännöissä määrätyt vaatimukset tai

poikkeavat niistä. Tilintarkastusammattilaisten pitää näissä maissa tai näillä muilla oikeudenkäyttöalueilla olla tietoisia näistä eroista ja noudattaa tiukempia vaatimuksia, ellei säädöksellä tai määräyksellä sitä estetä.

Sääntöjen rikkominen

R100.8 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, raportoiko hän rikkomisesta relevanteille osapuolille.

100.8 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 vilpiton kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa ja liikesuhteissa.
 - (b) Objektiivisyys – on käytettävä ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa ilman, että sitä vaarantaisivat:
 - (i) ennakkoasenteet;
 - (ii) eturistiriidat; tai
 - (iii) henkilöiden, organisaatioiden, teknologian tai muiden tekijöiden liiallinen vaikutus tai liiallinen luottaminen niihin.
 - (c) Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus – on
 - (i) 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) 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
 - (i) noudatettava relevantteja säädöksiä ja määräyksiä;
 - (ii) käyttäydyttävä kaikessa ammatillisessa toiminnassa ja kaikissa liiketoimintaan liittyvissä suhteissa tavalla, joka on yhdenmukainen sen kanssa, että ammattikunnalla on velvollisuus toimia yleisen edun mukaisesti; ja
 - (iii) 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 pe-

rusperiaatteeseen 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 säädöksellä tai määräyksellä sitä estetä.

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 Rehellisyyteen kuuluu tasapuolisuus ja totuudenmukaisuus sekä sellainen luonteen lujuus, että toimitaan asianmukaisella tavalla, vaikka kohdattaisiin painostusta toimia toisin tai vaikka siten toimimisesta saattaisi aiheutua mahdollisia henkilökohtaisia tai organisaatiota koskevia kielteisiä seurauksia.

111.1 A2 Toimimiseen asianmukaisella tavalla kuuluu, että:

- (a) pidetään kiinni omasta näkökannasta, kun kohdataan dilemmoja ja hankalia tilanteita; tai
- (b) haastetaan toisia sen mukaan kuin ja silloin kun se on kyseisissä olosuhteissa perusteltua,

olosuhteisiin nähden asianmukaisella tavalla.

R111.2 Tilintarkastusammattilainen ei saa olla tietoisesti tekemisissä raporttien, viaranomaisilmoitusten, 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 tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa ilman, että sitä vaarantaisivat:

- (a) ennakoasenteet;
- (b) eturistiriidat; tai
- (c) henkilöiden, organisaatioiden, teknologian tai muiden tekijöiden liiallinen vaikutus tai liiallinen luottaminen niihin.

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 pätevyyden 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 pätevyyden ylläpitäminen edellyttää relevanttien teknisten, ammatillisten, liiketoimintaan liittyvien ja teknologiaan liittyvien kehitys-

suuntien jatkuva 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 pätevyyden 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 – SALASSAPITOVOLVOLLISUUS

- 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 tavoitteluun;
 - (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 vapautta 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) laissa veloitetaan tiedon antamiseen, esimerkiksi:
 - (i) asiakirjojen tai muun evidenssin tuottaminen oikeudenkäynnissä; tai
 - (ii) esiin tulleita lainvastaisia seikkoja koskevien tietojen antaminen asiaankuuluville viranomaisille;
- (b) laissa sallitaan tiedon antaminen ja asiakas tai työnantajaorganisaatio antaa siihen luvan; ja
- (c) tiedon antamiseen on ammattiin liittyvä velvollisuus tai oikeus, kun laissa 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
 - (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.
 - epätydelliset 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 työnantaja-organisaation 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:

- (a) noudattaa relevantteja säädöksiä ja määräyksiä;
- (b) käyttäytyä kaikessa ammatillisessa toiminnassa ja kaikissa liiketoimintaan liittyvissä suhteissa tavalla, joka on yhdenmukainen sen kanssa, että ammattikunnalla on velvollisuus toimia yleisen edun mukaisesti; ja
- (c) 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 järkevä 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 pätevyystään 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 tosideikkoja 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*; ja
 - 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) oltava mieleltään tiedonhaluinen;
- (b) käytettävä ammatillista harkintaa; ja
- (c) käytettävä kappaleessa 120.5 A6 kuvattua järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä.

Tiedonhaluinen mieli

120.5 A1 Tiedonhaluinen mieli on edellytyksenä sille, että saadaan käsitteellisen viitekehysten asianmukaista soveltamista varten tarvittava käsitys tiedossa olevista tosiseikoista ja olosuhteista. Tiedonhaluiseen mieleen kuuluu, että:

- (a) arvioidaan hankitun informaation lähdettä, relevanssia ja riittävyyttä ottamalla huomioon harjoitettavan ammatillisen toiminnan luonne, laajuus ja tuotokset; ja
- (b) ollaan avoin ja tarkkaavainen lisäselvitysten tai muun toiminnan tarpeellisuuden suhteen.

120.5 A2 Tarkastellessaan hankitun informaation lähdettä, relevanssia ja riittävyyttä tilintarkastusammattilainen saattaa arvioida muun muassa:

- sitä, onko tullut esiin uutta informaatiota tai onko tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtunut muutoksia.
- sitä, saattaisiko ennakkoasenne tai oma intressi vaikuttaa informaatioon tai sen lähteeseen.
- sitä, onko syytä olla huolestunut siitä, että tilintarkastusammattilaisen tiedossa olevista tosiseikoista ja olosuhteista saattaisi puuttua mahdollisesti relevanttia informaatiota.
- sitä, onko tiedossa olevien tosiseikkojen ja tilintarkastusammattilaisen odotusten välillä ristiriitaa.
- sitä, antaako informaatio kohtuullisen perustan johtopäätöksen tekemiselle.
- sitä, saatettaisiinko hankitun informaation perusteella tehdä muita järkeviä johtopäätöksiä.

120.5 A3 Kappaleessa R120.5 vaaditaan, että kaikki tilintarkastusammattilaiset ovat mieleltään tiedonhaluisia tunnistaessaan ja arvioidessaan peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin. Tämä edellytys käsitteellisen viitekehyksen soveltamiselle koskee kaikkia tilintarkastusammattilaisia harjoitettavasta ammatillisesta toiminnasta riippumatta. Tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta ja muuta varmennusta koskevien standardien, IAASB:n antamat standardit mukaan lukien, mukaan tilintarkastusammattilaisten täytyy myös noudattaa ammatillista skeptisyyttä, mihin kuuluu evidenssin kriittinen arvioiminen.

Ammatillisen harkinnan käyttäminen

120.5 A4 Ammatilliseen harkintaan kuuluu, että sovelletaan relevanttia koulutusta sekä ammatillisia tietoja, taitoja ja kokemusta, jotka ovat oikeassa suhteessa tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, ottaen huomioon tietyn ammatillisen toiminnan luonne ja laajuus, sekä asiaan liittyviin intresseihin ja suhteisiin.

120.5 A5 Ammatillista harkintaa tarvitaan, kun tilintarkastusammattilainen soveltaa käsitteellistä viitekehystä tehdäkseen asiantuntevia päätöksiä käytettävissä olevista toimintatavoista ja ratkaistakseen, ovatko tällaiset päätökset kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia. Tätä päätöstä tehdessään tilintarkastusammattilainen saattaa harkita sellaisia seikkoja kuin:

- onko tilintarkastusammattilaisella riittävästi erityisasiantuntemusta ja kokemusta johtopäätöksen tekemiseksi.
- onko tarvetta konsultoida muita henkilöitä, joilla on relevanttia erityisasiantuntemusta ja kokemusta.
- saattavatko tilintarkastusammattilaisen omat ennakkokäsitykset tai ennakoasenteet vaikuttaa ammatillisen harkinnan käyttöön.

Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli

120.5 A6 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 syntyy 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 tilintarkastusyhteisönsä 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 järkevää 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:

- (a) vaikuttavat uhan tasoon; tai

- (b) vaikuttavat tilintarkastusammattilaisen johtopäätökseen siitä, ovatko käytetyt varoimet 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:

- (a) poistamalla uhkia aiheuttavat olosuhteet, mukaan lukien intressit tai osapuolten väliset suhteet;
- (b) käyttämällä varoimia, silloin kun niitä on saatavissa ja niitä pystytään käyttämään, uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle; tai
- (c) 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 varoimia uhan vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Varoimet

120.10 A2 Varoimet 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 uhkiin vastaamiseksi, 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.

Muita huomioon otettavia seikkoja käsitteellistä viitekehystä sovellettaessa*Vinoumat (ennakkoasenteet)*

120.12 A1 Tietoinen tai tiedostamaton vinouma vaikuttaa ammatillisen harkinnan käyttöön tunnistettaessa ja arvioitaessa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia sekä vastattaessa niihin.

120.12 A2 Esimerkkejä mahdollisesta vinoumasta, josta tulee olla tietoinen ammatillista harkintaa käytettäessä, ovat:

- ankkurointivinouma, joka on taipumus käyttää ensimmäiseksi saatua informaatiota ankkurina, jota vastaan myöhemmin saatavaa informaatiota arvioidaan epäasianmukaisesti.
- automaatiovinouma, joka on taipumus suosia automatisoitujen järjestelmien tuotosta, vaikka järkevyytarkastelu tai ristiriidassa oleva informaatio antaisi aihetta kysyä, onko tällainen tuotos luotettavaa tai tarkoituksen sopivaa.
- saatavuusvinouma, joka on taipumus painottaa enemmän sellaisia tapahtumia tai kokemuksia, jotka tulevat heti mieleen tai ovat helposti saatavissa, kuin niitä, jotka eivät ole tällaisia.
- vahvistusvinouma, joka on taipumus painottaa enemmän informaatiota, joka vahvistaa aiempaa uskomusta, kuin informaatiota, joka on kyseisen uskomuksen vastainen tai asettaa sen epäilynalaiseksi.
- ryhmäajattelu, joka on ihmisryhmän taipumus lannistaa yksilöllistä luovuutta ja vastuuta ja tämän tuloksena tehdä päätös ilman kriittistä harkintaa tai vaihtoehtojen arvioimista.
- itseluottamusvinouma, joka on taipumus yliarvioida omaa kykyä tehdä tarkkoja riskiarvioita taikka muita harkintaan perustuvia ratkaisuja tai päätöksiä.
- edustavuusvinouma, joka on taipumus perustaa käsitys kokemusten, tapahtumien tai uskomusten muodostamaan malliin, jonka oletetaan olevan edustava.
- valikoiva havaitseminen, joka tarkoittaa sitä, että henkilön odotuksilla on taipumus vaikuttaa siihen, miten hän näkee tietyn seikan tai henkilön.

120.12 A3 Toimenpiteisiin, joilla vinoumien vaikutuksia voidaan vähentää, kuuluvat:

- neuvojen pyytäminen erityisasiantuntijoilta, jotta saadaan lisätietoa.
- toisten konsultointi sen varmistamiseksi, että arviointiprosessiin saadaan asianmukaista haastetta.
- vinouman tunnistamiseen liittyvän koulutuksen hankkiminen osana ammatillista kehittymistä.

Organisaatiokulttuuri

- 120.13 A1 Tilintarkastusammattilaisen on helpompi soveltaa käsitteellistä viitekehystä tehokkaasti silloin, kun organisaatiossa, jossa hän toimii, edistetään perusperiaatteiden ja muiden eettisiin sääntöihin sisältyvien vaatimusten kanssa yhdensuuntaisten eettisten arvojen tärkeyttä.
- 120.13 A2 Eettisen kulttuurin edistäminen organisaatiossa on tehokkainta, kun:
- johtajat sekä päällikkötehtävissä olevat henkilöt edistävät yhteisön eettisten arvojen tärkeyttä ja pitävät itseään ja muita velvollisina osoittamaan niitä;
 - on huolehdittu asianmukaisesta koulutuksesta ja koulutusohjelmista, johtamisprosesseista sekä suoriutumisarvioinneista ja palkitsemispe-
rusteista, jotka edistävät eettistä kulttuuria;
 - on luotu tehokkaat periaatteet ja menettelytavat sellaisten henkilöiden rohkaisemiseksi ja suojelemiseksi, jotka raportoivat toteutuneesta tai epäilystä laittomasta tai epäeettisestä käyttäytymisestä, väärinkäytösten ilmiantajat mukaan lukien; ja
 - organisaatio noudattaa eettisiä arvoja toimiessaan kolmansien osapuolten kanssa.
- 120.13 A3 Tilintarkastusammattilaisten odotetaan rohkaisevan ja edistävän etiikkaan perustuvaa kulttuuria organisaatiossaan henkilön asema ja senioriteetti huomioon ottaen.

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastuksissa, yleisluonteisissa tarkastuksissa, muissa varmennustoimeksiannoissa ja liitännäispalvelutoimeksiannoissa*Tilintarkastusyhteisön kulttuuri*

- 120.14 A1 ISQM 1 sisältää tilintarkastusyhteisön kulttuuriin liittyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta asiayhteydessä, jossa on kyse tilintarkastusyhteisön velvollisuudesta suunnitella ja ottaa käyttöön tilinpäätöksen tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksi-
antia koskeva laadunhallintajärjestelmä ja pitää se toiminnassa.

Riippumattomuus

- 120.15 A1 Ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten on *Kansainvälisten riippumattomuusstandardien* mukaan oltava riippumattomia suorittaessaan tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia tai muita varmennustoimeksi-
antia. Riippumattomuus on yhteydessä objektiivisuutta ja rehellisyyttä koskeviin perusperiaatteisiin. Siihen kuuluvat:
- 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.

120.15 A2 *Kansainväliset riippumattomuusstandardit* sisältävät vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta siitä, kuinka käsitteellistä viitekehystä sovelletaan riippumattomuuden säilyttämiseksi tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia tai muita varmennustoimeksiantoja suoritettaessa. Tilintarkastusammattilaisten ja tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa näitä standardeja olakseen riippumattomia tällaisia toimeksiantoja suoritettaessa. Käsitteellinen viitekehys, jonka mukaan tunnistetaan ja arvioidaan peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja vastataan niihin, koskee samalla tavoin riippumattomuusvaatimusten noudattamista. Kappaleessa 120.6 A3 kuvattut peruseriaatteiden noudattamista vaarantavien uhkien ryhmät ovat myös riippumattomuusvaatimusten noudattamista vaarantavien uhkien ryhmiä.

120.15 A3 Myös kappaleissa 120.6 A1 ja 120.8 A2 kuvatut ehdot, toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joista saattaa olla apua tunnistettaessa ja arvioitaessa peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia, saattavat olla relevantteja tekijöitä tunnistettaessa ja arvioitaessa riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Tilintarkastusten, yleisluonteisten tarkastusten ja muiden varmennustoimeksiantojen yhteydessä laadunhallintajärjestelmä, jonka tilintarkastusyhteisö on suunnitellut ja ottanut käyttöön ja jonka se pitää toiminnassa IAASB:n antamien laadunhallintastandardien mukaisesti, on esimerkki tällaisista ehdoista, toimintaperiaateista ja menettelytavoista.

Ammatillinen skeptisyys

120.16 A1 Tilintarkastusta ja yleisluonteista tarkastusta koskevilla standardeilla ja muilla varmennusstandardeilla, 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.

120.16 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:
 - olemalla suora ja vilpitön tuodessaan esiin huolensa asiakkaan ottamasta kannasta.

- o tekemällä ristiriitaista tietoa koskevia tiedusteluja ja hakemalla lisää tilintarkastusevidenssiä vastatakseen huoliin tiedoista, jotka saattavat olla olennaisesti vääriä tai harhaanjohtavia, jotta hän pystyisi tekemään asiantuntevia päätöksiä kyseisissä olosuhteissa asianmukaisesta toimintatavasta.
- o osoittamalla sellaista luonteen lujuuutta, että hän toimii asianmukaisella tavalla, vaikka kohtaisi painostusta toimia toisin tai vaikka siten toimimisesta saattaisi aiheutua mahdollisia henkilökohtaisia tai organisaatiota koskevia kielteisiä seurauksia. Toimimiseen asianmukaisella tavalla kuuluu, että:
 - (a) pidetään kiinni omasta näkökannasta, kun kohdataan dilemmoja ja hankalia tilanteita; tai
 - (b) haastetaan toisia sen mukaan kuin ja silloin kun se on kyseisissä olosuhteissa perusteltua,
 olosuhteisiin nähden asianmukaisella tavalla.

Näin tehdessään tilintarkastusammattilainen toteuttaa tilintarkastusevidenssin kriittistä arviointia, joka myötävaikuttaa ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen.

- *Objektiivisuus* edellyttää, että tilintarkastusammattilainen käyttää ammatillista harkintaa tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa ilman, että sitä vaarantaisivat:
 - (a) ennakoasenteet;
 - (b) eturistiriidat; tai
 - (c) henkilöiden, organisaatioiden, teknologian tai muiden tekijöiden liiallinen vaikutus tai liiallinen luottaminen niihin.

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 virheellisyysriskit asianmukaisesti;
 - (b) suunnittelemalla ja suorittamalla asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä; ja
 - (c) soveltamalla relevanttia tietämystä arvioidessaan kriittisesti, onko tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se tarkoitukseen soveltuva kyseisissä olosuhteissa.

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

OSA 2 – MUUT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

	sivu
Luku 200 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen – muut tilintarkastusammattilaiset	38
Luku 210 Eturistiriidat	43
Luku 220 Informaation tuottaminen ja esittäminen	46
Luku 230 Riittävä asiantuntemus	51
Luku 240 Taloudelliseen raportointiin ja päätöksentekoon liittyvät taloudelliset intressit, kompensatio ja kannustimet	53
Luku 250 Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	55
Luku 260 Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	61
Luku 270 Paine rikkoa peruseriaatteita	71

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 perusperiaatteiden noudattamisen vaarantavia uhkia. Siksi muiden tilintarkastusammattilaisten täytyy käsitteellisen viitekehksen 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 raportoisesta, 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 vastatakseen 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 kappaleen 120.13 A3 mukaisesti. Esimerkkejä toimenpiteistä, joihin saatetaan ryhtyä, ovat seuraavien käyttöönotto, toimeenpano ja valvonta:
- etiikkaa koskevat koulutusohjelmat.
 - johtamisprosessit sekä suoriutumisarvioinnit ja palkitsemisperusteet, jotka edistävät eettistä kulttuuria.
 - 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 tavaran- tai palveluntoimittaja tarjoaa lahjaa tai erityiskohtelua tilintarkastusammattilaiselle
- (b) Oman työn tarkastamisen uhat
- tilintarkastusammattilainen määrittää liiketoimintojen yhdistämiseen sovellettavan asianmukaisen kirjanpitokäsittelyn tehtyään ostopäätöstä tukevan toteutettavuus selvityksen.
- (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 peruseriaatteiden 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 kommunikimaan heitä huolestuttavista eettisistä asioista johdon ylemmille tasoille ilman rangaistuksen pelkoa.
 - periaatteet ja menettelytavat, joilla aikaansaadaan ja seurataan henkilöstön suoriutumisen laatua.
 - yrityksen valvontajärjestelmät tai muut valvontarakenteet ja vahvat sisäiset kontrollit.
 - rekrytointimenettelyt, joissa painotetaan kyvykkään ja pätevän henkilöstön valitsemista.
 - toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen sekä niiden muutosten oikea-aikainen kommunikointi koko henkilöstölle sekä tällaisia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja koskevan asianmukaisen koulutuksen järjestäminen.
 - etiikkaa ja menettelytapoja koskevat periaatteet.
- 200.7 A4 Tilintarkastusammattilaiset saattavat harkita juridisen neuvonnan hankkimista silloin, kun he uskovat, että työnantajaorganisaatiossa on esiintynyt tai tulee edelleen esiintymään toisten henkilöiden epäeettistä käyttäytymistä tai toimintaa.

Uhkiin vastaaminen

- 200.8 A1 Luvuissa 210–270 kuvataan tiettyjä uhkia, joita saattaa syntyä harjoitettaessa ammatillista toimintaa, ja esitetään esimerkkejä toimenpiteistä, joilla saatetaan vastata tällaisiin uhkiin.
- 200.8 A2 Ääritilanteissa, joissa uhat aiheuttaneita olosuhteita ei ole mahdollista poistaa eikä ole käytettävissä tai ei pystytä käyttämään varotoimia uhan vähentämiseksi 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 työnantajaorganisaation 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.
- 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 työnantajaorganisaation 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 täyttynyt.

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, tavaran tai palvelun toimittaja, asiakas, lainanantaja, osakkeenomistaja tai jokin muu osapuoli.

210.3 Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevanteja 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 Esimerkkejä olosuhteista, joista saattaa aiheutua eturistiriita, 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 tavarán- tai palveluntoimittajan 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 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) 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 tehdäksään 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 tai 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. Informaatioon 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.
- sisäisille tarkastajille ja tilintarkastajille annettava informaatio.
- riskianalyysit.
- yleiseen ja erityiseen käyttöön tarkoitettut 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 johtaa 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;
- (d) oltava jättämättä mitään pois tarkoituksena tehdä informaatiosta harhaanjohtavaa tai vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla sopimukseen tai sääntelyyn liittyviin lopputulemiin;
- (e) vältettävä henkilöiden, organisaatioiden tai teknologian liiallista vaikutusta tai liiallista luottamista niihin; ja
- (f) oltava tietoinen vinoumien riskeistä.

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 tuotettaessa tai esittäessä

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, määrittäminen 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 rahoitusta-
pahtumien rakentaminen siten, että varat ja 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 soveltuviissa 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 henkilöiden joko työnantajaorganisaation sisä- tai ulkopuolella tai toisten organisaatioiden 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 koskevista huolesta tilintarkastusammattilaisen esimiehen kanssa ja/tai työnantajaorganisaation johdon asianmukaisen tason tai tasojen taikka hallintoelinten kanssa ja pyydetään kyseisiä henkilöitä ryhtymään asianmukaisiin toimenpiteisiin asian ratkaisemiseksi. Tällaisiin toimenpiteisiin saattavat kuulua:
 - informaation korjauttaminen.
 - jos informaatio on jo annettu aiotuille käyttäjille, tiedottaminen näille oikeasta informaatiosta.
- se, että tutkitaan työnantajaorganisaation toimintaperiaatteita ja menettelytapoja (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 lisätoimenpiteet saattavat olla asianmukaisia edellyttäen, että tilintarkastusammattilainen pysyy tarkkaavaisena salassapitoperiaatteen suhteen:

- seuraavien tahojen konsultointi:
 - relevantti ammatillinen taho.
 - työnantajaorganisaation sisäinen tarkastaja tai tilintarkastaja.
 - juridinen neuvonantaja.
- sen ratkaiseminen, onko olemassa vaatimuksia siitä, että asiasta pitäisi kommunikoida:
 - kolmansille osapuolille, informaation käyttäjät mukaan lukien.
 - sääntely- ja valvontaviranomaisille.

R220.9 Jos tilintarkastusammattilainen kaikki käytettävissä olevat vaihtoehdot hyödynnettyään toteaa, ettei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin ja on syytä uskoa, että informaatio on edelleen harhaanjohtavaa, hänen on kieltäydyttävä tai lakattava olemasta yhdistettynä kyseiseen informaatioon.

220.9 A1 Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastusammattilaisen saattaa olla asianmukaista 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 tuottamiseen 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 uhkiiin 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, kieltäytykö 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 saattaa olla sellaisia perheenjäsenien tai lähisukulaisten taloudellisia intressejä, joista saattaa 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 Kompensaatio- tai kannustinjärjestelyistä aiheutuvia uhkia saattaa muodostua esimiesten tai kollegojen taholta tulevasta suorasta tai epäsuorasta paineesta. Ks. luku 270 *Paine rikkoa peruseriaatteita*.

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 saattaa 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 suorittaessa 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

- 250.4 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 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 muilla oikeudenkäyttöalueilla on esimerkiksi lahjontaan ja korruptioon liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, joissa kielletään etujen tarjoaminen tai vastaanottaminen 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

250.6 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

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.

250.9 A1 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.

250.9 A2 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.

250.9 A3 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.

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

Lisätoimenpiteitä koskeva harkinta

- 250.10 A1 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 täytyisivät.
- 250.10 A2 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

- 250.11 A1 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.
- 250.11 A2 Jos tällainen tarjottava etu on vähäpätöinen ja merkitykseltään vähäinen, mahdollisesti syntyvät uhat ovat hyväksyttävällä tasolla.

- 250.11 A3 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
 - tavar- tai palveluntoimittaja tarjoaa tilintarkastusammattilaiselle osa-aikaista työsuhdetta.
 - läheisyyden uhat
 - tilintarkastusammattilainen vie asiakkaan tai tavar- tai palveluntoimittajan säännöllisesti urheilutapahtumiin.
 - painostuksen uhat
 - tilintarkastusammattilainen vastaanottaa vieraanvaraisuutta, joka voitaisiin kokea luonteeltaan epäasianmukaiseksi, jos se tulisi julkisesti tietoon.
- 250.11 A4 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.
- 250.11 A6 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 tai päätökset, jotka tilintarkastusammattilainen on tehnyt sen henkilön tai organisaation suhteen, jolta tilintarkastusammattilainen on vastaanottanut edun.

- se, että tarjottu etu lahjoitetaan hyväntekeväisyyteen, kun se on saatu, ja siitä tiedotetaan asianmukaisella tavalla 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 perusperiaatteiden 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 vastapuolen 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 puolisolalle 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 viitekehysten soveltaminen

- 250.14 A1 Silloin kun tilintarkastusammattilaisen tietoon tulee kappaleessa R250.12 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 kannustimiin, 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 NOUDATTAMATTA 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 noudattamista 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 toimittamassa tilintarkastusammattilaisen tavoitteena on:
- (a) noudattaa rehellisyyden ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteita;
 - (b) kiinnittää työnantajaorganisaation johdon tai soveltuvin 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 rikoshyöty.
- 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 tuntuvana 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 Joissakin maissa tai joillakin muilla 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 kieltö varoittaa relevanttia osapuolta.

260.6 A1 Kielto varoittaa relevanttia osapuolta saattaa perustua esimerkiksi rahanpesua 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 toteutunutta tai epäilyä noudattamatta jättäminen tuodaan esiin sisäisesti. Näihin toimintaohjeisiin ja menettelytapoihin kuuluvat esimerkiksi eettiset periaatteet tai sisäiset ilmiäntoimemekanismit. 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 epäilyllä 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 toteutunutta tai epäilyä noudattamatta jättäminen, hänen on muodostettava käsitys asiasta. Tähän käsitykseen tulee sisältyä:
- (a) toteutuneen tai epäilyllä noudattamatta jättämisen luonne ja olosuhteet, joissa se on tapahtunut tai saattaa tapahtua;
 - (b) relevanttien säädösten ja määräysten soveltaminen kyseisiin olosuhteisiin; ja

- (c) 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 merkittävyydestä 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 ryhtyttävä 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 työntajaorganisaation, sijoittajien, luotonantajien, työntekijöiden tai yleisön intressiin kohdistuvasta toteutuneesta tai mahdollisesta tuntuvaista haitasta.

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

- tilintarkastusammattilainen epäilee näiden osallistuvan tai aikovan osallistua johonkin säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen tai hänellä on siitä näyttöä.
- nämä eivät vastoin säädökseen tai määräykseen perustuvaa vaatimusta ole raportoineet tai antaneet lupaa raportoida asiasta asiaankuuluvalla viranomaiselle kohtuullisen ajan kuluessa.

R260.18 Vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen on käytettävä ammatillista harkintaa päättäessään lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta sekä niiden luonteesta ja laajuudesta. Tätä päätöstä tehdessään tilintarkastusammattilaisen on otettava huomioon, tekisikö järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti sen johtopäätöksen, että tilintarkastusammattilainen on toiminut asianmukaisella tavalla yleisen edun mukaisesti.

260.18 A1 Lisätoimenpiteitä, joihin vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen saattaa ryhtyä, ovat esimerkiksi:

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

260.18 A2 Eroaminen työntajaorganisaation palveluksesta ei korvaa ryhtymistä muihin toimenpiteisiin, jotka saattavat olla tarpeen vastuullisessa asemassa olevan tilintarkastusammattilaisen tämän luvun mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueillä saattaa kuitenkin olla rajoitteita tilintarkastusammattilaisen käytettävissä oleville lisätoimenpiteille. Tällaisissa olosuhteissa eroaminen saattaa olla ainoa käytettävissä oleva tapa toimia.

Neuvojen pyytäminen

260.19 A1 Koska asian arvioimiseen saattaa kuulua monimutkaisia analyyseja ja harkintaan perustuvia ratkaisuja, vastuullisessa asemassa oleva tilintarkastusammattilainen 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 kostotoimia 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 soveltamisalaa kuuluvasta säädösten ja määräysten toteutuneesta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä seuraavat seikat:

- mistä asiassa on kyse.
- tulokset keskusteluista tilintarkastusammattilaisen esimiehen, johdon ja soveltuvissa 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 kohdistamasta paineesta saattaa aiheutua yhden tai useamman perusperiaatteen noudattamista vaarantava painostuksen uhka tai muu uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohejista, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisoheistus**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:

- eturistiriitihin liittyvä paine:
 - paine sellaisen lähisukulaisen taholta, joka on tehnyt tarjouksen toimiakseen tilintarkastusammattilaisen työntäjäorganisaation tavarantoimittajana, 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 raportointiin 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 investointiohjelmiä 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 kannustinjärjestelyihin osallistumisesta mahdollisesti hyötyvien, taholta tuleva paine tulosmittareiden manipuloimiseen.

Ks. myös 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 tavarantoimittajilta 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.*

- palkkioiden tasoon liittyvä paine:
 - tilintarkastusammattilaisen toiseen tilintarkastusammattilaiseen kohdistama paine ammatillisten palvelujen tuottamiseen sellaisella palkkiotasolla, joka ei mahdollista riittäviä ja asianmukaisia resursseja (mukaan lukien henkilöresurssit ja tekniset ja intellektuaaliset resurssit) palvelujen suorittamiseen teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.

Ks. myös luku 330 *Palkkiot ja muuntyyppiset korvaukset.*

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 pyrkiä myksenä ratkaista asia.

- keskusteleminen asiasta tilintarkastusammattilaisen esimiehen kanssa, jos esimies ei ole paineen aiheuttaja.
- asian vieminen ylemmälle tasolle työnantajaorganisaatiossa, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa 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 TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

	sivu
Luku 300 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen – ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset	76
Luku 310 Eturistiriidat	83
Luku 320 Asiakkuudet ja toimeksiannot	89
Luku 321 Toinen mielipide.	94
Luku 325 Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja muiden asianmukaisten läpikäyntien suorittajien objektiivisuus	95
Luku 330 Palkkiot ja muuntyyppiset korvaukset	98
Luku 340 Tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus	101
Luku 350 Asiakasvarojen hallussapito	107
Luku 360 Toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen	108

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 viitekehysten 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*, luvut 900–999, 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 tavarantoimittajan 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 tavarantoimittajan 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.

- Henkilöllä, jota harkitaan asianmukaiseksi läpikäynnin suorittajaksi uhkaan vastaavana varotoimenä, on läheinen suhde työn suorittaneeseen henkilöön.

(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 ylennys toteudu, ellei tilintarkastusammattilainen hyväksy epäasiannukaista 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:

- asiakkaaseen ja sen toimintaympäristöön; ja
- 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:

- tilintarkastusasiakas ja onko tilintarkastusasiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö;
- varmennusasiakas, joka ei ole tilintarkastusasiakas; vai
- 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 mahdolliset 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, vastaavtko käytetyt varoitimet tunnistettuihin uhkiin edelleen tarkoitetulla tavalla.

Näissä tilanteissa saattaa olla niin, että toimenpiteet, jotka on jo otettu käyttöön varoitimena, eivät enää vastaa uhkiin tehokkaasti. Näin ollen käsitteellisen viitekehysten soveltaminen edellyttää, että tilintarkastusammattilainen arvioi uhat uudelleen ja vastaa niihin sen mukaisesti. (Viittaus: kappaleet R120.9 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 varoitoimista

300.8 A2 Varoitimet vaihtelevat tosiseikoista ja olosuhteista riippuen. Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat tietyissä olosuhteissa olla uhkiin vastaavia varoitoimia, 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 tuotettaessa 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 tuotetun 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 täyttynyt.

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
- (a) tilintarkastusammattilainen tuottaa tiettyyn seikkaan liittyvää ammatillista palvelua kahdelle tai useammalle asiakkaalle, joiden intressit kyseisen seikan suhteen ovat ristiriitaiset; tai
 - (b) 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 saattaa aiheutua eturistiriita, 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 arvonmäärittysten 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 varmennusraportin tuottaminen lisenssin antajalle, kun samanaikaisesti annetaan lisenssin saajalle neuvoja maksettavista rahamääristä.
- se, että asiakasta neuvotaan sijoittamaan liiketoimintaan, jossa esimerkiksi tilintarkastusammattilaisen puolisoilla 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 perusperiaatteen noudattamista vaarantava uhka. Tällaisiin toimenpiteisiin tulee kuulua, että tunnistetaan:

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

310.5 A1 Tehokas ristiriitojen tunnistamisprosessi auttaa tilintarkastusammattilaisista 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 asiakaskansioihin.
- 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 osapuolilta.

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 relevanteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Asiakkaan ja toimeksiannon hyväksyminen

Yleistä

- 320.3 A1 Rehellisyyden tai ammatillisen käyttäytymisen periaatteiden noudattamisesta 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 hallintoelimestä 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 kohteesta.
- kokemus relevanteista sääntelyyn perustuvista tai raportointia koskevista vaatimuksista.
- toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka tilintarkastusyhteisö on ottanut käyttöön osana laadunhallintajärjestelmää laadunhallintastandardien, kuten ISQM 1:n, mukaisesti ja joilla vastataan laaturiskeihin, jotka liittyvät tilintarkastusyhteisön kykyyn suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.
- palkkioiden taso ja se, missä määrin palkkioissa huomioidaan tarvittavat resurssit, kun otetaan huomioon tilintarkastusammattilaisen kaupalliset ja markkinointia koskevat prioriteetit.

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 pätevyyden 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 pätevyyden 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 jotain 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 hänellä velvollisuus keskustella asiakkaan asioista ehdolla olevan tilintarkastajan kanssa, riippuu toimeksiannon luonteesta ja:
- siitä, onko nykyisellä tai edellisellä tilintarkastajalla asiakkaalta saatu lupa keskusteluun; ja
 - tällaista kommunikointia ja tiedon antamista koskevista lakisäateisistä ja eettisistä vaatimuksista, jotka saattavat olla erilaisia eri maissa tai muilla 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:

- 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
- 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 Jatkuvässä asiakastoimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen on määräjain tarkasteltava sitä, jatketaanko toimeksiannoa.

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 MIELIPIDE

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 325**TOIMEKSIANTOKOHTAISEN LAADUN LÄPIKÄYNNIN SUORITTAJAN JA MUIDEN ASIANMUKAISTEN LÄPIKÄYNTIEN SUORITTAJIEN OBJEKTIIVISUUS****Johdanto**

- 325.1 Tilintarkastusammattilaisten täytyy noudattaa peruseriaatteita ja soveltaa luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.
- 325.2 Sellaisen henkilön nimittämisestä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi, joka on osallistunut läpikäynnin kohteena olevaan työhön tai jolla on läheisiä suhteita kyseisen työn suorittamisesta vastaaviin henkilöihin, saattaa aiheutua objektiivisuuden periaatteen noudattamista vaarantavia uhkia.
- 325.3 Tämä luku sisältää erityistä soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan objektiivisuuteen liittyen.
- 325.4 Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on myös esimerkki kappaleessa 300.8 A4 kuvatusta asianmukaisesta läpikäynnin suorittajasta. Tämän vuoksi tähän lukuun sisältyvää soveltamisohjeistusta saatetaan soveltaa olosuhteissa, joissa tilintarkastusammattilainen nimittää asianmukaisen läpikäynnin suorittajan läpikäymään tehtyä työtä tunnistettuihin uhkiin vastaavana varotoimena.

Soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 325.5 A1 Laadukkaat toimeksiannot saavutetaan, kun toimeksiannot suunnitellaan ja suoritetaan ja niistä raportoidaan ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. ISQM 1:ssä määrätään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksista, jotka koskevat sen laadunhallintajärjestelmää, ja vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön toimenpiteitä toimeksiannon suorittamiseen liittyviin laaturiskeihin vastaamiseksi. Tällaisiin vastaamistoimenpiteisiin kuuluu ISQM 2:n mukaisia toimeksiantokohtaisia laadun läpikäyntejä koskevien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen luominen.
- 325.5 A2 Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

Uhkien tunnistaminen

325.6 A1 Seuraavat ovat esimerkkejä olosuhteista, joissa saattaa aiheutua toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi nimitetyn tilintarkastusammattilaisen objektiivisuutta vaarantavia uhkia:

- (a) Oman intressin uhka
 - Kaksi toimeksiannosta vastuullista henkilöä toimivat kumpikin toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajana toistensa toimeksiannoissa.
- (b) Oman työn tarkastamisen uhka
 - Tilintarkastusammattilainen toimii toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajana tilintarkastustoimeksiannossa toimittuaan aiemmin toimeksiannosta vastuullisena henkilönä.
- (c) Läheisyyden uhka
 - Tilintarkastusammattilaisella, joka toimii toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajana, on läheinen suhde toiseen toimeksiantoon osallistuvaan henkilöön tai hän on tällaisen henkilön perheenjäsen.
- (d) Painostuksen uhka
 - Tilintarkastusammattilainen, joka toimii toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajana toimeksiannossa, on sellaisessa raportointilinjassa, että hän raportoi suoraan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle.

Uhkien arvioiminen

325.7 A1 Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi nimitettävän henkilön objektiivisuutta vaarantavien uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- Henkilön rooli ja senioriteetti.
- Henkilön ja muiden toimeksiantoon osallistuvien henkilöiden välisen suhteen luonne.
- Se, kuinka kauan henkilö osallistui aiemmin toimeksiantoon, ja henkilön rooli.
- Se, milloin henkilö osallistui viimeksi toimeksiantoon ennen hänen nimittämistään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi, ja toimeksiannon olosuhteissa myöhemmin tapahtuneet relevantit muutokset.
- Sellaisten asioiden luonne ja monimutkaisuus, jotka edellyttivät henkilöltä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja hänen osallistuaan aiemmin toimeksiantoon.

Uhkiin vastaaminen

- 325.8 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa poistaa painostuksen uhan, on raportointivelvoitteiden siirtäminen toiselle henkilölle tilintarkastusyhteisön sisällä.
- 325.8 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla oman työn tarkastamisen uhaan vastaava varotoimi, on riittävän pitkä ajanjakso (jäähdyttelyaika) ennen kuin toimeksiantoon osallistunut henkilö nimitetään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi.

Jäähdyttelyaika

- 325.8 A3 ISQM 2:ssa vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa asetetaan kelpoisuusehdoksi kahden vuoden pituinen jäähdyttelyaika ennen kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa vastaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tehtävän. Tällä mahdollistetaan objektiivisuuden periaatteen noudattaminen ja laadukkaiden toimeksiantojen yhdenmukainen suorittaminen.
- 325.8 A4 ISQM 2:ssa vaadittu jäähdyttelyaika on erotettava lukuun 540 sisältyvistä partnereiden rotaatiota koskevista vaatimuksista, jotka on suunniteltu välttämään riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin, joita aiheutuu pitkäaikaisesta yhteydestä tilintarkastusasiakkaaseen, ja jäähdyttelyaika ei muuta kyseisiä rotaatiota koskevia vaatimuksia.

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 muita korvauksia koskevien järjestelyjen tasosta ja luonteesta saattaa aiheutua yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantavia uhkia. Tämä luku sisältää erityistä soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tällaisissa olosuhteissa.

Soveltamisohjeistus**Palkkioiden taso**

- 330.3 A1 Palkkioiden taso saattaa vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen kykyyn suorittaa ammatillisia palveluja teknisten ja 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 määrittämisen perusteesta ja siitä, mitä ammatillisia palveluja palkkiot kattavat.
 - se, onko palkkion tason määrännyt riippumaton kolmas osapuoli, kuten sääntelytaho.
- 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 määrätymisperuste.
 - tiedottaminen tilintarkastusammattilaisen suorittamasta työstä ja palkkion perusteesta aiotuille käyttäjille.
 - laadunhallinnan toimintaperiaatteet 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 jatkuvalla asiakkaalla 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 suosittelukorvauksista tai välityspalkkioista, jotka on maksettu toiselle tilintarkastusammattilaiselle tai saatu tältä palvelujen tai tuotteiden suosittelemisesta, 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 suosittelukorvauksiksi 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 saattaa 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 suorittaessa 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 muilla oikeudenkäyttöalueilla on esimerkiksi lahjontaan ja korruptioon liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, joissa kielletään etujen tarjoaminen tai vastaanottaminen 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

340.6 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.

340.9 A1 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.

340.9 A2 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.

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

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

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

Lisätoimenpiteitä koskeva harkinta

- 340.10 A1 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.
- 340.10 A2 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

- 340.11 A1 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, ettei ole todellista eikä koettua tarkoitusta vaikuttava 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.
- 340.11 A4 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 tuottaessa.
- 340.11 A6 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 ylemmän johdon tai muun tilintarkastusyhteisössä eettisten sääntöjen noudattamisesta vastaavan henkilön valvomaan taikka asiakkaan 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 asianmukaisella tavalla esimerkiksi tilintarkastusyhteisön ylempään johtoon kuuluvalle 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 tarkoitus vaikuttaa tilintarkastusammattilaisen tai nykyisen tai mahdollisen asiakkaan käyttäytymiseen epäasianmukaisella tavalla, vaikka perheenjäsen tai lähisukulainen noudattaisi kappaleen R340.13 mukaista neuvoa.

Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen

- 340.14 A1 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 kuuluvalle 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 laissa sallitaan tämä, 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 NOUDATTAMATTA 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 soveltuvisissa tapauksissa hallintoelinten huomiota asiaan ja näin pyrkiä:
 - (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 rikoshyöty.
 - 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 yleisön terveyden tai turvallisuuden.

R360.6

Joissakin maissa tai joillakin muilla 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 kielto 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 toimeksiannon 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 soveltuviissa 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 säädöksessä tai määräyksessä edellytetään 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 viranomaiselle; 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 säätää tai määrätä aika, jonka kuluessa niiden toteutunut tai epäilty noudattamatta jättäminen on raportoitava asiaankuuluvalla viranomaiselle.

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 säädöksessä tai määräyksessä sitä kielletä:

- (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. lakisäateistä 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 kommunikointivaatimusta 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 konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta, hänen on harkittava, saattaako asia olla relevantti konsernin yhden tai useamman sellaisen osan kannalta:

- (a) jonka taloudelliseen informaatioon kohdistetaan työtä konsernitilinpäätöksen 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 kommunikoiduksi henkilöille, jotka suorittavat konsernin kyseisiin osiin kohdistuvaa työtä, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä. Tarvittaessa konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on järjestettävä asianmukaisten tiedustelujen tekeminen (joko johdolle tai julkisesti saatavilla olevan tiedon pohjalta) siitä, onko kappaleissa R360.17(b) tarkoitettu konsernin osa (tai ovatko kyseisessä kappaleessa tarkoitettut konsernin osat) tilintarkastuksen kohteena, ja jos ovat, varmistettava 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.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko lisätoimenpiteitä

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

360.19 A1 Relevantteja huomioon 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 epäilyistä 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 soveltuviissa 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 soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyyteen.
- siitä, onko säädösten ja määräysten toteutuneen tai epäillyn 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 saattaa johtua, ettei tilintarkastusammattilainen enää luota johdon ja soveltuviissa 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 muilla 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 jättämisestä 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 säädöksessä tai määräyksessä kielletä 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 kommunikointia.
- 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 vaihtoehdoista 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.

- 360.25 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 tuntuvaa 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 epäilystä 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-standardeissa edellytetään 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 säädöksellä tai määräyksellä estetä 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 epäiltyä 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 soveltuviissa 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 saattaa kuulua:

- 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.

360.36 A3 Relevantteja huomioon otettavia seikkoja harkittaessa, ilmoitetaanko asia-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 R360.36 määrätyn velvollisuuden.

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

	sivu
Luku 400 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	126
Luku 410 Palkkiot	143
Luku 411 Palkitsemis- ja arviointiperiaatteet	158
Luku 420 Lahjat ja vieraanvaraisuus	159
Luku 430 Oikeudenkäynti tai sen uhka	160
Luku 510 Taloudelliset intressit	161
Luku 511 Lainat ja takaukset	166
Luku 520 Liikesuhteet	168
Luku 521 Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	170
Luku 522 Viimeaikainen työskentely tilintarkastusasiakkaan palveluksessa .	174
Luku 523 Toimiminen tilintarkastusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa	176
Luku 524 Työskenteleminen tilintarkastusasiakkaan palveluksessa	177
Luku 525 Tilapäiset henkilöstökomennukset	181
Luku 540 Henkilöstön pitkäaikainen yhteys tilintarkastusasiakkaaseen (mukaan lukien partnereiden rotaatio)	183
Luku 600 Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle	190
Alaluku 601 – Laskenta- ja kirjanpitoalvelut	201
Alaluku 602 – Hallinnolliset palvelut	204
Alaluku 603 – Arvonmäärittämispalvelut	205
Alaluku 604 – Veropalvelut	207
Alaluku 605 – Sisäisen tarkastuksen palvelut	217
Alaluku 606 – IT-järjestelmäpalvelut	220
Alaluku 607 – Oikeudenkäyntiin liittyvät tukipalvelut	223
Alaluku 608 – Lakipalvelut	226

Alaluku 609 – Rekryointipalvelut	229
Alaluku 610 – Yritysjärjestelypalvelut	231
Luku 800 Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevat kertomukset, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot) .	234

KANSAINVÄLISET RIIPPUMATTOMUUSSTANDARDIT (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, ellei toisin mainita. 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 ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä tilintarkastusyhteisön suorittamia tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia varten. Osana tätä laadunhallintajärjestelmää tilintarkastusyhteisön on ISQM 1:n mukaan asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten mukaisten velvollisuuksien täyttämistä, riippumattomuus mukaan luettuna. ISQM 1:n mukaan relevantteja eettisiä vaatimuksia ovat ne, jotka koskevat tilintarkastusyhteisöä, sen henkilöstöä ja soveltuissa tapauksissa muita tahoja, joihin sovelletaan tilintarkastusyhteisöä ja sen toimeksiantoja koskevia riippumattomuusvaatimuksia. ISA- ja ISRE-standardeissa asetetaan velvollisuuksia toimeksiannoista vastuullisille henkilöille ja toimeksiantotiimeille tilintarkastustoimeksiannon ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tasolla. Velvollisuuksien jatkuminen tilintarkastusyhteisössä riippuu sen koosta, rakenteesta ja organisaatiosta. Useissa tämän osan kohdissa ei määrätä riippumattomuuteen liittyvien toimenpiteiden osalta nimenomaisia velvollisuuksia tilintarkas-

tusyhteisössä toimiville henkilöille vaan sen sijaan viitataan yksinkertaisuuden vuoksi ”tilintarkastusyhteisöön”. Tilintarkastusyhteisö osoittaa operatiivisen vastuun riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta jo(i)llekin henkilö(i)lle ISQM 1:n mukaisesti. Lisäksi yksittäinen tilintarkastusammattilainen vastaa omaa toimintaansa, intressejään tai suhteitaan 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 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 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 tilintarkastotoimeksiantoja 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 määritettyihin – yhteisöihin liittyvän yleisen edun laajuutta. Tilintarkastusyhteisöjä kannustetaan ratkaisemaan, käsitelläänkö myös muita yhteisöjä tai tiettyi-

hin ryhmiin kuuluvia yhteisöjä yleisen edun kannalta merkittävänä yhteisöinä, koska niillä on suuri määrä erilaisia etutahoja. Huomioon otettaviin tekijöihin kuuluvat:

- liiketoiminnan luonne, kuten omaisuudenhoitajan ominaisuudessa tapahtuva omaisuuserien hallussapito suurelle joukolle 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 tilintarkastustoimeksiannon liittyvät riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastatakseen niihin.

Johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamista koskeva kielto

R400.13 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa hoitaa tilintarkastusasiakkaan johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää.

400.13 A1 Johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä ovat yhteisön valvonta, johtaminen ja ohjaaminen, mukaan lukien päätösten tekeminen henkilöressurssien, rahoituksen sekä teknisten, aineellisten ja aineettomien resurssien hankkimisesta, käyttämisestä ja valvonnasta.

400.13 A2 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hoitaa tilintarkastusasiakkaan johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, tästä aiheutuu oman

työn tarkastamisen, oman intressin ja läheisyyden uhkia. Johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta saattaa aiheutua myös asian ajamisen uhka, koska tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tulee liian läheisesti yhdistetyksi johdon näkemyksiin ja intresseihin.

400.13 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 määrittäminen.
- 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 antamista 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, käyttöönotosta, seu-rannasta tai ylläpidosta.

400.13 A4 Sillä edellytyksellä, että kappaletta R400.14 noudatetaan, neuvojen ja suositusten antaminen tilintarkastusasiakkaan johdon auttamiseksi tehtävien sä hoitamisessa ei ole johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamista. Neuvojen ja suositusten antamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka ja sitä käsitellään luvussa 600.

R400.14 Kun harjoitetaan tilintarkastusasiakkaaseen kohdistuvaa ammatillista toimintaa, 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 toimenpiteitä. Tällainen henkilö, joka mieluiten kuuluu ylempään johdoton, ymmärtää:
 - (i) toimenpiteiden tavoitteet, luonteen ja tulokset; ja

- (ii) asiakkaan ja tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön velvollisuudet.

Henkilöllä ei kuitenkaan tarvitse olla toimenpiteiden suorittamiseen tai uudelleensoorittamiseen tarvittavaa erityisasiantuntemusta.

- (b) valvoo toimenpiteitä ja arvioi suoritettujen toimenpiteiden tulosten riittävyttä asiakkaan tarkoituksiin.
- (c) ottaa vastuun mahdollisista toimista, joihin ryhdytään toimenpiteiden tulosten perusteella.

[Kappaleet 400.15–400.19 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Lähipiiriyhteisöt

R400.20 Tilintarkastusasiakkaaseen, joka on listattu yhteisö, 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 määräysvalta. Kun tilintarkastustiimi tietää tai sillä on syytä uskoa, että jokin suhde tai olosuhde, johon liittyy asiakkaan mikä tahansa muu lähipiiriyhteisö, on relevantti arviotaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta asiakkaasta, tilintarkastustiimin on otettava kyseinen lähipiiriyhteisö huomioon tunnistessaan 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 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.

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 aiempien tilikausien aikana 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 kestoajana.

400.31 A2 Yksi tällaisissa olosuhteissa huomioon otettava tekijä on se, saattavatko tuotetun palvelun tulokset olla osa kirjanpitoaineistoa, taloudellista raportointia koskevia sisäisiä kontroleja tai tilinpäätöstä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, tai saattavatko palvelun tulokset vaikuttaa niihin.

400.31 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että muun kuin varmennuspalvelun suorittaneita ammattilaisia ei nimetä toimeksiantotiimiin.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi tilintarkastustyön tai muun kuin varmennuspalvelun sen mukaan kuin on asianmukaista.
- 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.

400.31 A4 Riippumattomuutta vaarantava uhka, joka aiheutuu siitä, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa muun kuin varmennuspalvelun ennen tilintarkastustoimeksiannon kestoajan alkamista tai ennen sen tilinpäätöksen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, kattamaa ajanjaksoa, poistuu tai vähentyy hyväksyttävälle tasolle, jos tällaisen palvelun tuloksia on käytetty tai ne on toteutettu ajanjaksona, jonka osalta toinen tilintarkastusyhteisö suorittaa tilintarkastuksen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R400.32 Tilintarkastusyhteisö ei saa hyväksyä valintaa sellaisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaksi, jolle tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö on ennen tällaista valintaa tuottanut muuta kuin varmennuspalvelua, josta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka siihen tilinpäätökseen liittyen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, jollei:

- (a)** tällaisen palvelun tuottaminen pääty ennen tilintarkastustoimeksiannon kestoajan alkamista;
- (b)** tilintarkastusyhteisö ryhdy toimenpiteisiin sen riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin vastaamiseksi; ja

- (c) tilintarkastusyhteisö päädy siihen, että järkevän ja asiaa tuntevan kolmannen osapuolen näkökulmasta katsottuna tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta vaarantavat uhat on poistettu tai tullaan poistamaan tai on vähennetty tai tullaan vähentämään hyväksyttävälle tasolle.

400.32 A1 Toimenpiteisiin, joiden järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli saattaa katsoa poistavan riippumattomuutta vaarantavat uhat, joita aiheutuu muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta yleisen edun kannalta merkittäväle yhteisölle, tai vähentämään ne hyväksyttävälle tasolle ennen valintaa kyseisen yhteisön tilintarkastajaksi, kuuluvat esimerkiksi:

- se, että palvelun tulokset olivat olleet tilintarkastustoimenpiteiden kohteena edellisen tilintarkastusyhteisön suorittaman edellisen vuoden tilinpäätöksen tilintarkastuksen aikana.
- se, että tilintarkastusyhteisö antaa tilintarkastusammattilaisen, joka ei työskentele tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavassa tilintarkastusyhteisössä, kohdistaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin tavoitteen mukaisen läpikäynnin ensimmäiseen tilintarkastustoimeksiantoon, johon oman työn tarkastamisen uhka vaikuttaa.
- se, että yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö antaa ketjun ulkopuoliselle toiselle tilintarkastusyhteisölle toimeksiannon:
 - (i) muun kuin varmennuspalvelun tulosten arvioimisesta; tai
 - (ii) palvelun suorittamisesta uudelleen

tarvittavassa laajuudessa, jotta tämä toinen tilintarkastusyhteisö voi ottaa vastuun kyseisen palvelun tuloksesta.

[Kappaleet 400.33–400.39 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 näissä säännöissä, sovellettavissa ammatillisissa standardeissa, säädöksissä tai määräyksissä ei sitä edellytetä, 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 laajemat 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) käytettävä 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 laadunhallinnan toimintaperiaatteet 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 kokonaisuuteen kuuluville 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: kappale 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 laadunhallinnan toimintaperiaatteilla ja menettelytavoilla tarkoitetaan niitä periaatteita ja menettelytapoja, jotka on suunniteltu ja otettu käyttöön ja joiden mukaan toimitaan 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 myynninedistämisineistossa 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 varmennustoimeksi-antoja 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 tosiasia-

kuulu laajempaan kokonaisuuteen, jonka tarkoituksena on yhteistyö. Näin ollen nämä kaksi yhteisöä eivät ole samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä.

[Kappaleet 400.55–400.59 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 suoritettavat toimenpiteet 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:

- intessin tai suhteen luonne ja merkittävyys.
- lähipiirisuhteen luonne ja merkittävyys (esimerkiksi se, 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 laadun läpikäynnistä 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 toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin tavoitteen mukaisen 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:

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

Jos objektiivisuus edelleen vaarantuu

R400.75 Vaikka kaikki kappaleiden R400.71–R400.74 vaatimukset täyttyisivät, 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:

- mahdolliset kappaleessa 400.70 A1 yksilöidyt intressit tai suhteet, joista ei luovuta yhdistymisen tai yrityskaupan toteutumiseen mennessä, sekä syyt, joiden vuoksi niistä ei luovuta;
- sovelletut siirtymätoimenpiteet;
- tulokset hallintoelinten kanssa käydyistä keskusteluista; ja
- syyt siihen, miksi aiemmista ja nykyisistä intresseistä ja 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 muulla oikeudenkäyttöalueella;
- (c) viipymättä kommunikoitava rikkomuksesta toimintaperiaatteidensa ja menettelytapojensa mukaisesti:
 - (i) toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle;
 - (ii) henkilölle, jolla on operatiivinen vastuu riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta;
 - (iii) muulle asiaankuuluvalla henkilöstöllä tilintarkastusyhteisössä ja soveltuvissa 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 järkevää 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 laadunhallintajärjestelmä, joka on suunniteltu vastaamaan riippumattomuusvaatimuksiin. 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.
- se, 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 määrä-

ysten 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 raportoinnille.

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 arvioi-
dessaan 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 Luku 330 sisältää soveltamisohjeistusta, joka on relevanttia sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun palkkioita ja muita korvauksia koskevien järjestelyjen tasosta ja luonteesta saattaa aiheutua yhden tai useamman peruseriaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä tilintarkastusasiakkailta veloitetavista palkkioista aiheutuvien riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

- 410.3 A1 Ammatillisia palveluja koskevista palkkioista neuvotellaan yleensä tilintarkastusasiakkaan kanssa ja tilintarkastusasiakas yleensä maksaa ne, mistä saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Tämä käytäntö on tilinpäätöksen aiottujen käyttäjien yleisesti tunnustama ja hyväksymä.
- 410.3 A2 Kun tilintarkastusasiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sidosryhmillä on korkeampia odotuksia tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden suhteen. Koska läpinäkyvyyden avulla voidaan antaa paremmin tietoa hallintoelinten ja useiden eri sidosryhmien näkemysten ja päätösten pohjaksi, tässä luvussa määrätään palkkioihin liittyvän informaation esittämisestä sekä tilintarkastusasiakkaina olevien yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen hallintoelimille että yleisemmin kyseisten yhteisöjen sidosryhmille.
- 410.3 A3 Tässä luvussa tilintarkastuspalkkioihin luetaan palkkiot tai muuntotyypit korvaukset tilinpäätöksen tilintarkastuksesta tai yleisluonteisesta tarkastuksesta. Kun viitataan tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevaan palkkioon, tähän ei kuulu mahdollista palkkiota erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastuksesta tai tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta. (Viittaus: kappaleet R410.23(a), 410.25 A1 ja R410.31(a)).

Tilintarkastusasiakkaan maksamat palkkiot

- 410.4 A1 Silloin kun palkkioista neuvotellaan tilintarkastusasiakkaan kanssa ja tilintarkastusasiakas maksaa ne, tästä aiheutuu riippumattomuutta vaarantava oman intressin uhka ja saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantava painostuksen uhka.

410.4 A2 Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen edellyttää, että ennen kuin tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hyväksyy tilintarkastusasiakasta koskevan tilintarkastustoimeksiannon tai minkä tahansa muun tilintarkastusasiakasta koskevan toimeksiannon, tilintarkastusyhteisö tekee ratkaisun siitä, ovatko asiakkaalle ehdotetuista palkkioista aiheutuvat riippumattomuutta vaarantavat uhat hyväksyttävällä tasolla. Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen edellyttää myös, että tilintarkastusyhteisö arvioi tällaiset uhat uudelleen, kun tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuu muutoksia tilintarkastusta koskevan toimeksiannon kestoaikana.

410.4 A3 Arvioitaessa niiden uhkien tasoa, joita aiheutuu silloin kun tilintarkastusasiakas maksaa tilintarkastusta tai mitä tahansa muuta toimeksiantoa koskevia palkkioita, relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palkkioiden taso ja se, missä määrin palkkioissa huomioidaan tarvittavat resurssit, kun otetaan huomioon tilintarkastusyhteisön kaupalliset ja markkinointia koskevat prioriteetit.
- mahdolliset tilintarkastuspalkkioiden ja muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevien palkkioiden väliset yhteydet ja molempien osien suhteellinen suuruus.
- se, missä määrin palvelua koskevan palkkion taso ja palvelun lopputulos ovat mahdollisesti riippuvaisia toisistaan.
- se, koskeeko palkkio tilintarkastusyhteisön vai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottamia palveluja.
- palkkion taso tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottaman palvelun yhteydessä.
- tilintarkastusyhteisön ja samaan ketjuun kuuluvien yhteisöjen toiminnan rakenne ja kompensatiojärjestelyt.
- asiakkaan tai kolmannen osapuolen, joka antaa asiakkaalle suosituksen palveluntarjoajasta, merkitys tilintarkastusyhteisölle, samaan ketjuun kuuluvalle yhteisölle, partnerille tai toimistolle.
- asiakkaan luonne, kuten esimerkiksi se, onko asiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
- asiakkaan suhde lähipiiriyhteisöihin, joille tuotetaan muita palveluja kuin tilintarkastusta, esimerkiksi silloin, kun kyseinen lähipiiriyhteisö on sisaryhteisö.
- hallintoelinten osallistuminen tilintarkastajan valintaan ja palkkioista sopimiseen ja se, minkä verran ne ja asiakkaan johto selvästi painottavat tilintarkastuksen laatua ja palkkioiden kokonaistasoa.
- se, onko palkkion tason määrännyt riippumaton kolmas osapuoli, kuten sääntelytaho.

- se, tarkastaako riippumaton kolmas osapuoli, kuten valvontataho, tilintarkastusyhteisön tilintarkastustyön laadun.

410.4 A4 Myös kappaleessa 120.15 A3 kuvatut ehdot, toimintaperiaatteet ja menettelytavat (erityisesti laadunhallintajärjestelmä, jonka tilintarkastusyhteisö on suunnitellut ja ottanut käyttöön IAASB:n antamien laadunhallintastandardien mukaisesti) saattavat vaikuttaa arvioon siitä, ovatko riippumattomuutta vaarantavat uhat hyväksyttävällä tasolla.

410.4 A5 Seuraavissa vaatimuksissa ja seuraavassa soveltamisohjeistuksessa mainitaan olosuhteita, joita saattaa olla tarpeen arvioida tarkemmin tehtäessä ratkaisua siitä, ovatko uhat hyväksyttävällä tasolla. Näiden olosuhteiden osalta soveltamisohjeistuksessa esitetään esimerkkejä lisätekijöistä, jotka saattavat olla relevantteja arvioitaessa uhkia.

Tilintarkastuspalkkioiden taso

410.5 A1 Tilintarkastusasiakkaalta veloitettavien palkkioiden määrittäminen on – riippumatta siitä, koskevatko ne tilintarkastusta vai muita palveluja – tilintarkastusyhteisön tekemä liiketoimintaa koskeva päätös, jossa otetaan huomioon kyseisen toimeksiannon kannalta relevantit tosiseikat ja olosuhteet, mukaan lukien teknisten ja ammatillisten standardien vaatimukset.

410.5 A2 Arvioitaessa tilintarkastusasiakkaan maksaman tilintarkastuspalkkion tasosta aiheutuvien oman intressin ja painostuksen uhkien tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- tilintarkastusyhteisön kaupalliset perustelut tilintarkastuspalkkiolle.
- se, onko asiakkaan taholta tullut tai tulee sen taholta kohtuuttomia paineita tilintarkastuspalkkion alentamiseksi.

410.5 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei osallistu tilintarkastustoimeksiantoon, arvioi ehdotetun palkkion kohtuullisuutta ottaen huomioon toimeksiannon laajuuden ja monimutkaisuuden.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut tilintarkastustoimeksiantoon, käy läpi tehdyn työn.

Muiden tilintarkastusasiakkaalle tuotettavien palvelujen vaikutus

R410.6 Ellei kappaleesta R410.7 muuta johdu, tilintarkastusyhteisö ei saa antaa sen, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muita palveluja kuin tilintarkastusta, vaikuttaa tilintarkastuspalkkioon.

410.6 A1 Tilintarkastuspalkkio kuvastaa yleensä useita seikkoja, kuten kappaleessa 410.23 A1 yksilöityjä seikkoja. Muiden palvelujen tuottaminen tilintarkas-

tusasiakkaalle ei ole kuitenkaan asianmukainen huomioon otettava seikka tilintarkastuspalkkiota määritettäessä.

R410.7 Kappaleesta R410.6 poiketen tilintarkastusyhteisö saa ottaa tilintarkastuspalkkiota määrittäessään huomioon kustannussäästöt, jotka on saavutettu sen kokemuksen ansiosta, joka on saatu tuotettaessa tilintarkastusasiakkaalle muita palveluja kuin tilintarkastusta.

Ehdolliset palkkiot

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

R410.9 Tilintarkastusyhteisö ei saa veloittaa tilintarkastustoimeksiannosta ehdollista palkkiota suoraan eikä epäsuorasti.

R410.10 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; tai
- (c) kyseisen muun kuin varmennuspalvelun lopputulos ja sen myötä palkkion määrä riippuu sellaisesta tulevaisuudesta tai sillä hetkellä tehtävästä harkintaan perustuvasta ratkaisusta, joka liittyy tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen rahamäärän tilintarkastukseen.

410.10 A1 Kappaleissa R410.9 ja R410.10 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, se saattaa kuitenkin vaikuttaa oman intressin uhan tasoon.

410.10 A2 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- mahdollisten palkkiomäärien vaihteluväli.
- se, määrittääkö jokin asianmukaiset valtuudet omaava taho lopputuloksen, josta ehdollinen palkkio riippuu.
- tietojen antaminen tilintarkastusyhteisön suorittamasta työstä ja palkkion perusteesta aiotuille käyttäjille.

- palvelun luonne.
- tapahtuman tai liiketoimen vaikutus tilinpäätökseen.

410.10 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 tehdyn työn.
- asiakkaan etukäteisen kirjallisen suostumuksen saaminen palkkion perusteesta.

Yhteenlasketut palkkiot – Muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevat palkkiot suhteessa tilintarkastuspalkkioon

410.11 A1 Silloin kun suuri osa tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvien yhteisöjen tilintarkastusasiakkaalta veloittamista palkkioista muodostuu muiden palvelujen kuin tilintarkastuksen tuottamisesta asiakkaalle, tämä saattaa vaikuttaa oman intressin uhan tasoon, koska ollaan huolestuneita joko tilintarkastustoimeksiannon tai muiden palvelujen tuottamisen mahdollisesta menettämisestä. Tällaisista olosuhteista saattaa myös aiheutua painostuksen uhka. Yksi huomioon otettava seikka on myös näkemys siitä, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö keskittyy muuta kuin tilintarkastusta koskevaan suhteeseen, mistä saattaa aiheutua tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantava uhka.

410.11 A2 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevat palkkiot suhteessa tilintarkastuspalkkioon.
- sen ajan pituus, jona muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevat palkkiot ovat olleet suuret suhteessa tilintarkastuspalkkioon.
- muiden palvelujen kuin tilintarkastuksen luonne, laajuus ja tarkoitus, mukaan lukien:
 - se, ovatko ne jatkuvia palveluja.
 - se, edellytetäänkö säädöksessä tai määräyksessä, että tilintarkastusyhteisö suorittaa kyseiset palvelut.

410.11 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin oman intressin tai painostuksen uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut tilintarkastukseen tai muuhun palveluun kuin tilintarkastukseen, käy läpi relevantin tilintarkastustyön.
- se, että tilintarkastusasiakkaalle tuotettavien muiden palvelujen kuin tilintarkastuksen laajuutta rajoitetaan.

Yhteenlasketut palkkiot – Erääntyneet palkkiot

- 410.12 A1 Oman intressin uhan tasoon saattaa vaikuttaa tilanne, jossa palkkiot, jotka tilintarkastusasiakas maksaa tilintarkastuksesta tai muista palveluista kuin tilintarkastuksesta, ovat erääntyneet tilintarkastustoimeksiannon kestoajana.
- 410.12 A2 Yleensä odotetaan, että tilintarkastusyhteisö saa maksusuorituksen tällaisista palkkioista, ennen kuin tilintarkastuskertomus annetaan.
- 410.12 A3 Tällaisen oman intressin uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- erääntyneiden palkkioiden merkitys tilintarkastusyhteisölle.
 - sen ajan pituus, jonka palkkiot ovat olleet erääntyneinä.
 - tilintarkastusyhteisön arvio tilintarkastusasiakkaan kyvystä ja halukkuudesta maksaa erääntyneet palkkiot.
- 410.12 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- osasuorituksen saaminen erääntyneistä palkkioista.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut tilintarkastustoimeksiantoon, käy läpi tilintarkastustyön.
- R410.13** Kun merkittävä osa tilintarkastusasiakkaalta saatavista erääntyneistä palkkioista on pitkän aikaa maksamatta, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava:
- (a) saattavatko erääntyneet palkkiot olla verrattavissa asiakkaalle annettuun lainaan, missä tapauksessa sovelletaan lukuun 511 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta; ja
- (b) onko asianmukaista, että tilintarkastusyhteisö valitaan uudelleen tai se jatkaa tilintarkastustoimeksiannossa.

Yhteenlasketut palkkiot – Riippuvuus palkkioista*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

- 410.14 A1 Silloin kun tilintarkastuslausunnon antavan tilintarkastusyhteisön yhdeltä tilintarkastusasiakkaalta saamat yhteenlasketut palkkiot muodostavat suuren osan kaikista kyseisen tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, riippuvuus kyseiseltä asiakkaalta tilintarkastuksesta ja muista palveluista saatavista palkkioista ja huoli niiden mahdollisesta menettämisestä vaikuttavat oman intressin uhan tasoon ja aiheuttavat painostuksen uhan.
- 410.14 A2 Laskiessaan tilintarkastusyhteisön yhteenlaskettuja palkkioita tilintarkastusyhteisö saattaa käyttää edelliseltä tilikaudelta saatavilla olevaa taloudellista informaatiota ja arvioida osuuden kyseisen informaation perusteella, jos se on asianmukaista.

- 410.14 A3 Tällaisten oman intressin ja painostuksen uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusyhteisön toiminnan rakenne.
 - se, odotetaanko tilintarkastusyhteisön laajentavan toimintaansa siten, että riippuvuus kyseisestä tilintarkastusasiakkaasta vähenee.
- 410.14 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei työskentele tilintarkastusyhteisössä, käy läpi tilintarkastustyön.
 - se, että tilintarkastusasiakkaalle tuotettavien muiden palvelujen kuin tilintarkastuksen laajuutta rajoitetaan.
 - tilintarkastusyhteisön asiakaskunnan laajentaminen kyseisestä asiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.
 - muille asiakkaille tuotettavien palvelujen laajentaminen.
- 410.14 A5 Oman intressin tai painostuksen uhka syntyy silloin, kun yhdeltä tilintarkastusasiakkaalta tilintarkastusyhteisölle kertyvät palkkiot muodostavat suuren osan tilintarkastusyhteisön yksittäisen partnerin tai yksittäisen toimiston myyntituotoista.
- 410.14 A6 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusasiakkaan laadullinen ja määrällinen merkitys kyseiselle partnerille tai toimistolle.
 - se, missä määrin kyseisen partnerin tai kyseisen toimiston partnereiden saama kompensatio riippuu kyseiseltä asiakkaalta kertyvistä palkkioista.
- 410.14 A7 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin oman intressin tai painostuksen uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut tilintarkastustoimeksiantoon, käy läpi tilintarkastustyön.
 - sen varmistaminen, että kyseiseltä asiakkaalta kertyvät palkkiot eivät vaikuta merkittävästi kyseisen partnerin saamaan kompensatioon.
 - se, että kyseisen partnerin tai toimiston tilintarkastusasiakkaalle tuotettavien muiden palvelujen kuin tilintarkastuksen laajuutta rajoitetaan.
 - kyseisen partnerin tai toimiston asiakaskunnan laajentaminen kyseisestä asiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.
 - kyseisen partnerin tai toimiston muille asiakkaille tuottamien palvelujen laajentaminen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R410.15 Silloin kun tilintarkastusasiakkaalta, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, saadut yhteenlasketut palkkiot ovat – tai ovat todennäköisesti – viitenä peräkkäisenä vuotena enemmän kuin 30 % kaikista tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, saattaako jompikumpi seuraavista toimenpiteistä olla varotoimi aiheutuvien uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, ja jos näin on, käytettävä sitä:

- (a) ennen kuin annetaan tilintarkastuslausunto viidennen vuoden tilinpäätöksestä, tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavaan tilintarkastusyhteisöön nähden ulkopuolinen tilintarkastusammattilainen käy läpi viidennen vuoden tilintarkastustyön; tai
- (b) sen jälkeen, kun viidennen vuoden tilinpäätöksestä on annettu tilintarkastuslausunto, ja ennen kuin kuudennen vuoden tilinpäätöksestä annetaan tilintarkastuslausunto, tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavaan tilintarkastusyhteisöön nähden ulkopuolinen tilintarkastusammattilainen tai ammatillinen taho käy läpi viidennen vuoden tilintarkastustyön.

R410.16 Jos kappaleessa R410.15 kuvatut yhteenlasketut palkkiot ovat edelleen enemmän kuin 30 %, tilintarkastusyhteisön on kunakin vuonna ratkaistava, saattaako jompikumpi kappaleessa R410.15 mainituista relevantin vuoden toimeksiannon osalta sovellettavista toimenpiteistä olla varotoimi niihin uhiin vastaamiseksi, joita aiheutuu tilintarkastusyhteisön asiakkaalta saamista yhteenlasketuista palkkioista, ja jos näin on, käytettävä sitä.

R410.17 Kun kaksi tai useampia tilintarkastusyhteisöjä on saanut toimeksiannon asiakkaan tilinpäätöksen tilintarkastuksesta, toisen tilintarkastusyhteisön osallistumista tilintarkastukseen saadaan pitää kunakin vuonna kappaleen R410.15 kohdassa (a) mainittua toimenpidettä vastaavana toimenpiteenä, jos:

- (a) kappaleessa R410.15 tarkoitetut olosuhteet koskevat vain yhtä tilintarkastuslausunnon antavista tilintarkastusyhteisöistä; ja
- (b) kukin tilintarkastusyhteisö tekee riittävästi työtä ottaakseen täyden vastuun tilintarkastuslausunnosta.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R410.18 Silloin kun tilintarkastusasiakkaana olevalta yleisen edun kannalta merkittävältä yhteisöltä saadut yhteenlasketut palkkiot ovat – tai ovat todennäköisesti – kahtena peräkkäisenä vuotena enemmän kuin 15 % kaikista tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava, saattaako tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavaan tilintarkastusyhteisöön nähden ulkopuolisen tilintarkastusammattilaisen ennen toisen vuoden tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon antamista suorittama toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin tavoitteen mukainen läpikäynti ("lausunnon antamista edeltävä läpikäynti") olla varotoimi uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, ja jos näin on, käytettävä sitä.

R410.19 Kun kaksi tai useampia tilintarkastusyhteisöjä on saanut toimeksiannon asiakkaan tilinpäätöksen tilintarkastuksesta, toisen tilintarkastusyhteisön osallistumista tilintarkastukseen saadaan pitää kunakin vuonna kappaleessa R410.18 mainittua toimenpidettä vastaavana toimenpiteenä, jos:

- (a) kappaleessa R410.18 tarkoitetut olosuhteet koskevat vain yhtä tilintarkastuslausunnon antavista tilintarkastusyhteisöistä; ja
- (b) kukin tilintarkastusyhteisö tekee riittävästi työtä ottaakseen täyden vastuun tilintarkastuslausunnosta.

R410.20 Ellei kappaleesta R410.21 muuta johdu, tilintarkastusyhteisön on – jos kappaleessa R410.18 kuvatut olosuhteet jatkuvat viiden peräkkäisen vuoden ajan – lakettava toimimasta tilintarkastajana sen jälkeen, kun viidettä vuotta koskeva tilintarkastuslausunto on annettu.

R410.21 Kappaleesta R410.20 poiketen tilintarkastusyhteisö saa jatkaa tilintarkastajana viiden peräkkäisen vuoden jälkeen, jos tähän on yleinen etu huomioon ottaen pakottava syy, edellyttäen, että:

- (a) tilintarkastusyhteisö konsultoi sääntely- tai valvontatahoa tai ammattillista tahoa kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella ja tämä on samaa mieltä siitä, että tilintarkastusyhteisön jatkaminen tilintarkastajana olisi yleisen edun mukaista; ja
- (b) ennen kuin annetaan tilintarkastuslausunto kuudennen vuoden ja mahdollisen tätä myöhemmän vuoden tilinpäätöksestä, tilintarkastusyhteisö antaa tilinpäätöstä koskevan lausunnon antavaan tilintarkastusyhteisöön nähden ulkopuoliselle tilintarkastusammattilaiselle toimeksiannon lausunnon antamista edeltävän läpikäynnin suorittamisesta.

410.21 A1 Yksi tekijä, josta saattaa aiheutua pakottava syy, on se, ettei ole olemassa varteenotettavia vaihtoehtoisia tilintarkastusyhteisöjä, jotka suorittaisivat kyseisen tilintarkastustoimeksiannon, kun otetaan huomioon asiakkaan liiketoiminnan luonne ja sijainti.

Tilintarkastusasiakkaina olevilta yleisen edun kannalta merkittäviltä yhteisöiltä veloittavia palkkioita koskevan informaation läpinäkyvyys

Kommunikointi palkkioihin liittyvästä informaatiosta hallintoelinten kanssa

410.22 A1 Se, että tilintarkastusyhteisö kommunikoi hallintoelinten kanssa palkkioihin liittyvästä informaatiosta (sekä tilintarkastuksen että muiden palvelujen kuin tilintarkastuksen osalta), auttaa hallintoelimiä tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden arvioinnissa. Tähän liittyvä tehokas kommunikointi mahdollistaa myös kaksisuuntaisen avoimen näkemysten ja informaation vaihdon esimerkiksi niistä odotuksista, joita hallintoelimillä saattaa olla tilintarkastustyön laajuuden ja kattavuuden ja tilintarkastuspalkkioon kohdistuvan vaikutuksen suhteen.

Tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevat palkkiot

R410.23 Ellei kappaleesta R410.24 muuta johdu, tilintarkastusyhteisön on kommunikotava oikea-aikaisesti tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelinten kanssa:

- (a) palkkioista, jotka tilintarkastusyhteisölle tai samaan ketjuun kuuluville yhteisöille on maksettu tai maksetaan sen tilinpäätöksen tilintarkastuksesta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon; ja
- (b) siitä, ovatko kyseisten palkkioiden tasosta aiheutuvat uhat hyväksyttävällä tasolla, ja jos eivät ole, toimenpiteistä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tai joihin se aikoo ryhtyä vähentääkseen tällaiset uhat hyväksyttävälle tasolle.

410.23 A1 Tällaisen kommunikoinnin tavoitteena on taustan ja kontekstin antaminen niille palkkioille, jotka koskevat sen tilinpäätöksen tilintarkastusta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, sen mahdollistamiseksi, että hallintoelimet voivat arvioida tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta. Kommunikoitavien seikkojen luonne ja laajuus riippuvat tosiseikoista ja olosuhteista, ja kommunikoitaviin seikkoihin saattavat kuulua esimerkiksi:

- seikat, jotka vaikuttavat palkkioiden tasoon, kuten:
 - tilintarkastusasiakkaan toimintojen mittakaava, monimutkaisuus ja maantieteellinen laajuus.
 - se, että käytetty aika tai aika, joka odotetaan käytettäväksi, on oikeassa suhteessa tilintarkastuksen laajuuteen ja monimutkaisuuteen.
 - tilintarkastusta suorittaessa käytetyistä tai kulutetuista muista resursseista aiheutuneet kustannukset.
 - kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimisprosessien laatu.
- ehdotettujen tai veloitettavien palkkioiden muutokset tilintarkastuksen aikana ja tällaisten muutosten syyt.
- tilintarkastuksen kannalta relevanttien säädösten ja määräysten ja ammatillisten standardien muutokset, jotka ovat vaikuttaneet palkkioihin.

410.23 A2 Tilintarkastusyhteisöä kannustetaan antamaan tällaista informaatiota niin pian kuin käytännössä on mahdollista ja kommunikoidaan ehdotetuista muutoksista sen mukaan kuin on asianmukaista.

R410.24 Kappaleesta R410.23 poiketen tilintarkastusyhteisö saa päättää, ettei se kommunikoi kappaleessa R410.23 tarkoitettua informaatiota sellaisen yhteisön hallintoelimille, jonka toinen yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö omistaa täysin (välittömästi tai välillisesti), edellyttäen, että:

- (a) yhteisö yhdistellään kyseisen toisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön laatimaan konsernitilinpäätökseen; ja

- (b) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö antaa lausunnon kyseisestä konsernitilinpäätöksestä.

Muita palveluja koskevat palkkiot

R410.25 Ellei kappaleesta R410.27 muuta johdu, tilintarkastusyhteisön on kommunikotava oikea-aikaisesti tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisön hallintoelinten kanssa:

- (a) sellaisista muista kuin kappaleen R410.23 kohdan (a) mukaisesti esitettävistä palkkioista, jotka veloitetaan asiakkaalta tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottamista palveluista sen tilinpäätöksen kattamalta ajanjaksolta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tätä tarkoitusta varten tällaisiin palkkioihin on sisällyttävä vain asiakkaalta ja sen sellaisilta lähipiiriyhteisöiltä veloittavat palkkiot, joissa asiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta ja jotka yhdistellään siihen tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon; ja
- (b) kuten kappaleessa 410.11 A1 mainitaan, silloin kun tilintarkastusyhteisö on havainnut, että muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevien palkkioiden suhde tilintarkastuspalkkioon vaikuttaa riippumattomuutta vaarantavan oman intressin uhan tasoon tai siitä aiheutuu riippumattomuutta vaarantava painostuksen uhka:
- (i) siitä, ovatko tällaiset uhat hyväksyttävällä tasolla; ja
- (ii) jos eivät ole, toimenpiteistä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tai joihin se aikoo ryhtyä vähentääkseen tällaiset uhat hyväksyttävälle tasolle.

410.25 A1 Tällaisen kommunikoinnin tavoitteena on taustan ja kontekstin antaminen muita palveluja koskeville palkkioille sen mahdollistamiseksi, että hallintoelimet voivat arvioida tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta. Kommunikoitavien seikkojen luonne ja laajuus riippuvat tosiseikoista ja olosuhteista, ja kommunikoitaviin seikkoihin saattavat kuulua esimerkiksi:

- säädöksessä tai määräyksessä edellytetyjä muita palveluja koskevien palkkioiden määrä.
- tuotettujen muiden palvelujen luonne ja niihin liittyvät palkkiot.
- informaatio hallintoelinten hyväksymien yleisten toimintaperiaatteiden mukaisesti tuotettujen palvelujen luonteesta ja näihin palveluihin liittyvistä palkkioista.
- kappaleen R410.25 kohdassa (a) tarkoitettujen palkkioiden suhde niiden palkkioiden yhteismäärään, jotka tilintarkastusyhteisö ja samaan ketjuun kuuluvat yhteisöt veloittavat sen tilinpäätöksen tilintarkastuksesta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

R410.26 Tilintarkastusyhteisön on kommunikoitava kappaleen R410.25 kohdassa (a) vaadittavan kommunikoinnin yhteydessä sellaisista muista kuin kappaleen R410.23 kohdan (a) mukaisesti esitettävistä palkkioista, jotka tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottamista palveluista veloitetaan mahdollisilta muilta lähipiiriyhteisöiltä, joissa tilintarkastusasiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta, kun tilintarkastusyhteisö tietää tai sillä on syytä uskoa, että tällaiset palkkiot ovat relevantteja arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta.

410.26 A1 Tekijöihin, joita tilintarkastusyhteisö saattaa ottaa huomioon tehdessään ratkaisun siitä, ovatko sellaiset muut kuin kappaleen R410.23 kohdan (a) mukaisesti esitettävät palkkiot, jotka tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottamista palveluista veloitetaan tällaisilta muilta lähipiiriyhteisöiltä erikseen ja yhdessä, relevantteja arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta, kuuluvat:

- se, missä määrin tilintarkastusasiakas osallistuu tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön valitsemiseen tällaisten palvelujen tuottajaksi, mukaan lukien palkkioista neuvottelu.
- kyseisten muiden lähipiiriyhteisöjen maksamien palkkioiden merkitys tilintarkastusyhteisölle tai samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä.
- kyseisiltä muilta lähipiiriyhteisöiltä saatavat palkkiot suhteessa asiakkaan maksamiin palkkioihin.

R410.27 Kappaleesta R410.25 poiketen tilintarkastusyhteisö saa päättää, ettei se kommunikoi kappaleessa R410.25 tarkoitettua informaatiota sellaisen yhteisön hallintoelimille, jonka toinen yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö omistaa täysin (välittömästi tai välillisesti), edellyttäen, että:

- (a) yhteisö yhdistellään kyseisen toisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön laatimaan konsernitilinpäätökseen; ja
- (b) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö antaa lausunnon kyseisestä konsernitilinpäätöksestä.

Riippuvuus palkkioista

R410.28 Silloin kun tilintarkastusasiakkaana olevalta yleisen edun kannalta merkittävältä yhteisöltä saadut yhteenlasketut palkkiot ovat – tai ovat todennäköisesti – enemmän kuin 15 % kaikista tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, tilintarkastusyhteisön on kommunikoitava hallintoelinten kanssa:

- (a) tästä ja siitä, jatkuuko tilanne todennäköisesti tällaisena;
- (b) aiheutuneisiin uikiin vastaamiseksi käytetyistä varotoimista, joihin kuuluu relevanteissa tapauksissa lausunnon antamista edeltävän läpikäynnin käyttö (viittaus: kappale R410.18); ja
- (c) mahdollisesta ehdotuksesta jatkaa tilintarkastajana kappaleen R410.21 mukaisesti.

Palkkioihin liittyvän informaation julkistaminen

410.29 A1 Kun otetaan huomioon yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyvä yleinen etu, sidosryhmille on hyödyllistä, että ne pysyvät havaitsemaan tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastusasiakkaan väliset ammatilliset suhteet, joiden saatetaan kohtuudella ajatella olevan relevantteja arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta. Useissa maissa tai useilla muilla oikeudenkäyttöalueilla on jo olemassa vaatimuksia siitä, että tilintarkastusasiakas esittää palkkiot, jotka on maksettu ja maksetaan tilintarkastusyhteisölle ja samaan ketjuun kuuluville yhteisöille sekä tilintarkastuksesta että muista palveluista kuin tilintarkastuksesta. Tällaista esittämistä varten muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevat palkkiot on usein jaoteltava eri ryhmiin.

R410.30 Jos säädöksissä ja määräyksissä ei edellytetä, että tilintarkastusasiakas esittää tilintarkastuspalkkiot ja tilintarkastusyhteisölle ja samaan ketjuun kuuluville yhteisöille muista palveluista kuin tilintarkastuksesta maksetut tai maksettavat palkkiot ja informaatiota palkkioita koskevasta riippuvuudesta, tilintarkastusyhteisön on keskusteltava tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelinten kanssa:

- (a) asianmukaiseksi katsomallaan tavalla hyödystä, jonka asiakkaan sidosryhmät saavat siitä, että asiakas esittää tällaista informaatiota, jonka esittämistä ei edellytetä säädöksissä ja määräyksissä, ottaen huomioon informaation ajoitus ja saatavuus; ja
- (b) informaatiosta, joka saattaa lisätä käyttäjien ymmärrystä maksetuista tai maksettavista palkkioista ja niiden vaikutuksesta tilintarkastusyhteisön riippumattomuuteen.

410.30 A1 Esimerkkejä palkkioihin liittyvästä informaatiosta, joka saattaa lisätä käyttäjien ymmärrystä maksetuista tai maksettavista palkkioista ja niiden vaikutuksesta tilintarkastusyhteisön riippumattomuuteen, ovat:

- vertailutiedot tilintarkastusta ja muita palveluja kuin tilintarkastusta koskevista edellisen vuoden palkkioista.
- palvelujen luonne ja kappaleen R410.31 kohdan (b) mukaisesti esitettävät niihin liittyvät palkkiot.
- käytetyt varotoimet, kun asiakkaalta saadut yhteenlasketut palkkiot ovat – tai ovat todennäköisesti – enemmän kuin 15 % kaikista tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista.

R410.31 Kappaleessa R410.30 tarkoitetun hallintoelinten kanssa käytävän keskustelun jälkeen tilintarkastusyhteisön on – siltä osin kuin tilintarkastusasiakkaana oleva yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö ei esitä relevantteja tietoja ja ellei kappaleesta R410.32 muuta johdu – julkistettava:

- (a) palkkiot, jotka tilintarkastusyhteisölle ja samaan ketjuun kuuluville yhteisöille on maksettu tai maksetaan sen tilinpäätöksen tilintarkastuksesta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon;
- (b) sellaiset muut kuin kohdan (a) mukaisesti esitettävät palkkiot, jotka veloitetaan asiakkaalta tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottamista palveluista sen tilinpäätöksen kattamalta ajanjaksolta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tätä tarkoitusta varten tällaisiin palkkioihin on sisällyttävä vain asiakkaalta ja sen sellaisilta lähipiiriyhteisöiltä veloitettavat palkkiot, joissa asiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta ja jotka yhdistellään siihen tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon;
- (c) sellaiset muut kuin kohtien (a) ja (b) mukaisesti esitettävät palkkiot, jotka tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottamista palveluista veloitetaan mahdollisilta muilta lähipiiriyhteisöiltä, joissa tilintarkastusasiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta, kun tilintarkastusyhteisö tietää tai sillä on syytä uskoa, että tällaiset palkkiot ovat relevantteja arvioitaessa tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta; ja
- (d) jos tämä on sovellettavissa, se, että tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaalta saamat yhteenlasketut palkkiot ovat – tai ovat todennäköisesti – kahtena peräkkäisenä vuotena enemmän kuin 15 % kaikista tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, ja vuosi, jona tämä tilanne syntyi ensimmäisen kerran.

410.31 A1 Tilintarkastusyhteisö saattaa myös esittää muuta palkkioihin liittyvää informaatiota, joka lisää käyttäjien ymmärrystä maksetuista tai maksettavista palkkioista ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta, kuten kappaleessa 410.30 A1 kuvatuissa esimerkeissä mainittua informaatiota.

410.31 A2 Kappaleessa 410.26 A1 esitetään tekijöitä, joita tilintarkastusyhteisö saattaa ottaa huomioon tehdessään kappaleen R410.31 kohdassa (c) vaadittavan ratkaisun.

410.31 A3 Esittäessään palkkioihin liittyvää informaatiota kappaleen R410.31 mukaisesti tilintarkastusyhteisö saattaa esittää informaation asianmukaiseksi katsomallaan tavalla, ottaen huomioon informaation ajoitus ja saatavuus sidosryhmien kannalta, kuten esimerkiksi:

- tilintarkastusyhteisön verkkosivustolla.
- tilintarkastusyhteisön avoimuusraportissa.
- tilintarkastuksen laatua koskevassa raportissa.
- kohdennetulla kommunikaatiolla yksittäisille sidosryhmille, esimerkiksi kirjeellä osakkeenomistajille.
- tilintarkastuskertomuksessa.

R410.32 Kappaleesta R410.31 poiketen tilintarkastusyhteisö saa päättää, ettei se julkista kappaleessa R410.31 tarkoitettua informaatiota, joka liittyy:

- (a) emoyritykseen, joka laatii myös konsernitilinpäätöksen, edellyttäen, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö antaa lausunnon kyseisestä konsernitilinpäätöksestä; tai
- (b) toisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön täysin (välittömästi tai välillisesti) omistamaan yhteisöön, edellyttäen, että:
 - (i) yhteisö yhdistellään kyseisen toisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön laatimaan konsernitilinpäätökseen; ja
 - (ii) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö antaa lausunnon kyseisestä konsernitilinpäätöksestä.

Yleisluonteisen tarkastuksen asiakkaiden suhteen huomioon otettavia seikkoja

R410.33 Tässä luvussa asetetaan tilintarkastusyhteisölle vaatimuksia tilintarkastusasiakkaana olevaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä koskevan palkkioihin liittyvän informaation kommunikoimisesta ja palkkioihin liittyvän informaation julkistamisesta siltä osin kuin asiakas ei esitä tällaista informaatiota. Näistä vaatimuksista poiketen tilintarkastusyhteisö saa päättää, ettei se kommunikoi tai esitä tällaista informaatiota, kun yleisluonteisen tarkastuksen asiakas ei ole lisäksi tilintarkastusasiakas.

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 aiheutua 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 palkitsemisuunnitelman tai arviointiprosessin muuttaminen.
 - kyseisen henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä.
- 411.3 A3 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin uhaan vastaava varotoimi, on se, 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 voitonjakojärjestelyjä.

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 merkityksellään vähäinen.

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

- 430.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, 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 intressit

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 varsinainen 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 sijoituspäättökseen, 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 yhdelläkin 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 laajaamisteinen.
 - 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 se, 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 se, 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 uhaan vastaava varotoimi, on se, 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 jäseneneen.
- 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 se, että tilintarkastustiimin jäsen, jolla on henkilökohtainen suhde, siirretään pois tilintarkastustiimistä.
- 510.10 A12 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin uhaan 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 takauksia 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, tavan-

omaisia 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 uhaan vastaava varotoimi, on se, 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 saatava 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

- 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 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 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 epäolennainen 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.
 - 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 se, 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, läheisyyden 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 relevanteja 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 se, 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 muilla 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.
- 524.2 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 varmistettava 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 täytyisivät, 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 samaan ketjuun kuuluvalla yhteisöllä tulee olla toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan tilintarkastustiimin jäseniä vaaditaan ilmoittamaan tilintarkastusyhteisölle tai samaan 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 se, 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 tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö on varmistunut siitä, että:
- (a) tällaista apua annetaan vain lyhyen aikaa;
 - (b) tällainen henkilöstö ei ota hoitaakseen johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä ja tilintarkastusasiakas vastaa tällaisen henkilöstön tehtävien ohjauksesta ja valvonnasta;

- (c) mahdollinen tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön riippumattomuutta vaarantava uhka, joka aiheutuu tällaisen henkilöstön suorittamista ammatillisista palveluista, poistetaan tai käytetään varotoimia tällaisen uhan vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle; ja
- (d) tällainen henkilöstö ei suorita sellaisia ammatillisia palveluja tai osallistu sellaisiin ammatillisiin palveluihin, joiden suorittaminen on eettisissä säännöissä kielletty tilintarkastusyhteisöltä tai samaan ketjuun kuuluvalta yhteisöltä.

LUKU 540**HENKILÖSTÖN PITKÄAIKAINEN YHTEYS
TILINTARKASTUSASIAKKAASEEN (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 nimitetty vastaamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamisesta; tai
- (c) mikään muu keskeisen tilintarkastuspartnerin rooli.

Tehtävässä toimimisaajan 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-tien suostumuksella sallittua toimia keskeisenä tilintarkastuspartnerina enin-

tään 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 muulla 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 huomioon 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 nimitetty vastaamaan toimeksiantokohtaisesta laadun läpikäynnistä 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 tarkoitettussa ominaisuudessa seitsemän vuoden pituisen kertyneen ajanjakson, jäähdyttelyajan on oltava kaksi peräkkäistä vuotta.
- 540.13 A1 Tähän lukuun sisältyvät partnereiden rotaatiota koskevat vaatimukset on erotettava ISQM 2:n mukaan kelpoisuusehdoksi asetettavasta jäähdyttelyajasta, joka vaaditaan ennen kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa vastaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tehtävän, eikä partnereiden rotaatiota koskevilla vaatimuksilla muuteta kyseistä jäähdyttelyaikaa (ks. kappale 325.8 A4).

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 laadun läpikäynnistä 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 laadun läpikäynnin suorittajana 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, jäädyttelyajan 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 jäädyttelyaika

R540.19 Silloin kun säädöksiä tai määräyksiä antava taho (tai tällaisen tahon valtuuttama organisaatio) on asettanut toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle lyhyemmän jäädyttelyajan kuin viisi peräkkäistä vuotta, kappaleissa R540.11, R540.14 ja R540.16(a) määrätyn viiden peräkkäisen vuoden jäädyttelyajan sijaan saadaan jäädyttelyaikana käyttää tätä asetettua aikaa tai kolmea vuotta sen mukaan, kumpi niistä on pidempi, edellyttäen, ettei sovellettava tehtävässä toimimisaika ylitä seitsemää vuotta.

Toimintaa koskevat rajoitukset jäädyttelyaikana

R540.20 Henkilö ei saa relevantin jäädyttelyajan 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 toimimisajan viimeisenä vuotena suoritettuun työhön tai tehtyihin johtopäätöksiin, silloin kun tämä on tilintarkastuksen kanalta 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 ja osaamisensa ja erityisasiantuntemuksensa mukaisesti. Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaille 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 tietyn tyyppisiä muita kuin varmennuspalveluja tilintarkastusasiakkaille, ja osoitetaan, minkä tyyppisiä uhkia tästä saattaa aiheutua.
- 600.4 Osa alaluvuista sisältää vaatimuksia, joissa nimenomaisesti kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä tuottamasta tilintarkastusasiakkaalle tiettyjä palveluja, koska syntyviä uhkia ei ole mahdollista poistaa eikä pystytä käyttämään varotoimia uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.
- 600.5 Uudet liiketoimintakäytännöt, rahoitusmarkkinoiden kehittyminen ja tekniikan muutokset ovat eräitä kehityssuuntia, joista johtuen on mahdotonta laatia kaiken kattavaa luetteloa kaikista niistä muista kuin varmennuspalveluista, joita tilintarkastusyhteisöt ja samaan ketjuun kuuluvat yhteisöt saattavat tuottaa tilintarkastusasiakkaalle. Käsitteellistä viitekehystä ja tämän luvun yleisiä vaatimuksia sovelletaan, kun tilintarkastusyhteisö ehdottaa asiakkaalle sellaisen muun kuin varmennuspalvelun tuottamista, jonka osalta ei ole olemassa erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

Muita kuin varmennuspalveluja koskevat vaatimukset säädöksissä tai määräyksissä

600.6 A1 Kappaleissa R100.6–100.7 A1 esitetään eettisten sääntöjen noudattamiseen liittyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta. Jos maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella on säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamista tilintarkastusasiakkaille ja jotka menevät pidemmälle kuin tässä luvussa määrätyt vaatimukset tai poikkeavat niistä, tilintarkastusyhteisöjen, jotka tuottavat muita kuin varmennuspalveluja, joihin tällaisia säädöksiä ja määräyksiä sovelletaan, pitää olla tietoisia näistä eroista ja noudattaa tiukempia vaatimuksia.

Riski johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamisesta muuta kuin varmennuspalvelua tuottaessa

600.7 A1 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, on olemassa riski siitä, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, jollei tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ole varmistunut siitä, että kappaleen R400.14 vaatimuksia on noudatettu.

Muun kuin varmennuspalvelun tuottamista koskevan toimeksiannon hyväksyminen

R600.8 Ennen kuin tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hyväksyy toimeksiannon muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, tilintarkastusyhteisön on sovellettava käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen riippumattomuutta vaarantavia uhkia, joita saattaa aiheutua kyseisen palvelun tuottamisesta, ja vastatakseen näihin uhiin.

Uhkien tunnistaminen ja arvioiminen

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

600.9 A1 Kappaleessa 120.6 A3 esitetään kuvaus sellaisten uhkien ryhmistä, joita saattaa syntyä, kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua.

600.9 A2 Tunnistettaessa erilaisia uhkia, joita saattaa aiheutua muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, ja arvioitaessa tällaisten uhkien tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne, laajuus, aiottu käyttö ja tarkoitus.
- tapa, jolla palvelu tuotetaan, kuten palveluun osallistuvat henkilöt ja heidän sijaintipaikkansa.

- oikeudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa palvelu tuotetaan.
- se, onko asiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
- asiakkaan johdon ja työntekijöiden erityisasiantuntemuksen taso tuotettavan palvelutyypin osalta.
- se, missä määrin asiakas määrittää merkittävät harkintaa edellyttävät seikat. (Viittaus: kappaleet R400.13–R400.14).
- se, vaikuttaako palvelun lopputulos kirjanpitoaineistoon tai 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 kuvastuvia seikkoja koskevia asianmukaisia rahamääriä tai niiden käsitteilyä.
- 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 kontroleista.
- se, missä määrin palvelun lopputulokseen turvaututaan osana tilintarkastusta.
- muun kuin varmennuspalvelun tuottamiseen liittyvä palkkio.

600.9 A3 Alaluvuissa 601–610 esitetään esimerkkejä lisätekiöistä, jotka ovat relevantteja tunnistettaessa tiettyjen muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta aiheutuvia riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja arvioitaessa tällaisten uhkien tasoa.

Tilinpäätökseen liittyvä olennaisuus

600.10 A1 Olennaisuus on relevantti tekijä arvioitaessa uhkia, joita aiheutuu muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle. 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 käsitykset käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista.

600.10 A2 Silloin kun eettisissä säännöissä nimenomaisesti kielletään muun kuin varmennuspalvelun tuottaminen tilintarkastusasiakkaalle, tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa kyseistä palvelua riippumatta muun kuin varmennuspalvelun lopputuloksen tai tulosten olennaisuudesta sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Neuvojen ja suositusten antaminen

600.11 A1 Neuvojen ja suositusten antamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. Sen ratkaisemiseen, aiheutuuko neuvojen ja suositusten antamisesta oman työn tarkastamisen uhka, kuuluu kappaleen R600.14 mukaisen ratkaisun tekeminen. Kun tilintarkastusasiakas ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö ja kun tunnistetaan oman työn tarkastamisen uhka, tilintarkastusyhteisön täytyy soveltaa käsitteellistä viitekehystä uhan arvioimiseksi ja siihen vastaamiseksi. Jos tilintarkastusasiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sovelletaan kappaleita R600.16 ja R600.17.

Useat samalle tilintarkastusasiakkaalle tuotettavat muut kuin varmennuspalvelut

R600.12 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle useita muita kuin varmennuspalveluja, tilintarkastusyhteisön on harkittava, aiheutuuko – niiden uhkien lisäksi, joita kustakin palvelusta aiheutuu erikseen – tällaisten palvelujen yhteisvaikutuksena riippumattomuutta vaarantavia uhkia tai vaikutuksia tällaisiin uhkiin.

600.12 A1 Kun tilintarkastusyhteisö arvioi niiden riippumattomuutta vaarantavien uhkien tasoa, joita aiheutuu tuottaessa tilintarkastusasiakkaalle useita muita kuin varmennuspalveluja, relevantteihin tekijöihin saattavat kuulua kappaleessa 600.9 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi esimerkiksi:

- se, että useiden palvelujen tuottamisen yhteisvaikutus nostaa sen uhan tasoa, joka aiheutuu kustakin palvelusta erikseen arvioituna.
- se, että useiden palvelujen tuottamisen yhteisvaikutus nostaa minkä tahansa sellaisen uhan tasoa, joka aiheutuu kokonaisuudesta tilintarkastusasiakkaaseen.

Oman työn tarkastamisen uhat

600.13 A1 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, saattaa olla olemassa riski siitä, että tilintarkastusyhteisö tarkastaa omaa tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön työtä ja tästä aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka. Oman työn tarkastamisen uhka on uhka siitä, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei arvioi asianmukaisesti tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivan henkilön aiemmin osana muuta kuin varmennuspalvelua tekemän harkintaan perustuvan ratkaisun tai suorittaman toiminnan tuloksia, joita tilintarkastustiimi käyttää muodostaessaan harkintaan perustuvaa ratkaisua osana tilintarkastusta.

R600.14 Ennen muun kuin varmennuspalvelun tuottamista tilintarkastusasiakkaalle tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön on ratkaistava, saattaako kyseisen palvelun tuottamisesta aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, arvioimalla, onko olemassa riski siitä, että:

- (a) palvelun tulokset tulevat olemaan osa kirjanpitoaineistoa, taloudellista raportointia koskevia sisäisiä kontroleja tai tilinpäätöstä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, tai vaikuttamaan niihin; ja
- (b) sen tilinpäätöksen tilintarkastuksen aikana, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, tilintarkastustiimi arvioi tai hyödyntää tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön kyseistä palvelua tuottaessaan tekemää harkintaan perustuvaa ratkaisua tai suorittamaa toimintaa.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

600.15 A1 Kun tilintarkastusasiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sidosryhmillä on korkeampia odotuksia tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden suhteen. Nämä korkeammat odotukset ovat relevantteja sen järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testin kannalta, jota käytetään arvioitaessa oman työn tarkastamisen uhkaa, joka aiheutuu muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle.

600.15 A2 Kun muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka, kyseistä uhkaa ei ole mahdollista poistaa eikä pystytä käyttämään varotoimia kyseisen uhan vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Oman työn tarkastamisen uhat

R600.16 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa muuta kuin varmennuspalvelua tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, jos kyseisen palvelun tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka liittyen sen tilinpäätöksen tilintarkastukseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. (Viittaus: kappaleet 600.13 A1 ja R600.14).

Neuvojen ja suositusten antaminen

R600.17 Kappaleesta R600.16 poiketen tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa antaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle neuvoja ja suosituksia liittyen tilintarkastuksen aikana esiin tulleeseen informaatioon tai esiin tulleisiin asioihin edellyttäen, että tilintarkastusyhteisö:

- (a) ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää (viittaus: kappaleet R400.13 ja R400.14); ja

- (b)** soveltaa käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen riippumattomuutta vaarantavia uhkia, joissa on kyse muista kuin oman työn tarkastamisen uhista ja joita saattaa aiheutua kyseisten neuvojen antamisesta, ja vastatakseen näihin uhkiin.

600.17 A1 Esimerkkejä neuvoista ja suosituksista, joita saatetaan antaa tilintarkastuksen aikana esiin tulleeseen informaatioon tai esiin tulleisiin asioihin liittyen, ovat:

- neuvot tilinpäätösstandardeista tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.
- neuvot taloudellisten ja kirjanpitoa koskevien kontrollien sekä tilinpäätökseen ja siinä esitettäviin tietoihin sisältyvien lukujen määrittämisessä käytettävien menetelmien asianmukaisuudesta.
- ehdotukset tilintarkastushavainnoista aiheutuviksi oikaiseviksi pääkirjanpitovienneiksi.
- keskustelut taloudellista raportointia ja prosesseja koskevista sisäisistä kontrolleista tehdyistä havainnoista ja parannussuositukset.
- keskustelut siitä, miten tilien täsmäytysongelmat ratkaistaan.
- neuvot konsernissa sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden noudattamisesta.

Uhkiin vastaaminen

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

600.18 A1 Kappaleisiin R120.10–120.10 A2 sisältyy vaatimus ja soveltamisohjeistus, jotka ovat relevantteja vastattaessa riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin, mukaan lukien kuvaus varotoimista.

600.18 A2 Riippumattomuutta vaarantavat uhat, joita aiheutuu muun kuin varmenuspalvelun tai useiden palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, vaihtelevat tilintarkastustoimeksiannon tosiseikoista ja olosuhteista sekä palvelun luonteesta riippuen. Tällaisiin uhkiin saatetaan vastata käyttämällä varotoimia tai muuttamalla ehdotetun palvelun laajuutta.

600.18 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritetun palvelun.
- etukäteisen päätöksen hankkiminen palvelun lopputuloksesta asiaan kuuluvalta viranomaiselta (esimerkiksi veroviranomaiselta).

- 600.18 A4 Saattaa olla niin, ettei ole käytettävissä varotoimia, joilla uhat, joita aiheuttaa muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, voitaisiin vähentää hyväksyttävälle tasolle. Tällaisessa tilanteessa käsitteellisen viitekehityksen soveltaminen edellyttää, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö:
- (a) muuttaa ehdotetun palvelun laajuutta poistaakseen uhkia aiheuttavat olosuhteet;
 - (b) kieltäytyy sellaisesta palvelusta tai lopettaa sellaisen palvelun, josta aiheutuu uhkia, joita ei ole mahdollista poistaa tai vähentää hyväksyttävälle tasolle; tai
 - (c) lopettaa tilintarkastustoimeksiannon.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa muista kuin varmennuspalveluista

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 600.19 A1 Kappaleet 400.40 A1 ja 400.40 A2 ovat relevantteja, kun tilintarkastusyhteisö kommunikoi hallintoelinten kanssa muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

- 600.20 A1 Kappaleissa R600.21–R600.23 vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö kommunikoi yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelinten kanssa ennen kuin tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön kanssa samaan yritysraakenteeseen kuuluville yhteisöille muita kuin varmennuspalveluja, joista saattaa aiheutua uhkia, jotka vaarantavat tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä. Kommunikoinnin tarkoituksena on mahdollistaa se, että yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimet valvovat tehokkaasti kyseisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittavan tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta.
- 600.20 A2 Tällaisten vaatimusten noudattamisen helpottamiseksi tilintarkastusyhteisö saattaa sopia yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelinten kanssa prosessista, joka koskee sitä, milloin ja kenen kanssa tilintarkastusyhteisö kommunikoi. Tällaisessa prosessissa saatetaan:
- luoda ehdotettua muuta kuin varmennuspalvelua koskeva informaation antamismenettely, joka saattaa perustua yksittäiseen toimeksiantoon, yleisiin toimintaperiaatteisiin tai mihin tahansa muuhun sovittavaan perusteeseen.
 - yksilöidä yhteisöt, joihin prosessia sovellettaisiin ja joihin saattaa kuulua muita yritysraakenteeseen kuuluvia yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä.

- yksilöidä sellaiset palvelut, joita voidaan tuottaa kappaleessa R600.21 tunnistetuille yhteisöille ilman hallintoelinten erityistä hyväksyntää, jos hallintoelimet hyväksyvät yleisenä toimintaperiaatteena sen, että nämä palvelut eivät ole tämän luvun mukaan kiellettyjä ja että niistä ei aiheutuisi tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta vaarantavia uhkia tai – jos tällaisia uhkia aiheutuisi – ne olisivat hyväksyttävällä tasolla.
- selvittää, miten useiden samaan yritysrakenteeseen kuuluvien yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen hallintoelimet ovat ratkaisseet sen, mille taholle palvelujen hyväksymistä koskeva oikeus on annettava.
- luoda menettelytapa, jota on noudatettava silloin kun sellaisen informaation antaminen, jota hallintoelimet tarvitsevat arvioidakseen, saattaako ehdotetusta palvelusta aiheutua tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta vaarantava uhka, on kielletty ammatillisissa standardeissa, säädöksissä tai määräyksissä tai sitä on rajoitettu niissä tai se saattaa johtaa arkaluonteisen tai luottamuksellisen informaation antamiseen.
- määrittellä, miten asiat, jotka eivät kuulu prosessin piiriin, saatetaan ratkaista.

R600.21

Ennen kuin yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hyväksyy toimeksiannon muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta:

- (A) kyseiselle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle;
- (B) yhteisölle, joka käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa kyseisessä yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä; tai
- (C) yhteisölle, jossa kyseinen yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa,

tilintarkastusyhteisön on, jollei asiaa ole jo käsitelty luotaessa prosessia, josta on sovittu hallintoelinten kanssa:

- (a) ilmoitettava yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimille, että tilintarkastusyhteisö on päätenyt siihen, että palvelun tuottaminen:
 - (i) ei ole kiellettyä; ja
 - (ii) ei aiheuta uhkaa, joka vaarantaisi tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajana, tai että mahdolliset tunnistetut uhat ovat hyväksyttävällä tasolla tai – jos eivät ole – tullaan poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle; ja

- (b) annettava yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimille informaatiota, jotta ne pystyvät tekemään asiantuntevan arvion palvelun tuottamisen vaikutuksesta tilintarkastusyhteisön riippumattomuuteen.

600.21 A1 Esimerkkejä informaatiosta, jota saatetaan antaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimille tiettyyn muuhun kuin varmennuspalveluun liittyen, ovat:

- tuotettavan palvelun luonne ja laajuus.
- ehdotetun palkkion perusta ja määrä.
- silloin, kun tilintarkastusyhteisö on tunnistanut riippumattomuutta vaarantavia uhkia, joita saattaa aiheutua ehdotetun palvelun tuottamisesta, peruste tilintarkastusyhteisön arvioinnille siitä, että uhat ovat hyväksyttävällä tasolla, tai – jos näin ei ole – toimenpiteet, joihin tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ryhtyy riippumattomuutta vaarantavien uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle taholle.
- se, aiheutuuko useiden palveluiden tuottamisen yhteisvaikutuksena riippumattomuutta vaarantavia uhkia tai muutoksia aiemmin tunnistettujen uhkien tasoon.

R600.22 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa muuta kuin varmennuspalvelua kappaleessa R600.21 tarkoitetulle yhteisölle, jolleivät yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimet ole olleet samaa mieltä joko kyseisten hallintoelinten kanssa sovitun prosessin mukaisesti tai tietyn palvelun osalta:

- (a) tilintarkastusyhteisön johtopäätöksestä, jonka mukaan palvelun tuottamisesta ei aiheudu uhkaa, joka vaarantaisi tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajana, tai jonka mukaan mahdolliset tunnistetut uhat ovat hyväksyttävällä tasolla tai – jos eivät ole – ne tullaan poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle; ja
- (b) kyseisen palvelun tuottamisesta.

R600.23 Kappaleista R600.21 ja R600.22 poiketen silloin, kun sovellettavissa ammatillisissa standardeissa, säädöksissä tai määräyksissä kielletään tilintarkastusyhteisöä antamasta informaatiota ehdotetusta muusta kuin varmennuspalvelusta yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimille, tai silloin, kun tällaisen informaation antaminen johtaisi arkaluonteisen tai luottamuksellisen informaation antamiseen, tilintarkastusyhteisö saa tuottaa ehdotetun palvelun edellyttäen, että

- (a) tilintarkastusyhteisö antaa sellaista informaatiota, jota se pystyy antamaan ilman, että se jättää noudattamatta lakisääteisiä tai ammatillisia velvoitteitaan;

- (b) tilintarkastusyhteisö ilmoittaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimille, että palvelun tuottamisesta ei aiheudu uhkaa, joka vaarantaisi tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä, tai että mahdolliset tunnistetut uhat ovat hyväksyttävällä tasolla tai – jos eivät ole – ne tullaan poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle; ja
- (c) hallintoelimet eivät ole eri mieltä kohdassa (b) tarkoitetusta tilintarkastusyhteisön johtopäätöksestä.

R600.24 Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön on – otettuaan huomioon tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelinten tai kappaleessa R600.21 tarkoitetun ehdotetun palvelun vastaanottajana olevan yhteisön esiin tuomat seikat – kieltäydyttävä muusta kuin varmennuspalvelusta tai tilintarkastusyhteisön on lopetettava tilintarkastustoimeksianto, jos:

- (a) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa antaa mitään informaatiota tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimille, ellei tällaista tilannetta ole käsitelty sellaisessa prosessissa, josta on sovittu etukäteen hallintoelinten kanssa; tai
- (b) tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimet ovat eri mieltä tilintarkastusyhteisön johtopäätöksestä, jonka mukaan palvelun tuottamisesta ei aiheudu uhkaa, joka vaarantaisi tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden asiakkaasta, tai jonka mukaan mahdolliset tunnistetut uhat ovat hyväksyttävällä tasolla tai – jos eivät ole – ne tullaan poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle.

Tilintarkastusasiakas, josta tulee myöhemmin yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö

R600.25 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 merkittäville yhteisöille, lopetetaan ennen kuin tai – jos tämä ei ole mahdollista – niin pian kuin käytännössä on mahdollista sen jälkeen, kun asiakkaasta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; ja

- (c) tilintarkastusyhteisö ja asiakkaan, josta tulee yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, hallintoelimet sopivat lisätoimista ja ryhtyvät lisätoimiin niihin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin vastaamiseksi, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

600.25 A1 Esimerkkeihin toimenpiteistä, joita tilintarkastusyhteisö saattaa suositella tilintarkastusasiakkaalle, kuuluu toiselle tilintarkastusyhteisölle annettava toimeksianto:

- kyseisen tilintarkastustyön läpikäynnistä tai sen suorittamisesta tarvittavassa laajuudessa uudelleen.
- muun kuin varmennuspalvelun tulosten arvioimisesta tai muun kuin varmennuspalvelun suorittamisesta uudelleen tarvittavassa laajuudessa, jotta tämä toinen tilintarkastusyhteisö voi ottaa vastuun kyseisestä palvelusta.

Tiettyjen lähipiiryhteisöjen suhteen huomioon otettavia seikkoja

R600.26 Tämä luku sisältää vaatimuksia, joissa kielletään tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä tuottamasta tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja tilintarkastusasiakkaille. Näistä vaatimuksista ja kappaleen R400.13 vaatimuksesta poiketen tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa hoitaa johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä tai tuottaa tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja, jotka muutoin olisivat kiellettyjä, seuraaville asiakkaan, jonka tilinpäätöksestä tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, lähipiiryhteisöille:

- (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 lähipiiryhteisön 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) palveluista ei aiheudu oman työn tarkastamisen uhkaa; ja
 - (iv) tilintarkastusyhteisö vastaa muihin tällaisten palvelujen tuottamisesta aiheutuviin uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

Dokumentointi

600.27 A1 Kappaleiden R400.60 ja 400.60 A1 mukaiseen tilintarkastusyhteisön tämän luvun noudattamista koskevien johtopäätösten dokumentointiin saat-
taa kuulua seuraavaa:

- keskeiset elementit tilintarkastusyhteisön käsityksestä, joka koskee tuotettavan muun kuin varmennuspalvelun luonnetta ja sitä, saattaa-ko palvelu vaikuttaa – ja miten se saattaa vaikuttaa – tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- sellaisen riippumattomuutta vaarantavan uhan luonne, joka aiheutuu palvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, mukaan lukien se, ovatko palvelun tulokset tilintarkastustoimenpiteiden kohteena.
- se, missä määrin johto osallistuu ehdotetun muun kuin varmennuspalvelun tuottamiseen ja valvontaan.
- sovellettavat varotoimet tai muut toimenpiteet, joihin ryhdytään riippumattomuutta vaarantavaan uhkaan vastaamiseksi.
- tilintarkastusyhteisön perustelut ratkaisuun siitä, että palvelu ei ole kielletty ja että mahdolliset tunnistetut riippumattomuutta vaarantavat uhat ovat hyväksyttävällä tasolla.
- siltä osin kuin kyse on ehdotetun muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta kappaleessa R600.21 tarkoitetuille yhteisöille, kappaleiden R600.21–R600.23 noudattamiseksi toteutetut toimenpiteet.

ALALUKU 601 – LASKENTA- JA KIRJANPITOPALVELUT**Johdanto**

601.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan laskenta- ja kirjanpitolpalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Yleistä**

601.2 A1 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 tiedon alkuun saattaminen. Esimerkkejä ovat:

- ostotilaukset.
- työaikaraportit.
- asiakkaiden tilaukset.
- pääkirjanpitoventien alkuun saattaminen tai muuttaminen.
- liiketapahtumien tiliöinnin määrittäminen tai hyväksyminen.

Palvelun kuvaus

- 601.3 A1 Laskenta- ja kirjanpito palvelut kattavat laajan valikoiman erilaisia palveluja, kuten:
- kirjanpidon hoitaminen tai tilinpäätöksen laatiminen.
 - liiketapahtumien kirjaaminen.
 - palkanlaskentapalvelujen tuottaminen.
 - tilien täsmäytysongelmien ratkaiseminen.
 - olemassa olevan tilinpäätöksen muuttaminen jonkin toisen tilinpäätösnormiston mukaiseksi.

Laskenta- ja kirjanpito palvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 601.4 A1 Laskenta- ja kirjanpito palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

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 tällaisen tilinpäätöksen perustana olevaa taloudellista informaatiota, paitsi jos:

- (a) palvelut ovat luonteeltaan rutiinimaisia tai mekaanisia; ja
- (b) tilintarkastusyhteisö vastaa mahdollisiin uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

601.5 A1 Luonteeltaan rutiinimaiset tai mekaaniset laskenta- ja kirjanpito palvelut:

- (a) koskevat informaatiota, tietoa tai aineistoa, jonka osalta asiakas on tehnyt harkintaan perustuvia ratkaisuja tai päätöksiä, jotka saattavat olla tarpeen; ja
- (b) vaativat vain vähän tai eivät vaadi lainkaan ammatillista harkintaa.

601.5 A2 Esimerkkejä palveluista, joita saatetaan pitää luonteeltaan rutiininomaisina tai mekaanisina, 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 liittyvästä tiedosta, esimerkiksi sähkö- tai vesilasku, jonka asianmukainen tiliöinti on asiakkaan määräämä tai hyväksymä.
- käyttöomaisuushyödykkeiden 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.

Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa tuottaa tällaisia palveluja tilintarkastusasiakkaille, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, edellyttäen, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö noudattaa kappaleen R400.14 vaatimuksia sen varmistamiseksi, että se ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää palvelun yhteydessä, ja noudattaa kappaleen R601.5 kohdan (b) vaatimusta.

601.5 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tuotettaessa luonteeltaan rutiininomaisia tai mekaanisia laskenta- ja kirjanpitopalveluja tilintarkastusasiakkaalle, joka 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 suoritettun palvelun.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R601.6 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa laskenta- ja kirjanpitopalveluja tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle.

R601.7 Kappaleesta R601.6 poiketen tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa laatia lakisäätöisen tilinpäätöksen tilintarkastusasiakkaana

olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lähipiiriyhteisölle, joka kuuluu lähipiiriyhteisön määritelmän kohdan (c) tai (d) piiriin, edellyttäen, että:

- (a) yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön konsernitilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus on annettu;
- (b) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää ja soveltaa käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja vastataakseen näihin uhkiin;
- (c) tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei laadi lähipiiriyhteisön lakisääteisen tilinpäätöksen perustana olevaa kirjanpitoaineistoa ja kyseinen tilinpäätös perustuu asiakkaan hyväksymään informaatioon; ja
- (d) lähipiiriyhteisön lakisääteinen tilinpäätös ei ole perustana kyseisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tuleville konsernitilinpäätöksille.

ALALUKU 602 – HALLINNOLLISET PALVELUT

Johdanto

602.1 Tähän alalukuun sisältyvän erityisen soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tuotetaan hallinnollisia palveluja.

Soveltamisohjeistus

Palvelun kuvaus

602.2 A1 Hallinnollisiin palveluihin kuuluu asiakkaiden avustamista näiden tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvissa rutiininomaisissa tai mekaanisissa tehtävissä.

602.2 A2 Esimerkkejä hallinnollisista palveluista ovat:

- tekstinkäsittely tai asiakirjojen tekstien muotoilu.
- 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.

Hallinnollisten palvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

- 602.3 A1 Hallinnollisten palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle ei tavallisesti aiheudu uhkaa, kun tällaiset palvelut ovat toimistotyön luonteisia ja vaativat vain vähän tai eivät vaadi lainkaan ammatillista harkintaa.

ALALUKU 603 – ARVONMÄÄRITYSPALVELUT**Johdanto**

- 603.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan arvonmäärittäyspalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Palvelun kuvaus**

- 603.2 A1 Arvonmäärittäykseen kuuluu tulevaa kehitystä koskevien oletusten tekemistä ja asianmukaisten metodologioiden ja tekniikkojen soveltamista sekä näiden yhdistämistä tietyn arvon tai arvojen vaihteluvälin määrittämiseksi omaisuuserälle, velalle tai koko yhteisölle tai osalle yhteisöä.
- 603.2 A2 Jos tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä pyydetään tekemään arvonmäärittäys tilintarkastusasiakkaan avustamiseksi verotukseen liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämiseksi tai verosuunnittelua varten eikä arvonmäärittäyksen tuloksilla ole vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen muilta osin kuin veroihin liittyvien kirjanpitovientien kautta, sovelletaan tällaisiin palveluihin liittyviä kappaleisiin 604.17 A1–604.19 A1 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

Arvonmäärittäyspalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

- 603.3 A1 Arvonmäärittäyspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelun tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisesta palvelusta saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.
- 603.3 A2 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista arvonmäärittäyspalveluista aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia tunnistettaessa ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- arvonmäärittäysraportin käyttö ja tarkoitus.
 - se, tuleeko arvonmäärittäysraportista julkinen.

- se, missä määrin arvonmäärittämis metodologian tukena on säädös tai määräys, toinen ennakkotapaus tai vakiintunut käytäntö.
- se, missä määrin asiakas osallistuu arvonmäärittämis metodologiasta päättämiseen ja sen hyväksymiseen sekä muiden merkittävien har kintaa edellyttävien seikkojen määrittämiseen ja hyväksymiseen.
- erään liittyvä subjektiivisuuden aste, jos kyseessä on arvonmäärittä mis, jossa käytetään standardoituja tai yleisesti tunnettuja metodologioita.
- se, onko arvonmäärittäksellä olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- arvonmäärittäkseseen liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laajuus.
- kyseessä olevien lukujen volatilitteetti, joka johtuu riippuvuudesta tu levaisuuden tapahtumista.

Kun on tunnustettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R603.5.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

603.3 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaisiin oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkiin vastaamiseksi, joita aiheutuu tuotettaessa arvonmäärittämis palvelua tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen pal velun suorittamiseen saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asi an ajamisen uhkaan.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi tilintarkastustyön tai suoritettun palve lun, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.

R603.4 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa ar vonmäärittämis palvelua tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kan nalta merkittävä yhteisö, jos:

- (a) arvonmäärittäkseseen sisältyy merkittävästi subjektiivisuutta; ja
- (b) arvonmäärittäksellä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta ti lintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

603.4 A1 Tiettyihin arvonmäärittäksiin ei liity merkittävästi subjektiivisuutta. Näin on todennäköisesti, kun taustaoletuksista on säädetty säädöksessä tai määrät ty määräyksessä tai kun käytettävät tekniikat ja metodologiat perustuvat yleisesti hyväksytyihin standardeihin tai niistä on säädetty säädöksessä tai määrätty määräyksessä. Tällaisissa olosuhteissa kahden tai useamman osa puolen tekemien arvonmäärittäysten tulokset eivät todennäköisesti poikkeai si olennaisesti toisistaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

R603.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle arvonmäärittyspalvelua, jos tällaisen arvonmäärittyspalvelun tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

Asian ajamisen uhat

603.5 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla varotoimi sellaiseen asian ajamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tuotettaessa arvonmäärittyspalvelua tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

ALALUKU 604 – VEROPALVELUT**Johdanto**

604.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan veropalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus**Palvelun kuvaus**

604.2 A1 Veropalvelut kattavat laajan valikoiman erilaisia palveluja. Tässä alaluvussa käsitellään erityisesti seuraavia palveluja:

- veroilmoituksen laatiminen.
- verolaskelmat kirjanpitovientejä varten.
- veroneuvontapalvelut.
- verosuunnittelupalvelut.
- arvonmäärittäjänsä sisältävät veropalvelut.
- avustaminen veroriitojen ratkaisemisessa.

604.2 A2 Veropalveluja on mahdollista tarkastella laajojen otsikkojen, kuten verosuunnittelun tai verosäädösten ja -määräysten noudattamisen, alla. Tällaiset palvelut ovat kuitenkin usein käytännössä yhteydessä toisiinsa ja niihin saatetaan yhdistää tilintarkastusyhteisön tuottamia muun tyyppisiä muita kuin varmennuspalveluja, kuten yritysjärjestelypalveluja. Näin ollen ei ole käytännössä mahdollista jakaa tietyistä veropalveluista aiheutuvia uhkia yleispätevästi ryhmiin.

Veropalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

- 604.3 A1 Veropalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisista palveluista saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.
- 604.3 A2 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista veropalveluista aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia tunnistettaessa ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa 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 kuului- van yhteisön rooli tässä prosessissa.
 - relevantin verosäännösten monimutkaisuus ja sen soveltamisessa tarvittavan harkinnan aste.

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

R604.4 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa veropalvelua tai suositella liiketointa tilintarkastusasiakkaalle, jos palvelu tai liiketoimi liittyy sellaista verotuskäsittelyä suosivaan markkinointiin, suunnitteluun tai lausunnon antamiseen, jota tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö alun perin suositteli suoraan tai epäsuorasti, ja verotuskäsittelyn tai liiketoimen merkittävänä tarkoituksena on verojen välttäminen, jollei tilintarkastusyhteisö ole varma siitä, että ehdotettu käsittely on sellaisen sovellettavaan verosäädökseen tai -määräykseen pohjautuvan perusteen mukainen, joka todennäköisesti pitää.

604.4 A1 Jollei verotuskäsittely ole sellaisen sovellettavaan verosäädökseen tai -määräykseen pohjautuvan perusteen mukainen, jonka osalta tilintarkastusyhteisö on varma siitä, että se todennäköisesti pitää, kappaleessa R604.4 kuvatu- n muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta aiheutuu oman intressin, oman työn tarkastamisen ja asian ajamisen uhkia, joita ei ole mahdollista poistaa, eikä pystytäkään käyttämään varotoimia tällaisten uhkien vähentämi- seksi hyväksyttävälle tasolle.

A. Veroilmoituksen laatiminen**Palvelun kuvaus**

- 604.5 A1 Veroilmoituksen laatimispalveluihin kuuluu:
- asiakkaiden avustamista verotukseen liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämässä luonnostelemalla ja kokoamalla informaatiota, maksettavan veron määrä mukaan lukien (tavallisesti standardimuo-

toisia lomakkeita käyttäen), joka on toimitettava asiaankuuluville veroviranomaisille.

- neuvontaa, joka koskee aiemmin toteutuneiden liiketapahtumien käsittelyä veroilmoituksessa.
- vastaamista veroviranomaisten lisätieto- ja -analyysipyynnöihin tilintarkastusasiakkaan puolesta (esimerkiksi valittua lähestymistapaa koskevien selvitysten ja teknisen tuen antaminen).

Veroilmoituksen laatimispalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 604.6 A1 Veroilmoituksen laatimispalvelujen tuottamisesta ei tavallisesti aiheudu uhkaa, koska
- veroilmoituksen laatimispalvelut perustuvat 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; ja
 - veroilmoituksiin kohdistuu veroviranomaisen asianmukaiseksi katsoma läpikäynti- tai hyväksyntäprosessi.

B. Verolaskelmat kirjanpitoventejä varten

Palvelun kuvaus

- 604.7 A1 Verolaskelmapalveluihin kuuluu kauden verotettavaan tuloon perustuvia ja laskennallisia verovelkoja tai -saamisia koskevien laskelmien laatiminen sellaisia kirjanpitoventejä varten, jotka tukevat verosaamisia tai -velkoja tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöksessä.

Verolaskelmapalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 604.8 A1 Kauden verotettavaan tuloon perustuvia ja laskennallisia verovelkoja (tai -saamisia) koskevien verolaskelmien laatiminen tilintarkastusasiakkaalle tällaisia saldoja tukevia kirjanpitoventejä varten aiheuttaa oman työn tarkastamisen uhan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

- 604.9 A1 Arvioitaessa sen oman työn tarkastamisen uhan tasoa, joka aiheutuu tällaisten laskelmien laatimisesta tilintarkastusasiakkaalle, relevantti tekijä on kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi se, saattaako laskelmalta olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

604.9 A2 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 suoritun palvelun.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R604.10 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa laatia kauden verotettavaan tuloon perustuvia ja laskennallisia verovelkoja (tai -saamisia) koskevia verolaskelmia tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

C. Veroneuvonta- ja verosuunnittelupalvelut

Palvelun kuvaus

604.11 A1 Veroneuvonta- ja verosuunnittelupalveluihin kuuluu laaja valikoima erilaisia palveluja, kuten tilintarkastusasiakkaan neuvomista toiminnan organisoimisessa verotehokkaalla tavalla tai neuvontaa verosäädöksen tai -määräyksen soveltamisessa.

Veroneuvonta- ja verosuunnittelupalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

604.12 A1 Veroneuvonta- ja verosuunnittelupalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisista palveluista saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.

604.12 A2 Veroneuvonta- ja verosuunnittelupalvelujen tuottamisesta ei aiheudu oman työn tarkastamisen uhkaa, jos tällaiset palvelut:

- (a) ovat veroviranomaisen päätöksen tai toisen ennakkotapauksen tukemia;
- (b) perustuvat vakiintuneeseen käytäntöön (joka on käytäntö, jota on käytetty yleisesti ja jota relevantti veroviranomainen ei ole kyseenalaistanut); tai
- (c) ovat sellaisen verolainsäädäntöön pohjautuvan perusteen mukaisia, jonka osalta tilintarkastusyhteisö on varma siitä, että se todennäköisesti pitää.

604.12 A3 Tilintarkastusasiakkaille tuotettavista veroneuvonta- ja verosuunnittelupalveluista aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia tunnustettaessa ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi esimerkiksi:

- subjektiivisuuden aste ratkaistaessa veroneuvonnan tulosten asianmukaista käsittelyä tilinpäätöksessä.
- se, onko verotuskäsittelyn tukena ennakkopäätös tai onko veroviranomainen muutoin selvittänyt asian ennen tilinpäätöksen laatimista.
- se, missä määrin veroneuvonnan lopputuloksella saattaa olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

Kun on tunnustettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R604.15.

Kun veroneuvonnan tehokkuus riippuu tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä

R604.13 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa veroneuvonta- ja verosuunnittelupalveluja tilintarkastusasiakkaalle, kun

- (a) veroneuvonnan tehokkuus riippuu tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä; ja
- (b) tilintarkastustiimillä on epäily siitä, onko asiaan liittyvä kirjanpitokäsittely tai esittämistapa relevantin tilinpäätösnormiston mukaan asianmukainen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

604.14 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaisiin oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkiin vastaamiseksi, joita aiheutuu tuotettaessa veroneuvonta- ja verosuunnittelupalveluja tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, 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.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

R604.15 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle veroneuvonta- ja verosuunnittelupalveluja, jos tällaisten palvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14, R600.16 ja 604.12 A2).

Asian ajamisen uhat

604.15 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaiseen asian ajamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tuottaessa veroneuvonta- ja verosuunnittelupalveluja tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- etukäteisen päätöksen hankkiminen veroviranomaisilta.

D. Arvonmäärityksiä sisältävät veropalvelut**Palvelun kuvaus**

604.16 A1 Arvonmäärityksiä sisältävien veropalvelujen tuottaminen saattaa tulla kyseeseen monenlaisissa olosuhteissa, joihin kuuluvat:

- yhdistymistä ja yrityskauppaa koskevat liiketoimet.
- konsernien uudelleenjärjestelyt ja yritysten uudelleenjärjestelyt.
- siirtohinnoittelua koskevat selvitykset.
- osakepohjaista palkitsemista koskevat järjestelyt.

Arvonmäärityksiä sisältävien veropalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

604.17 A1 Arvonmäärityksen tekemisestä tilintarkastusasiakkaalle verotusta varten saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelun tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisesta palvelusta saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.

604.17 A2 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tekee verotusta varten arvonmäärityksen avustaakseen tilintarkastusasiakasta verotukseen liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämiseksi tai verosuunnittelua varten, arvonmäärityksen tuloksella:

- (a) ei välttämättä ole vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen muilta osin kuin veroihin liittyvien kirjanpitoventien kautta. Tällaisissa tilanteissa sovelletaan tähän alalukuun sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.
- (b) saattaa olla vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen tavoilla, jotka eivät rajoitu veroihin liittyviin kirjanpitoventeihin, esimerkiksi siinä tapauksessa, että arvonmääritys johtaa omaisuuserien uudelleenarvostukseen. Tällaisissa tilanteissa sovelletaan alalukuun 603 sisältyviä, arvonmäärityspalveluja koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

604.17 A3 Arvonmäärityksen tekemisestä tilintarkastusasiakkaalle verotusta varten ei aiheudu oman työn tarkastamisen uhkaa, jos:

- (a) taustaoleuksista on joko säädetty säädöksessä tai määrätty määräyksessä tai ne ovat yleisesti hyväksytyjä; tai
- (b) käytettävät tekniikat ja metodologiat perustuvat yleisesti hyväksytyihin standardeihin tai niistä on säädetty säädöksessä tai määrätty määräyksessä, ja arvonmäärityksen käy läpi ulkopuolinen taho kuten veroviranomainen tai vastaavanlainen sääntelyviranomainen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

604.18 A1 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saattaa tehdä tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, verotusta varten arvonmäärityksen, jonka tuloksella on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen ainoastaan veroihin liittyvien kirjanpitoventien kautta. Tästä ei tavallisesti aiheudu uhkia, jos vaikutus tilinpäätökseen on epäolennainen tai jos arvonmäärityksen, sellaisena kuin se on sisällytetty veroilmoitukseen tai muuhun raporttiin, käy läpi ulkopuolinen taho kuten veroviranomainen tai vastaavanlainen sääntelyviranomainen.

604.18 A2 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 tunnistettaessa näistä tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, tuotettavista palveluista aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia ja arvioitaessa tällaisten uhkien tasoa:

- se, missä määrin arvonmääritysmetodologian tukena on verosäädös tai -määräys, toinen ennakkotapaus tai vakiintunut käytäntö.
- arvonmääritykseen sisältyvän subjektiivisuuden aste.
- taustatietojen luotettavuus ja laajuus.

604.18 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, kun on kyse tilintarkastusasiakkaasta, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, 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.
- etukäteisen päätöksen hankkiminen veroviranomaisilta saattaa vastata oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

R604.19 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tehdä verotusta varten tehtävää arvonmäärittystä tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, jos tällaisen palvelun tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14, R600.16 ja 604.17 A3).

Asian ajamisen uhat

604.19 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaiseen asian ajamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle verotusta varten tehtävästä arvonmäärittämisestä, ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
- etukäteisen päätöksen hankkiminen veroviranomaisilta.

E. Avustaminen veroriitojen ratkaisemisessa

Palvelun kuvaus

604.20 A1 Muu kuin varmennuspalvelu tilintarkastusasiakkaan avustamiseksi veroriitojen ratkaisemisessa saattaa tulla kyseeseen, kun veroviranomainen tutkii verolaskelmia ja verotuskäsittelyjä. Tällaiseen palveluun saattaa kuulua esimerkiksi avustamista, kun veroviranomaiset ovat ilmoittaneet asiakkaalle, että tämän tiettyä asiaa koskevat argumentit on hylätty, ja joko veroviranomainen tai asiakas on viemässä asian virallisesti ratkaistavaksi oikeudessa tai tuomioistuimessa.

Avustamisesta veroriitojen ratkaisemisessa mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

604.21 A1 Tilintarkastusasiakkaan avustamisesta veroriitojen ratkaisemisessa saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelun tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen,

josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisesta palvelusta saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.

604.22 A1 Tunnistettaessa sellaisia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia, joita aiheutuu tilintarkastusasiakkaan avustamisesta veroriitojen ratkaisemisessa, ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat kappaleessa 604.3 A2 mainittujen tekijöiden lisäksi esimerkiksi:

- johdon rooli riitaa ratkaistaessa.
- se, missä määrin riidan lopputuloksella on olennaista vaikutusta tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- se, antoiko tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö neuvot, jotka ovat veroriidan aiheena.
- se, missä määrin kyseisen seikan tukena on verosäädös tai -määräys, toinen ennakkotapaus tai vakiintunut käytäntö.
- se, onko asian käsittely julkinen.

Kun on tunnistettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R604.24.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

604.23 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaisiin oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkiin vastaamiseksi, joita aiheutuu sellaisen tilintarkastusasiakkaan avustamisesta, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, veroriitojen ratkaisemisessa, 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 suoritettujen palvelun, saattaa vastata oman työn tarkastamisen uhkaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

R604.24 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa avustaa tilintarkastusasiakkaana olevaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä veroriitojen ratkaisemisessa, jos tällaisesta avustamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

Asian ajamisen uhat

604.24 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla asian ajamisen uhkaan vastaava varotoimi, kun on kyse tilintarkastusasiakkaana olevasta yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Veroriitojen ratkaiseminen, johon kuuluu toimimista asian ajajana oikeudessa tai tuomioistuimessa

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R604.25 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, veropalveluja, joihin kuuluu avustamista veroriitojen ratkaisemisessa, jos:

- (a) palveluihin kuuluu toimiminen tilintarkastusasiakkaan asian ajajana oikeudessa tai tuomioistuimessa veroriitaa ratkaistaessa; ja
- (b) asiaan liittyvät rahamäärät ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R604.26 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittäväälle yhteisölle veropalveluja, joihin kuuluu avustamista veroriitojen ratkaisemisessa, jos palveluihin kuuluu toimiminen tilintarkastusasiakkaan asian ajajana oikeudessa tai tuomioistuimessa.

604.27 A1 Kappaleissa R604.25 ja R604.26 ei kielletä tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä toimimasta edelleen neuvonantajan roolissa oikeudessa tai tuomioistuimessa käsiteltävän asian suhteen, esimerkiksi:

- vastaamasta yksilöityihin tietopyyntöihin.
- antamasta suoritettua työtä koskevia selvityksiä tai todistajanlausuntoja.
- avustamasta asiakasta asiaan liittyvien verokysymysten analysoimisessa.

604.27 A2 Se, mitä tarkoitetaan ”oikeudella tai tuomioistuimella”, riippuu siitä, kuinka verotukseen liittyvät oikeuskäsittelyt toteutetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella.

ALALUKU 605 – SISÄISEN TARKASTUKSEN PALVELUT

Johdanto

605.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan sisäisen tarkastuksen palveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palvelun kuvaus

605.2 A1 Sisäisen tarkastuksen palvelut kattavat laajan valikoiman erilaisia toimintoja ja niihin saattaa kuulua tilintarkastusasiakkaan avustamista sen yhden tai useamman sisäisen tarkastuksen toiminnon osa-alueen suorittamisessa. Sisäisen tarkastuksen toimintoihin saattaa kuulua seuraavaa:

- sisäisen valvonnan seuranta – kontrollien tarkastelu, niiden toiminnan seuranta ja niitä koskevien parannussuositusten tekeminen.
- taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tutkiminen:
 - niiden keinojen tarkasteleminen, joita käytetään taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tunnistamisessa, mittaamisessa, luokittelemisessa ja raportoisissa.
 - 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.

605.2 A2 Sisäisen tarkastuksen toimintojen laajuus ja tavoitteet vaihtelevat suuresti ja riippuvat yhteisön koosta ja rakenteesta ja hallintoelinten vaatimuksista sekä johdon tarpeista ja odotuksista. Koska niihin saattaa kuulua asioita, jotka ovat luonteeltaan operatiivisia, ne eivät välttämättä liity tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä tarkasteltaviin seikkoihin.

Riski johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta sisäisen tarkastuksen palvelua tuottaessa

R605.3 Kappaleessa R400.13 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Tuottaessaan tilintarkastusasiakkaalle sisäisen tarkastuksen palvelua tilintarkastusyhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että:

- (a) asiakas osoittaa hallintoelimille raportoivan asianmukaisen ja pätevän henkilön:
 - (i) vastaamaan jatkuvasti sisäisen tarkastuksen toiminnoista; ja
 - (ii) ottamaan vastuun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöön-otosta, seurannasta ja ylläpidosta;
- (b) asiakas läpikäy, arvioi ja hyväksyy sisäisen tarkastuksen palvelujen laajuuden, riskin ja toistuvuuden;
- (c) asiakas arvioi sisäisen tarkastuksen palvelujen riittävyuden sekä palvelujen suorittamisen tuloksena tehtävät havainnot;
- (d) asiakas arvioi ja ratkaisee, mitkä sisäisen tarkastuksen palvelujen tuloksena annettavista suosituksista toteutetaan, ja johtaa niiden toteutamisprosessia; ja
- (e) asiakas raportoi hallintoelimille merkittävistä havainnosta ja suosituksista, jotka annetaan sisäisen tarkastuksen palvelujen tuloksena.

605.3 A1 Se, että suoritetaan osa asiakkaan sisäisen tarkastuksen toiminnoista, lisää mahdollisuutta, että sisäisen tarkastuksen palveluja tuottavat tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivat henkilöt hoitavat johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää.

605.3 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.
- raportoiminen 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, käyttöönotosta, seurannasta ja ylläpidosta.
- ulkoistettujen sisäisen tarkastuksen palvelujen suorittaminen, joka 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.

Sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

- 605.4 A1 Sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta sen tilinpäätöksen tilintarkastukseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- 605.4 A2 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 saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, koska on mahdollista, että tilintarkastustiimi käyttää sisäisen tarkastuksen palvelun tuloksia tilintarkastustoimeksiannon tarkoituksiin, ilman että:
- kyseiset tulokset arvioidaan asianmukaisesti; tai
 - noudatetaan saman tasoista ammatillista skeptisyyttä kuin noudatetaan silloin, kun sisäisen tarkastuksen työtä suorittavat tilintarkastusyhteisön ulkopuoliset henkilöt.
- 605.4 A3 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista sisäisen tarkastuksen palveluista aiheutuvaa oman työn tarkastamisen uhkaa tunnistettaessa ja tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- asiaan liittyvien tilinpäätökseen sisältyvien kyseisten rahamäärien olennaisuus.
 - tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä koskevien kannanottojen virheellisuuden riski.
 - se, missä määrin tilintarkastustiimi luottaa sisäisen tarkastuksen palvelua tuottaessa tehtyyn työhön.

Kun on tunnistettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R605.6.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

605.5 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla varotoimi sellaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tuotettaessa sisäisen tarkastuksen palvelua tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R605.6 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle sisäisen tarkastuksen palveluja, jos tällaisten palvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

605.6 A1 Esimerkkejä palveluista, jotka on kielletty kappaleen R605.6 nojalla, ovat sisäisen tarkastuksen palvelut, jotka koskevat:

- taloudellista raportointia koskevia sisäisiä kontrolloja.
- laskentajärjestelmiä, jotka tuottavat informaatiota asiakkaan kirjanpitoaineistoa varten tai sitä tilinpäätöstä varten, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.
- lukuja tai esitettäviä tietoja, jotka liittyvät siihen tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

ALALUKU 606 – IT-JÄRJESTELMÄPALVELUT

Johdanto

606.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan tietoteknisiä (IT) järjestelmäpalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palvelun kuvaus

606.2 A1 IT-järjestelmiin liittyvät palvelut sisältävät laitteistojen tai ohjelmistojen suunnittelua tai implementointia. IT-järjestelmät saattavat:

- (a) yhdistellä lähdetietoa;
- (b) muodostaa osan taloudellista raportointia koskevasta sisäisestä valvonnasta; tai
- (c) 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.

Riski johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta IT-järjestelmäpalvelua tuottaessa

R606.3 Kappaleessa R400.13 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Tuottaessaan IT-järjestelmäpalveluja 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 riittävyyden ja tulokset; ja
- (e) asiakas vastaa järjestelmän (laitteistojen tai ohjelmistojen) käyttämisestä sekä järjestelmän käyttämästä tai tuottamasta tiedosta.

IT-järjestelmäpalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

606.4 A1 IT-järjestelmäpalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta sen tilinpäätöksen tilintarkastukseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

606.4 A2 Seuraavien IT-järjestelmäpalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle ei tavallisesti aiheudu uhkaa, kunhan tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivat henkilöt eivät hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää:

- (a) taloudellista raportointia koskevaan sisäiseen valvontaan liittymättömien IT-järjestelmien suunnitteleminen tai implementointi;
- (b) sellaisten IT-järjestelmien suunnitteleminen tai implementointi, joiden tuottama informaatio ei muodosta osaa kirjanpitoaineistosta tai tilinpäätöksestä; ja

- (c) laskentatoimen hoitamiseen tai taloudellisen informaation raportointiin 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.

606.4 A3 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavasta IT-järjestelmäpalvelusta aiheutuvaa oman työn tarkastamisen uhkaa tunnistettaessa ja tällaisen uhan tasoa arvioidessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne.
- asiakkaan IT-järjestelmien luonne ja se, missä määrin IT-järjestelmäpalvelu vaikuttaa tai on yhteydessä asiakkaan kirjanpitoaineistoon, taloudellista raportointia koskeviin sisäisiin kontrolleihin tai tilinpäätökseen.
- se, missä määrin kyseisiin IT-järjestelmiin luotetaan osana tilintarkastusta.

Kun on tunnistettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R606.6.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

606.5 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla varotoimi sellaiseen oman työn tarkastamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tuotettaessa IT-järjestelmäpalvelua tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R606.6 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle IT-järjestelmäpalveluja, jos tällaisten palvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka (viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

606.6 A1 Esimerkkejä palveluista, jotka ovat kiellettyjä, koska niistä aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka, ovat ne sellaisten IT-järjestelmien suunnittelemista tai implementointia sisältävät palvelut, jotka:

- muodostavat osan taloudellista raportointia koskevasta sisäisestä valvonnasta; tai
- tuottavat informaatiota asiakkaan kirjanpitoaineistoa varten tai sitä tilinpäätöstä varten, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

ALALUKU 607 – OIKEUDENKÄYNTIIN LIITTYVÄT TUKIPALVELUT

Johdanto

607.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan oikeudenkäyntiin liittyviä tukipalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palvelun kuvaus

607.2 A1 Oikeudenkäyntiin liittyviin tukipalveluihin saattaa kuulua sellaisia toimenpiteitä kuin:

- avustaminen asiakirjojen hallinnassa ja tietojen haussa.
- toimiminen todistajana, mukaan lukien toimiminen asiantuntijatodistajana.
- laskelmien tekeminen arvioiduista korvauksista tai muista rahamääristä, jotka saattavat tulla saataviksi tai maksettaviksi oikeudenkäynnin tai muun oikeudellisen riidan seurauksena.
- forensic-palvelut tai tutkintapalvelut.

Oikeudenkäyntiin liittyvien tukipalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

607.3 A1 Oikeudenkäyntiin liittyvien tukipalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisista palveluista saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.

607.4 A1 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista oikeudenkäyntiin liittyvistä tukipalveluista aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia tunnistettaessa ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- oikeudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa palvelu tuotetaan.
- palvelun luonne ja ominaispiirteet.
- se, missä määrin oikeudenkäyntiin liittyvän tukipalvelun lopputulokseen saattaa liittyä sellaisten korvausten tai muiden rahamäärien arvioimista tai tämän palvelun lopputulos saattaa vaikuttaa sellais-

ten korvausten tai muiden rahamäärien arviointiin, joilla saattaa olla olennaista vaikutusta tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Kun on tunnistettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R607.6.

- 607.4 A2 Jos tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle oikeudenkäyntiin liittyvää tukipalvelua ja tähän palveluun saattaa liittyä sellaisten korvausten tai muiden rahamäärien arvioimista tai tämä palvelu saattaa vaikuttaa sellaisten korvausten tai muiden rahamäärien arviointiin, jotka vaikuttavat siihen tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, sovelletaan alalukuun 603 sisältyviä arvonmäärittämissä palveluja koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

- 607.5 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla varotoimi sellaiseen oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu oikeudenkäyntiin liittyvän tukipalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, on tilintarkastustiimiin kuulumattoman ammattilaisen käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

- R607.6** Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle oikeudenkäyntiin liittyviä tukipalveluja, jos tällaisten palvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

- 607.6 A1 Esimerkki palvelusta, joka on kielletty, koska siitä saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, on neuvojen antaminen oikeudenkäyntiin yhteydessä, kun on olemassa riski siitä, että palvelun lopputulos vaikuttaa varauksen tai muun rahamäärän määrittämiseen tilinpäätöksessä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Asian ajamisen uhat

- 607.6 A2 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla varotoimi sellaiseen asian ajamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu tuotettaessa oikeudenkäyntiin liittyvää tukipalvelua tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, on tilintarkastustiimiin kuulumattoman ammattilaisen käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Toimiminen todistajana*Kaikki tilintarkastusasiakkaat*

- 607.7 A1 Tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimiva ammattilainen saattaa toimia oikeudessa tai tuomioistuimessa todistajana tai asiantuntijatodistajana.
- (a) Todistaja on henkilö, joka toimii tosiseikkoja tai tapahtumia koskevan välittömän tietämyksensä perusteella todistajana oikeudessa tai tuomioistuimessa.
 - (b) Asiantuntijatodistaja on henkilö, jota kuullaan asiantuntemuksensa perusteella oikeudessa tai tuomioistuimessa, lausuntojen antaminen mukaan lukien.
- 607.7 A2 Riippumattomuutta vaarantavaa uhkaa ei aiheudu, kun henkilö toimii todistajana liittyen asiaan, jossa tilintarkastusasiakas on osallisena, ja toimiesseen todistajana antaa lausunnon asiantuntemuksensa alueella vastauksena kysymykseen, joka on esitetty tosiseikkoja koskevan todistelun aikana.
- 607.7 A3 Asian ajamisen uhka, joka aiheutuu toimittaessa tilintarkastusasiakkaan asiantuntijatodistajana, on hyväksyttävällä tasolla, jos tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö on:
- (a) oikeuden tai tuomioistuimen toimesta nimetty toimimaan asiantuntijatodistajana asiassa, jossa asiakas on osallisena; tai
 - (b) saanut toimeksiannon neuvojen antamisesta tai asiantuntijatodistajana toimimisesta ryhmäkanteeseen (tai vastaavaan ryhmittymää edustavaan kanteeseen) liittyen edellyttäen, että
 - (i) tilintarkastusyhteisön tilintarkastusasiakkaat muodostavat vähemmän kuin 20 % ryhmän tai ryhmittymän jäsenistä (lukumäärältään ja arvoltaan);
 - (ii) mitään tilintarkastusasiakasta ei nimetä johtamaan ryhmää tai ryhmittymää; ja
 - (iii) ryhmä tai ryhmittymä ei anna millekään tilintarkastusasiakkaalle lupaa määrittää tilintarkastusyhteisön tuottamien palvelujen luonnetta ja laajuutta tai ehtoja, joiden mukaisesti tällaisia palveluja tuotetaan.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

- 607.8 A1 Kun on kyse tilintarkastusasiakkaasta, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla asian ajamisen uhkaan vastaava varotoimi, on se, että palvelun suorittamiseen käytetään ammattilaista, joka ei kuulu eikä ole kuulunut tilintarkastustiimiin.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R607.9 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tai tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimiva henkilö ei saa toimia tilintarkastusasiakkaana olevan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön asiantuntijatodistajana asiassa, elleivät kyseessä ole kappaleessa 607.7 A3 tarkoitetut olosuhteet.

ALALUKU 608 – LAKIPALVELUT

Johdanto

608.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisoheistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisoheistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan lakipalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisoheistus

Palvelun kuvaus

608.2 A1 Lakipalvelut määritellään sellaisiksi palveluiksi, joita tuottavalta henkilöltä vaaditaan, että joko:

- (a) hänellä on lakimiehenä toimimiseksi edellytettävä oikeustieteellinen koulutus; tai
- (b) hänellä on oikeus toimia sen maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tuomioistuimissa, jossa palveluja tuotetaan.

608.2 A2 Tässä alaluvussa käsitellään erityisesti seuraavia palveluja:

- juridinen neuvonta.
- toimiminen asiakkaan lakiasioista vastaavana henkilönä.
- toimiminen asian ajamisen luonteisessa roolissa.

Lakipalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

608.3 A1 Lakipalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisista palveluista saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.

A. Juridinen neuvonta

Palvelun kuvaus

608.4 A1 Juridiseen neuvontaan saattaa maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta riippuen kuulua laaja ja monipuolinen valikoima tilintarkastusasiakkaille tarjottavia sekä yhteisö- että kauppaoikeuteen kuuluvia palveluja, kuten:

- sopimusoikeudellinen tuki.
- tilintarkastusasiakkaan tukeminen liiketoimen toteuttamisessa.
- yhdistymiset ja yrityskaupat.
- asiakkaan oman lakiasiainosaston tukeminen ja avustaminen.
- oikeudellinen due diligence ja uudelleenjärjestelyt.

Juridisesta neuvonnasta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

608.5 A1 Tilintarkastusasiakkaalle annettavasta juridisesta neuvonnasta aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia tunnistettaessa ja tällais-ten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- yksittäisen seikan olennaisuus suhteessa asiakkaan tilinpäätökseen.
- oikeudellisen seikan monimutkaisuus ja palvelun tuottamisessa tarvittavan harkinnan aste.

Kun on tunnistettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R608.7.

608.5 A2 Esimerkkejä juridisesta neuvonnasta, josta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, ovat:

- mahdollisen oikeudenkäynnistä aiheutuvan tappion arvioiminen varauksen merkitsemiseksi asiakkaan tilinpäätökseen.
- sellaisten sopimusten määräysten tulkitseminen, joista saattaa aiheutua asiakkaan tilinpäätöksessä esitettäviä velkoja.

608.5 A3 Siitä, että neuvotellaan tilintarkastusasiakkaan puolesta, saattaa aiheutua asian ajamisen uhka tai se saattaa johtaa siihen, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

608.6 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaisiin oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkiin vastaamiseksi, joita aiheutuu juridisen neuvonnan antamisesta tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, 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.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

R608.7 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa antaa juridista neuvontaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittäväälle yhteisölle, jos tällaisen palvelun tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

Asian ajamisen uhat

608.8 A1 Kappaleissa 608.5 A1 ja 608.5 A3–608.6 A1 mainitut seikat ovat myös relevantteja arvioitaessa asian ajamisen uhkia, joita saattaa aiheutua juridisen neuvonnan antamisesta tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittäväälle yhteisölle, ja vastattaessa näihin uhkiin.

B. Toimiminen asiakkaan lakiasioista vastaavana henkilönä

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

R608.9 Tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön partneri tai työntekijä ei saa toimia tilintarkastusasiakkaan lakiasioista vastaavana henkilönä.

608.9 A1 Lakiasioista vastaava henkilö kuuluu yleensä ylempään johtoon ja vastaa laajasti yhtiön lakiasioista.

C. Toimiminen asian ajamisen luonteisessa roolissa

Uhat, joita mahdollisesti aiheutuu toimimisesta asian ajamisen luonteisessa roolissa oikeudessa tai tuomioistuimessa

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R608.10 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa toimia tilintarkastusasiakkaalla, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, asian ajamisen luonteisessa roolissa riidan ratkaisemisessa tai oikeudenkäynnissä oikeudessa tai tuomioistuimessa, kun kyseessä olevat rahamäärät ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

608.10 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaiseen oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkaan vastaamiseksi, joka aiheutuu toimittaessa asian ajamisen luonteisessa roolissa tilintarkastusasiakkaalla, joka 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 suoritettun palvelun.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

R608.11 Kun on kyse tilintarkastusasiakkaana olevasta yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä, tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa toimia asian ajamisen luonteisessa roolissa riidan ratkaisemisesta tai oikeudenkäynnissä oikeudessa tai tuomioistuimessa.

ALALUKU 609 – REKRYTOINTIPALVELUT

Johdanto

609.1 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan rekrytointipalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palvelun kuvaus

609.2 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.
 - haastattelemalla ja valitsemalla sopivia ehdokkaita ja antamalla ehdokkaiden pätevyyttä koskevia neuvoja.
- työsuhteen ehtojen määrittäminen ja neuvottelemine yksityiskohdistta, kuten palkasta, työajasta ja muusta kompensatiosta.

Riski johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta rekryointipalvelua tuottaessa

R609.3 Kappaleessa R400.13 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. 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 työhönottoprosessia koskevat johdon vastuulle kuuluvat päätökset, kuten
 - mahdollisten ehdokkaiden soveltuvuuden määrittäminen ja sopivien ehdokkaiden valitseminen tehtävään.
 - työsuhteen ehtojen määrittäminen ja neuvottelemineen yksityiskohdista, kuten palkasta, työajasta ja muusta kompensatiosta.

Rekryointipalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

609.4 A1 Rekryointipalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.

609.4 A2 Seuraavien palvelujen tuottamisesta ei tavallisesti aiheudu uhkaa, kunhan tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivat henkilöt eivät hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää:

- useamman hakijan ammatillisen pätevyyden tarkasteleminen ja neuvojen antaminen heidän soveltuvuudestaan tehtävään.
- ehdokkaiden haastatteleminen ja sellaisten neuvojen antaminen, jotka koskevat ehdokkaiden pätevyyttä kirjanpito-, hallinto- tai valvontatehtäviin.

609.4 A3 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista rekryointipalveluista aiheutuvia oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkia tunnistettaessa ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- se, minkä luonteista avustamista pyydetään.
- rekryoitavan henkilön rooli.
- mahdolliset eturistiriidat tai suhteet, joita saattaa esiintyä ehdokkaiden ja neuvontaa antavan tai palvelua tuottavan tilintarkastusyhteisön välillä.

609.4 A4 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla tällaiseen oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhkaan vastaava varotoimi, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

Kielletyt rekryointipalvelut

R609.5 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle rekryointipalveluja, se ei saa toimia neuvottelijana asiakkaan puolesta.

R609.6 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa tilintarkastusasiakkaalle rekryointipalvelua, jos palvelu koskee:

- (a) ehdokkaiden hakemista tai etsimistä;
- (b) ehdolla olevien henkilöiden taustojen selvittämistä;
- (c) suositusta siitä, kenet nimitetään; tai
- (d) neuvontaa, joka koskee tietyn ehdokkaan työsuhteen ehtoja, palkkaa tai niihin liittyviä etuja,

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 Tähän alalukuun sisältyvien erityisten vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen lisäksi kappaleisiin 600.1–600.27 A1 sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä, kun tilintarkastusasiakkaalle tuotetaan yritysjärjestelypalveluja.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Palvelun kuvaus

610.2 A1 Esimerkkejä yritysjärjestelypalveluista ovat:

- tilintarkastusasiakkaan avustaminen yritysstrategioiden kehittämisessä.
- mahdollisten hankittavien kohteiden tunnistaminen tilintarkastusasiakasta varten.
- mahdollista omaisuuden osto- tai myyntihintaa koskeva neuvonta.
- avustaminen rahoituksen hankkimiseen liittyvissä liiketoimissa.

- yritysrakennetta koskeva neuvonta.
- yritysjärjestelytransaktion rakennetta tai rahoitusjärjestelyä koskeva neuvonta.

Yritysjärjestelypalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

610.3 A1 Yritysjärjestelypalvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka, kun on olemassa riski siitä, että palvelujen tuloksilla on vaikutusta kirjanpitoaineistoon tai tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Tällaisista palveluista saattaa myös aiheutua asian ajamisen uhka.

610.4 A1 Tilintarkastusasiakkaalle tuotettavista yritysjärjestelypalveluista aiheutuvia oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkia tunnistettaessa ja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- subjektiivisuuden aste ratkaistaessa, mikä on yritysjärjestelyä koskevan neuvonnan lopputuloksen tai seurausten asianmukainen käsitteilytapa tilinpäätöksessä.
- se, missä määrin:
 - yritysjärjestelyä koskevan neuvonnan lopputulos vaikuttaa välittömästi tilinpäätöksessä esitettäviin rahamääriin.
 - yritysjärjestelypalvelun lopputuloksella saattaa olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

Kun on tunnistettu tilintarkastusasiakkaana olevaan yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön liittyvä oman työn tarkastamisen uhka, sovelletaan kappaletta R610.8.

Kielletyt yritysjärjestelypalvelut

R610.5 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa yritysjärjestelypalveluja, joihin liittyy tilintarkastusasiakkaan liikkeeseen laskemien osakkeiden, velkakirjojen tai muiden rahoitusinstrumenttien myynnin edistämistä tai välittämistä taikka niiden markkinatakaajana toimimista tai neuvojen antamista tällaisiin osakkeisiin, velkakirjoihin tai muihin rahoitusinstrumentteihin sijoittamisesta.

R610.6 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa antaa tilintarkastusasiakkaalle yritysjärjestelypalveluihin liittyvää neuvontaa, jos:

- (a) tällaisen neuvonnan tehokkuus riippuu tietystä kirjanpitokäsittelystä tai esittämistavasta tilinpäätöksessä, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon; ja

- (b) tilintarkastustiimillä on epäilyjä siitä, onko asiaan liittyvä kirjanpito-käsittely tai esittämistapa relevantin tilinpäätösnormiston mukaan asianmukainen.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

610.7 A1 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla varotoimia sellaisiin oman työn tarkastamisen tai asian ajamisen uhkiin vastaamiseksi, joita aiheutuu tuotettaessa yritysjärjestelypalveluja tilintarkastusasiakkaalle, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, 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.

Tilintarkastusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

Oman työn tarkastamisen uhat

R610.8 Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ei saa tuottaa yritys-järjestelypalveluja tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, jos tällaisten palvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua oman työn tarkastamisen uhka. (Viittaus: kappaleet R600.14 ja R600.16).

Asian ajamisen uhat

610.8 A1 Esimerkki toimenpiteestä, joka saattaa olla varotoimi sellaisiin asian ajamisen uhkiin vastaamiseksi, joita aiheutuu tuotettaessa yritys-järjestelypalveluja tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, on tilintarkastustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.

LUKU 800

ERITYISTÄ 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 toimeksiantoa, 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 tuotettaessa 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 saattavat 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 säädöksessä tai määräyksessä edellytetään 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 yhteisön 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 relevanteja 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 ja 510.10 A5 ja A9 tarkoitettujen henkilöiden taloudellisista intresseistä tilintarkastusasiakkaassa, ja vastattava näihin uhkiin.

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.

Työskenteleminen tilintarkastusasiakkaan palveluksessa

R800.13 Kun tilintarkastusyhteisö suorittaa ehdot täyttävän tilintarkastustoimeksiannon, 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 tilintarkastustoimeksiannon 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 TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA

sivu

Luku 900	Käsitteellisen viitekehyksen soveltaminen riippumattomuuteen muissa varmennustoimeksiannoissa kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa	239
Luku 905	Palkkiot.....	249
Luku 906	Lahjat ja vieraanvaraisuus	254
Luku 907	Oikeudenkäynti tai sen uhka	255
Luku 910	Taloudelliset intressit.....	256
Luku 911	Lainat ja takaukset.....	259
Luku 920	Liikesuhteet	261
Luku 921	Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.....	263
Luku 922	Viimeaikainen työskentely varmennusasiakkaan palveluksessa	267
Luku 923	Toimiminen varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa.....	269
Luku 924	Työskenteleminen varmennusasiakkaan palveluksessa	270
Luku 940	Henkilöstön pitkäaikainen yhteys varmennusasiakkaaseen.....	273
Luku 950	Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen varmennusasiakkaille	275
Luku 990	Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus (muut varmennustoimeksiannot kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot).....	279

OSA 4B – RIIPPUMATTOMUUS MUISSA VARMENNUS- TOIMEKSIANNOISSA KUIN TILINTARKASTUK- SEN 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 tilintarkastustoimeksiantoihin ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoihin. Esi-
merkkejä tällaisista toimeksiannoista:
- yhteisön keskeisiä suorituskykykymittareita koskeva tuloksellisuuden varmennus.
 - säädöksen tai määräyksen noudattamisen varmentaminen.
 - julkisen sektorin yksikön suorituskykykriteerien kuten tuloksellisuustavoitteen (”value for money”) saavuttamisen varmentaminen.
 - yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tehokkuuden varmentaminen.
 - yhteisön kasvihuonekaasuraportin varmentaminen.
 - tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuva tilintarkastus.
- 900.2 Tässä osassa termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa yksittäisiin ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.
- 900.3 ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä tilintarkastusyhteisön suorittamia varmennustoimeksiantoja varten. Osana tätä laadunhallintajärjestelmää tilintarkastusyhteisön on ISQM 1:n mukaan asetettava laadutavoitteet, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten mukaisten velvollisuuksien täyttämistä, riippumattomuus mukaan luettuna. ISQM 1:n mukaan relevantteja eettisiä vaatimuksia ovat ne, jotka koskevat tilintarkastusyhteisöä, sen henkilöstöä ja soveltuissa tapauksissa muita tahoja, joihin sovelletaan tilintarkastusyhteisöä ja sen toimeksiantoja koskevia riippumattomuusvaatimuksia. Lisäksi ISAE- ja ISA-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”. Tilintarkastusyhteisö osoittaa operatiivisen vastuun riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta jo(i)llekin henkilö(i)lle ISQM 1:n mukaisesti. Lisäksi yksittäinen tilintarkastusammattilainen vastaa omaa toimintaansa, intressejään tai suhteitaan koskevien 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 suorittaessa muita varmennustoimeksiantoja kuin tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja. 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 uhkiin vastaamiseksi; ja
- (c) joitakin tilanteita, joissa uhkia ei pystytä poistamaan tai ei voi olla olemassa mitään varotoimia uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Varmennustoimeksiantojen kuvaus

- 900.7 Varmennustoimeksiannossa tilintarkastusyhteisö pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen esittämään johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien (muiden kuin vastuussa olevan osapuolen) luottamusta kohdetta koskevaan tietoon. ISAE 3000:ssa (uudistettu) kuvataan kyseisen standardin mukaisesti suoritettavan varmennustoimeksiannon osatekijät ja tavoitteet, ja Varmennustoimeksiantojen viitekehys sisältää yleisen kuvauksen varmennustoimeksiannoista. Varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto.
- 900.8 Tässä osassa ”varmennustoimeksianto” viittaa muihin varmennustoimeksiantoihin kuin tilintarkastustoimeksiannot tai yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot.

Raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus

- 900.9 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

- 900.10 Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja koskevat riippumattomuusstandardit asetetaan sääntöjen 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 tilintarkastustiimin tai yleisluonteisen tarkastuksen tiimin jäseniin.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

- R900.11** Varmennustoimeksiantoa suorittavan tilintarkastusyhteisön on oltava riippumaton varmennusasiakkaasta.
- 900.11 A1 Sääntöjen tässä osassa varmennustoimeksiannon varmennusasiakas on vastuussa oleva osapuoli ja tiedon varmentamistoimeksiannossa myös osapuoli, joka ottaa vastuun kohdetta koskevasta tiedosta (saattaa olla sama kuin vastuussa oleva osapuoli).
- 900.11 A2 Varmennustoimeksiannon osapuolten roolit saattavat olla erilaisia ja vaikuttaa sääntöjen tähän osaan sisältyvien riippumattomuusvaatimusten soveltamiseen. Suurimmassa osassa tiedon varmentamistoimeksiannoista kohdesta vastuussa oleva osapuoli on sama kuin kohdetta koskevasta tiedosta

vastuun ottava osapuoli. Tämä koskee myös olosuhteita, joissa vastuussa oleva osapuoli käyttää toista osapuolta kohteen mittaamiseen kriteerijä käyttäen tai sen arvioimiseen kriteerien perusteella (mittaaja tai arvioija), silloin kun vastuussa oleva osapuoli ottaa vastuun kohdetta koskevasta tiedosta samoin kuin kohteesta. Vastuussa oleva osapuoli tai toimeksiantaja voi kuitenkin antaa kohdetta koskevan tiedon tuottamisen toisen osapuolen tehtäväksi sellaisella perusteella, että tämän osapuolen on määrä ottaa vastuu kohdetta koskevasta tiedosta. Tällöin vastuussa oleva osapuoli ja kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa oleva osapuoli ovat kumpikin varmennusasiakkaita sääntöjen tätä osaa sovellettaessa.

- 900.11 A3 Vastuussa olevan osapuolen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa olevan osapuolen lisäksi toimeksiantoon voi liittyä muita osapuolia. Voi olla esimerkiksi kohdetta koskevasta tiedosta vastuun ottavasta osapuolesta erillinen toimeksiantaja tai mittaaja- ja arvioijaosapuoli. Tällöin käsitteellisen viitekeh്യksen soveltamiseksi vaaditaan, että tilintarkastusammattilainen tunnistaa ja arvioi peruseriaatteiden noudattamista vaarantavat uhat, jotka aiheutuvat intresseistä tai suhteista tällaisten osapuolten kanssa, mukaan lukien se, voisiko esiintyä luvussa 310 kuvattuja eturistiriitoja.
- R900.12** Tilintarkastusyhteisön on sovellettava luvussa 120 esitettyä käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen varmennustoimeksiantoon liittyvät riippumattomuutta vaarantavat uhat ja vastatakseen niihin.

Johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamista koskeva kielto

- R900.13** Tilintarkastusyhteisö ei saa hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, joka liittyy tilintarkastusyhteisön suorittaman varmennustoimeksiannon kohteeseen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 tiedon varmentamistoimeksiannossa kohdetta koskevaan tietoon.
- 900.13 A1 Johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä ovat yhteisön valvonta, johtaminen ja ohjaaminen, mukaan lukien päätösten tekeminen henkilöressurssien, rahoituksen sekä teknisten, aineellisten ja aineettomien resurssien hankkimisesta, käyttämisestä ja valvonnasta.
- 900.13 A2 Kun tilintarkastusyhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, joka liittyy varmennustoimeksiannon kohteeseen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa kohdetta koskevaan tietoon, tästä aiheutuu oman työn tarkastamisen, oman intressin ja läheisyyden uhkia. Johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta saattaa aiheutua asian ajamisen uhka, koska tilintarkastusyhteisö tulee liian läheisesti yhdistetyksi johdon näkemyksiin ja intresseihin.

900.13 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 määrittäminen.
- 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 muiden kolmansien osapuolten antamista suosituksista toteutetaan.
- raportointi hallintoelimille johdon puolesta.
- vastuun ottaminen sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönotosta, seurannasta ja ylläpidosta.

900.13 A4 Sillä edellytyksellä, että kappaletta R900.14 noudatetaan, neuvojen ja suositusten antaminen varmennusasiakkaan johdon auttamiseksi tehtäviensä hoitamisessa ei ole johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamista.

R900.14 Kun harjoitetaan varmennusasiakkaaseen kohdistuvaa ammatillista toimintaa, joka liittyy varmennustoimeksiannon kohteeseen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 toimenpiteitä. Tällainen henkilö, joka mieluiten kuuluu ylempään johon, ymmärtää:
- (i) toimenpiteiden tavoitteet, luonteen ja tulokset; ja
 - (ii) asiakkaan ja tilintarkastusyhteisön velvollisuudet.

Henkilöllä ei kuitenkaan tarvitse olla toimenpiteiden suorittamiseen tai uudelleensuorittamiseen tarvittavaa erityisasiantuntemusta.

- (b) valvoo toimenpiteitä ja arvioi suoritettujen toimenpiteiden tulosten riittävyttä asiakkaan tarkoituksiin; ja
- (c) ottaa vastuun mahdollisista toimista, joihin ryhdytään toimenpiteiden tulosten perusteella.

Useita vastuussa olevia osapuolia ja kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa olevia osapuolia

900.15 A1 Joissakin varmennustoimeksiannoissa, olipa kyseessä tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto, voi olla useita vastuussa olevia osapuolia tai tiedon varmentamistoimeksiannossa useita kohdetta koskevasta tiedosta vastuun ottavia osapuolia. Ratkaistessaan, onko tähän osaan sisältyviä kohtia tarpeellista soveltaa tällaisissa toimeksiannoissa jokaiseen yksittäiseen vastuussa olevaan osapuoleen tai kohdetta koskevasta tiedosta vastuun ottavaan osapuoleen, tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon tiettyjä seikkoja. Niihin kuuluu se, voisiko tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen ja tietyn vastuussa olevan osapuolen tai kohdetta koskevasta tiedosta vastuun ottavan osapuolen välisestä intressistä tai suhteesta aiheutua riippumattomuutta vaarantava uhka, joka ei ole vähäpätöinen eikä merkityksetön suhteessa kohdetta koskevaan tietoon. Tätä ratkaisua tehtäessä otetaan huomioon sellaisia seikkoja kuin:

- (a) sen kohteen tai kohdetta koskevan tiedon olennaisuus, josta kyseinen osapuoli on vastuussa, suhteessa koko varmennustoimeksiantoon.
- (b) se, missä määrin varmennustoimeksiantoon liittyy yleistä etua.

Jos tilintarkastusyhteisö toteaa, että tällaisesta tietyn osapuolen kanssa olevasta intressistä tai suhteesta aiheutuva uhka olisi vähäpätöinen tai merkityksetön, ei kyseiseen osapuoleen ehkä ole tarpeellista soveltaa kaikkia tämän osan kohtia.

Ketjuun kuuluvat yhteisöt

R900.16 Kun tilintarkastusyhteisö tietää tai sillä 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.

[Kappaleet 900.18–900.29 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 kesto aika alkaa, kun varmennustiimi aloittaa kyseistä toimeksiantoa koskevien varmennuspalvelujen suorittamisen. Toimeksiannon kesto aika 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 kesto aikana. 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 kuin on asianmukaista.

R900.33 Jos muuta kuin varmennuspalvelua, joka ei olisi sallittu toimeksiannon kesto aikana, ei ole saatettu loppuun eikä sitä ole käytännössä mahdollista saattaa loppuun tai lopettaa ennen varmennustoimeksiantoon 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 kestoajana; ja
- (c) tilintarkastusyhteisö keskustelee asiasta toimeksiantajatahon tai varmennusasiakkaan hallintoelinten kanssa.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

- 900.34 A1 Kappaleissa R300.9–300.9 A2 esitetään vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja kommunikoidessa toimeksiantajatahon tai varmennusasiakkaan hallintoelinten kanssa.
- 900.34 A2 Kommunikointi toimeksiantajatahon tai varmennusasiakkaan hallintoelinten kanssa saattaa olla asianmukaista, kun tehdään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja tehdään johtopäätöksiä varmennustoimeksiantoon liittyviin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin vastaamiseksi, koska kyseisen toimeksiannon kohdetta koskeva tieto on aiemmin suoritetun muun kuin varmennuspalvelun lopputulos.

[Kappaleet 900.35–900.39 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi.]

Riippumattomuuden yleinen dokumentoiminen varmennustoimeksiannoissa

- 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 varmennustoimeksiannoissa*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) suoritettut 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 Palkkioista tai muuntuyppisistä korvauksista saattaa aiheutua oman intressin tai painostuksen uhka. Tämä luku sisältää erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä varmennusasiakkailta veloittavista palkkioista aiheutuviin riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Varmennusasiakkaan maksamat palkkiot

- 905.3 A1 Silloin kun palkkioista neuvotellaan varmennusasiakkaan kanssa ja varmennusasiakas maksaa ne, tästä aiheutuu riippumattomuutta vaarantava oman intressin uhka ja saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantava painostuksen uhka.
- 905.3 A2 Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen edellyttää, että ennen kuin tilintarkastusyhteisö hyväksyy varmennusasiakasta koskevan varmennustoimeksiannon, tilintarkastusyhteisö tekee ratkaisun siitä, ovatko asiakkaalle ehdotetuista palkkioista aiheutuvat riippumattomuutta vaarantavat uhat hyväksyttävällä tasolla. Käsitteellisen viitekehysten soveltaminen edellyttää myös, että tilintarkastusyhteisö arvioi tällaiset uhat uudelleen, kun tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuu muutoksia toimeksiannon kestoaikana.
- 905.3 A3 Arvioitaessa niiden uhkien tasoa, joita aiheutuu silloin kun varmennusasiakas maksaa palkkioita, relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- varmennustoimeksiannosta koskevien palkkioiden taso ja se, missä määrin palkkioissa huomioidaan tarvittavat resurssit, kun otetaan huomioon tilintarkastusyhteisön kaupalliset ja markkinointia koskevat prioriteetit.
 - se, missä määrin palvelua koskevan palkkion taso ja palvelun lopputulos ovat mahdollisesti riippuvaisia toisistaan.
 - palkkion taso tilintarkastusyhteisön tai samaan ketjuun kuuluvan yhteisön tuottaman palvelun yhteydessä.
 - asiakkaan merkitys tilintarkastusyhteisölle tai partnerille.
 - asiakkaan luonne.

- varmennustoimeksiannon luonne.
- hallintoelinten osallistuminen palkkioista sopimiseen.
- se, onko palkkion tason määrännyt riippumaton kolmas osapuoli, kuten sääntelytaho.

905.3 A4 Myös kappaleessa 120.15 A3 kuvatut ehdot, toimintaperiaatteet ja menettelytavat (erityisesti sellaisen laadunhallintajärjestelmän olemassaolo, jonka tilintarkastusyhteisö on suunnitellut ja ottanut käyttöön IAASB:n antamien laadunhallintastandardien mukaisesti) saattavat vaikuttaa arvioon siitä, ovatko riippumattomuutta vaarantavat uhat hyväksyttävällä tasolla.

905.3 A5 Seuraavissa vaatimuksissa ja seuraavassa soveltamisohjeistuksessa mainitaan olosuhteita, joita saattaa olla tarpeen arvioida tarkemmin tehtäessä ratkaisua siitä, ovatko uhat hyväksyttävällä tasolla. Näiden olosuhteiden osalta soveltamisohjeistuksessa esitetään esimerkkejä lisätekiöistä, jotka saattavat olla relevantteja arvioitaessa uhkia.

Varmennustoimeksiantoja koskevien palkkioiden taso

905.4 A1 Varmennusasiakkaalta veloittavien palkkioiden määrittäminen on – riippumatta siitä, koskevatko ne varmennuspalveluja vai muita palveluja – tilintarkastusyhteisön tekemä liiketoimintaa koskeva päätös, jossa otetaan huomioon kyseisen toimeksiannon kannalta relevantit tosiseikat ja olosuhteet, mukaan lukien teknisten ja ammatillisten standardien vaatimukset.

905.4 A2 Arvioitaessa varmennustoimeksiantoa koskevan palkkion tasosta aiheutuvien oman intressin ja painostuksen uhkien tasoa silloin, kun varmennusasiakas maksaa palkkion, relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- tilintarkastusyhteisön kaupalliset perustelut varmennustoimeksiantoa koskevalle palkkiolle.
- se, onko asiakkaan taholta tullut tai tuleeko sen taholta kohtuuttomia paineita varmennustoimeksiantoa koskevan palkkion alentamiseksi.

905.4 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei osallistu varmennustoimeksiantoon, arvioi ehdotetun palkkion kohtuullisuutta ottaen huomioon toimeksiannon laajuuden ja monimutkaisuuden.
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut varmennustoimeksiantoon, käy läpi tehdyn työn.

Ehdolliset palkkiot

905.5 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.

R905.6 Tilintarkastusyhteisö ei saa veloittaa varmennustoimeksiannosta ehdollista palkkiota suoraan eikä epäsuorasti.

R905.7 Tilintarkastusyhteisö ei saa veloittaa suoraan eikä epäsuorasti ehdollista palkkiota varmennusasiakkaalle tuotetusta muusta kuin varmennuspalvelusta, jos kyseisen muun kuin varmennuspalvelun lopputulos ja sen myötä palkkion määrä riippuu sellaisesta tulevaisuudessa tai sillä hetkellä tehtävästä harkintaan perustuvasta ratkaisusta, joka liittyy varmennustoimeksiannon kohdetta koskevan tiedon kannalta olennaiseen seikkaan.

905.7 A1 Kappaleissa R905.6 ja R905.7 kielletään tilintarkastusyhteisöä tekemästä tiettyjä ehdollista palkkiota koskevia järjestelyjä varmennusasiakkaan kanssa. Vaikka ehdollista palkkiota koskeva järjestely ei olisi kielletty tuottaessa varmennusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, se saattaa kuitenkin vaikuttaa oman intressin uhan tasoon.

905.7 A2 Tällaisen uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- mahdollisten palkkiomäärien vaihteluväli.
- se, määrittäkö jokin asianmukaiset valtuudet omaava taho lopputuloksen, josta ehdollinen palkkio riippuu.
- tietojen antaminen tilintarkastusyhteisön suorittamasta työstä ja palkkion perusteesta aiotuille käyttäjille.
- palvelun luonne.
- tapahtuman tai liiketoimen vaikutus kohdetta koskevaan tietoon.

905.7 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.

Yhteenlasketut palkkiot – Erääntyneet palkkiot

905.8 A1 Oman intressin uhan tasoon saattaa vaikuttaa tilanne, jossa palkkiot, jotka varmennusasiakas maksaa varmennustoimeksiannosta tai muista palveluksista, ovat erääntyneet varmennustoimeksiannon kestoaikana.

905.8 A2 Yleensä odotetaan, että tilintarkastusyhteisö saa maksusuorituksen tällaisista palkkioista, ennen kuin varmennusraportti annetaan.

- 905.8 A3 Tällaisen oman intressin uhan tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- erääntyneiden palkkioiden merkitys tilintarkastusyhteisölle.
 - sen ajan pituus, jonka palkkiot ovat olleet erääntyneinä.
 - tilintarkastusyhteisön arvio asiakkaan tai muun relevantin osapuolen kyvystä ja halukkuudesta maksaa erääntynyt palkkio.
- 905.8 A4 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:
- osasuorituksen saaminen erääntyneistä palkkioista.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut varmennustoimeksiantoon, käy läpi tehdyn työn.
- R905.9** Kun merkittävä osa varmennusasiakkaalta saatavista erääntyneistä palkkioista on pitkän aikaa maksamatta, tilintarkastusyhteisön on ratkaistava:
- (a) saattavatko erääntyneet palkkiot olla verrattavissa asiakkaalle annettuun lainaan, missä tapauksessa sovelletaan lukuun 911 sisältyviä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta; ja
 - (b) onko asianmukaista, että tilintarkastusyhteisö valitaan uudelleen tai se jatkaa varmennustoimeksiannossa.

Yhteenlasketut palkkiot – Riippuvuus palkkioista

- 905.10 A1 Silloin kun varmennustoimeksiannosta johtopäätöksen esittävän tilintarkastusyhteisön yhdeltä varmennusasiakkaalta saamat yhteenlasketut palkkiot muodostavat suuren osan kaikista kyseisen tilintarkastusyhteisön saamista palkkioista, riippuvuus kyseiseltä asiakkaalta saatavista palkkioista ja huoli niiden mahdollisesta menettämisestä vaikuttavat oman intressin uhan tasoon ja aiheuttavat painostuksen uhan.
- 905.10 A2 Oman intressin ja painostuksen uhka syntyy kappaleessa 905.10 A1 kuvatuissa olosuhteissa, vaikka varmennusasiakas ei vastaisi varmennustoimeksiantoa koskevista palkkioista neuvottelemisesta tai näiden palkkioiden maksamisesta.
- 905.10 A3 Laskiessaan tilintarkastusyhteisön yhteenlaskettuja palkkioita tilintarkastusyhteisö saattaa käyttää edelliseltä tilikaudelta saatavilla olevaa taloudellista informaatiota ja arvioida osuuden kyseisen informaation perusteella, jos se on asianmukaista.
- 905.10 A4 Tällaisten oman intressin ja painostuksen uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:
- tilintarkastusyhteisön toiminnan rakenne.

- se, odotetaanko tilintarkastusyhteisön laajentavan toimintaansa siten, että mahdollinen riippuvuus kyseisestä varmennusasiakkaasta vähenee.

905.10 A5 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että asiakkaalle tuotettavien muiden palvelujen kuin varmennustoimeksiantojen laajuutta rajoitetaan.
- tilintarkastusyhteisön asiakaskunnan laajentaminen kyseisestä varmennusasiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.

905.10 A6 Oman intressin tai painostuksen uhka syntyy silloin, kun yhdeltä varmennusasiakkaalta tilintarkastusyhteisölle kertyvät palkkiot muodostavat suuren osan yksittäisen partnerin asiakkailta saatavista myyntituotoista.

905.10 A7 Tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- varmennusasiakkaan laadullinen ja määrällinen merkitys kyseiselle partnerille.
- se, missä määrin kyseisen partnerin saama kompensatio riippuu kyseiseltä asiakkaalta kertyvistä palkkioista.

905.10 A8 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaiseen oman intressin tai painostuksen uhkaan vastaavia varotoimia, ovat:

- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole ollut varmennustiimin jäsen, käy läpi tehdyn työn.
- sen varmistaminen, että kyseiseltä varmennusasiakkaalta kertyvät palkkiot eivät vaikuta merkittävästi kyseisen partnerin saamaan kompensatioon.
- partnerin asiakaskunnan laajentaminen kyseisestä asiakkaasta johtuvan riippuvuuden vähentämiseksi.

LUKU 906

LAHJAT JA VIERAANVARAISUUS

Johdanto

- 906.1 Tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa peruseriaatteita, olla riippumattomia 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 tai varmennustiimin 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 peruseriaatteita, 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 se, 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 se, 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.
- 911.2 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 varmennusasiakkaalta, 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 se, 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 peruseriaatteita, 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 varmennusasiakkaan 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 tuotteeseen 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 varmennustiimin 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:

- pidäytyminen 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 varmennusasiakkaalla sekä suhteen läheisyys.

Varmennustiimin 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 varmennustoimeksianton 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) tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 lähisukulaiset

921.6 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 kohteeseen, tai tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 kohteeseen, tai tiedon varmentamistoimeksiannossa 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) kuka tahansa seuraavista varmennusasiakkaalla:
- (i) hallituksen jäsen tai sen ylimpään johtoon kuuluva henkilö;
 - (ii) työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohteeseen, tai tiedon varmentamistoimeksiannossa työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon 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; tai
- se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja käy läpi suoritetun 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 kohteeseen tai tiedon varmentamistoimeksiannossa työntekijä, joka on ollut 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 kohteeseen, tai tiedon varmentamistoimeksiannossa työntekijä, joka on ollut sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.
- Uhka syntyy 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 se, 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 rutiininomaisiin ja hallinnollisiin tehtäviin, kuten pöytäkirjojen laatimiseen ja viranomaisilmoitusten tekemiseen.

- 923.4 A1 Company Secretary -nimellä tunnettua tehtävää hoitavan henkilön asemalla on eri maissa ja muilla 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 partneri tai työntekijä toimii Company Secretary -tehtävässä varmennusasiakkaassa. (Lisätietoja muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta varmennusasiakkaalle on luvussa 950 *Muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen varmennusasiakkaille.*)

LUKU 924**TYÖSKENTELEMINE 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.
- 924.2 Työsuhteesta 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 kohteeseen, tai tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 kohteeseen, tai tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 etuusia 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 neuvottelemaan 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 uhaan vastaava varotoimi, on se, 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:
- varmennusasiakkaan;
 - varmennusasiakkaan ylemmän johdon; tai
 - varmennustoimeksiannon kohteen tai tiedon varmentamistoimeksiannossa 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 te-

kemällä 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 monimutkaisuudessa tapahtunut muutoksia.
- se, onko varmennusasiakkaalla viime aikoina tapahtunut vaihdoksia henkilössä tai henkilöissä, jotka ovat vastuussa kohteesta tai tiedon varmentamistoimeksiannossa kohdetta koskevasta tiedosta, 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 suhteen lähentyessä varmennustiimin jäsenen ja sellaisen varmennusasiakkaalla toimivan henkilön välillä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa kohteeseen tai tiedon varmentamistoimeksiannossa kohdetta koskevaan tietoon, vähentyisivät, jos kyseinen henkilö lähtisi pois asiakkaalta.

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:

- (a) olla toimeksiantotiimin jäsenenä varmennustoimeksiannossa;
- (b) suorittaa varmennustoimeksiannon laadunvalvontaa; eikä
- (c) suoraan vaikuttaa varmennustoimeksiannon lopputulokseen.

Ajanjakson tulee olla riittävän pitkä, jotta tullaan vastanneeksi läheisyyden ja oman intressin uhkaan.

LUKU 950

MUIDEN KUIN VARMENNUSPALVELUJEN TUOTTAMINEN VARMENNUSASIAKKAILLE

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. Tiettyjen muiden kuin varmennuspalvelujen tuottamisesta varmennusasiakkaille saattaa aiheutua peruseriaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja riippumattomuutta vaarantavia uhkia.
- 950.3 Tämä luku sisältää vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja sovellettaessa käsitteellistä viitekehystä riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi, kun varmennusasiakkaille tuotetaan muita kuin varmennuspalveluja.
- 950.4 Uudet liiketoimintakäytännöt, rahoitusmarkkinoiden kehittyminen ja tekniikan muutokset ovat eräitä kehityssuuntia, joista johtuen on mahdotonta laatia kaiken kattavaa luetteloa kaikista niistä muista kuin varmennuspalveluista, joita tilintarkastusyhteisöt saattavat tuottaa varmennusasiakkaalle. Käsitteellistä viitekehystä ja tämän luvun yleisiä vaatimuksia sovelletaan, kun tilintarkastusyhteisö ehdottaa asiakkaalle sellaisen muun kuin varmennuspalvelun tuottamista, jonka osalta ei ole olemassa erityisiä vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta.

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

Riski johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamisesta muuta kuin varmennuspalvelua tuotettaessa

- 950.5 A1 Kun tilintarkastusyhteisö tuottaa varmennusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, on olemassa riski siitä, että tilintarkastusyhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, joka liittyy varmennustoimeksiannon kohteeseen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa kohdetta koskevaan tietoon, jollei tilintarkastusyhteisö ole varmistunut siitä, että kappaleiden R900.13 ja R900.14 vaatimuksia on noudatettu.

Muun kuin varmennuspalvelun tuottamista koskevan toimeksiannon hyväksyminen

- R950.6** Ennen kuin tilintarkastusyhteisö hyväksyy toimeksiannon muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle, sen on sovellettava

käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen riippumattomuutta vaarantavia uhkia, joita saattaa aiheutua kyseisen palvelun tuottamisesta, ja vastatakseen näihin uhkiin.

Uhkien tunnistaminen ja arvioiminen

950.7 A1 Kappaleessa 120.6 A3 esitetään kuvaus sellaisten uhkien ryhmistä, joita saattaa syntyä, kun tilintarkastusyhteisö tuottaa varmennusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua.

950.7 A2 Tunnistettaessa ja arvioitaessa erilaisia uhkia, joita saattaa aiheutua muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle, relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne, laajuus, aiottu käyttö ja tarkoitus.
- tapa, jolla palvelu tuotetaan, kuten palveluun osallistuvat henkilöt ja heidän sijaintipaikkansa.
- oikeudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa palvelu tuotetaan.
- se, onko asiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
- asiakkaan johdon ja työntekijöiden erityisasiantuntemuksen taso tuotettavan palvelutyypin osalta.
- se, vaikuttaako palvelun lopputulos varmennustoimeksiannon kohteeseen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa seikkoihin, jotka kuvastuvat varmennustoimeksiannon kohdetta koskevassa tiedossa, ja jos vaikuttaa, niin:
 - se, missä määrin palvelun lopputuloksella on olennainen vaikutus varmennustoimeksiannon kohteeseen ja tiedon varmentamistoimeksiannossa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon.
 - se, missä määrin varmennusasiakas määrittää merkittävät harkintaa edellyttävät seikat (viittaus: kappaleet R900.13–R900.14).
- se, missä määrin palvelun lopputulokseen turvaututaan osana varmennustoimeksiannosta.
- muun kuin varmennuspalvelun tuottamiseen liittyvä palkkio.

Varmennusasiakkaan informaatiota koskeva olennaisuus

950.8 A1 Olennaisuus on relevantti tekijä arvioitaessa uhkia, joita aiheutuu muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle. Varmennusasiakkaan informaatiota koskevan olennaisuuden käsitettä käsitellään Kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen*

informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus. Olennaisuuden määrittämiseen liittyy ammatillisen harkinnan käyttämistä, ja siihen vaikuttavat sekä määrälliset että laadulliset tekijät. Siihen vaikuttavat myös käsitkset käyttäjien taloudellisen tai muun informaation tarpeista.

Useat samalle varmennusasiakkaalle tuotettavat muut kuin varmennuspalvelut

950.9 A1 Tilintarkastusyhteisö saattaa tuottaa varmennusasiakkaalle useita muita kuin varmennuspalveluita. Tällaisissa olosuhteissa näiden palvelujen tuottamisesta aiheutuvien uhkien yhteisvaikutus on relevantti tilintarkastusyhteisön tekemän uhkien arvioinnin kannalta.

Oman työn tarkastamisen uhat

950.10 A1 Oman työn tarkastamisen uhka saattaa syntyä, jos tilintarkastusyhteisö osallistuu tiedon varmentamistoimeksiannossa sellaisen kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen, josta tulee 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 tätä informaatiota koskevan varmennusraportin antaminen myöhemmin.
- (b) sellaisen arvonnäärityksen tekeminen, joka on osa varmennustoimeksiannon kohdetta koskevaa tietoa tai liittyy siihen.

Varmennusasiakkaat, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

950.11 A1 Tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta koskevat odotukset ovat korkeampia, kun tilintarkastusyhteisö suorittaa varmennustoimeksiantoa yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle ja kyseisen toimeksiannon tulokset:

- (a) asetetaan yleisesti saataville, myös osakkeenomistajille ja muille sidosryhmille; tai
- (b) annetaan yhteisölle tai organisaatiolle, joka on perustettu säädöksellä tai määräyksellä valvomaan jonkin liiketoimintasektorin tai liiketoiminnan toimintaa.

Näiden odotusten arviointi on osa järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä, jota sovelletaan päätettäessä, tuotetaanko varmennusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua.

950.11 A2 Jos on olemassa oman työn tarkastamisen uhka, joka liittyy kappaleen 950.11 A1 kohdassa (b) kuvatuissa olosuhteissa suoritettavaan toimeksiantoon, tilintarkastusyhteisöä kannustetaan antamaan toimeksiantajatahelle tai varmennusasiakkaan hallintoelimille sekä sellaiselle yhteisölle tai organisaatiolle, joka on säädöksellä tai määräyksellä perustettu valvomaan liiketoimintasektorin tai liiketoiminnan toimintaa ja jolle toimeksiannon

tulokset toimitetaan, tieto kyseisen oman työn tarkastamisen uhan olemassaolosta ja toimenpiteistä, joihin on ryhdytty kyseiseen uhkaan vastaamiseksi.

Uhkiin vastaaminen

- 950.12 A1 Kappaleisiin R120.10–120.10 A2 sisältyy vaatimus ja soveltamisohjeistusta, jotka ovat relevantteja vastattaessa riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin, mukaan lukien kuvaus varotoimista.
- 950.12 A2 Riippumattomuutta vaarantavat uhat, joita aiheutuu muun kuin varmennuspalvelun tai useiden palvelujen tuottamisesta varmennusasiakkaalle, vaihtelevat varmennustoimeksiannon tosiseikoista ja olosuhteista sekä palvelun luonteesta riippuen. Tällaisiin uhkiin saatetaan vastata käyttämällä varotoimia tai muuttamalla ehdotetun palvelun laajuutta.
- 950.12 A3 Esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla tällaisiin uhkiin vastaavia varotoimia, ovat:
- varmennustiimiin kuulumattomien ammattilaisten käyttäminen palvelun suorittamiseen.
 - se, että asianmukainen läpikäynnin suorittaja, joka ei ole osallistunut palvelun tuottamiseen, käy läpi varmennustyön tai suoritetun palvelun.
- 950.12 A4 Saattaa olla niin, ettei ole käytettävissä varotoimia, joilla uhka, joka aiheutuu muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta varmennusasiakkaalle, voitaisiin vähentää hyväksyttävälle tasolle. Tällaisessa tilanteessa käsitteellisen viitekehysten soveltaminen edellyttää, että tilintarkastusyhteisö:
- (a) muuttaa ehdotetun palvelun laajuutta poistaakseen uhan aiheuttavat olosuhteet;
 - (b) kieltäytyy sellaisesta palvelusta tai lopettaa sellaisen palvelun, josta aiheutuu uhka, jota ei ole mahdollista poistaa tai vähentää hyväksyttävälle tasolle; tai
 - (c) lopettaa varmennustoimeksiannon.

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 toimeksiannosta, 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 aiottu käyttäjä ymmärtävät raportin tarkoituksen, kohdetta koskevan tiedon ja rajoitteet ja antavat nimenomaisen suostumuksen mukautusten soveltamiseen.
- 990.3 A1 Raportin aiottu käyttäjä 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 kommunikoidaan aiottujen käyttäjien kanssa riippumattomuuteen liittyvistä seikoista, mukaan lukien käsitteellisen viitekehäyksen soveltamisen kannalta relevantit olosuhteet. Se myös antaa tilintarkastusyhteisölle mahdollisuuden saada aiottujen käyttäjien suostumus mukautettuihin riippumattomuusvaatimuksiin.

- R990.4** Silloin kun aiotut käyttäjät muodostavat käyttäjäryhmän 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 käyttäjäryhmän 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 ja 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 välillistä 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.
Asianmukainen läpikäynnin suorittaja (Appropriate reviewer)	<i>Asianmukainen läpikäynnin suorittaja on ammattilainen, jolla on tarvittavat tiedot, taidot, kokemus ja valtuudet käydäkseen objektii-visella 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 ja tiedon varmentamistoimeksiannossa myös osapuoli, joka ottaa vastuun kohdetta koskevasta tiedosta (saattaa olla sama kuin vastuussa oleva osapuoli).
Varmennustoimeksi- anto (Assurance engagement)	Toimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä voidakseen esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon. (ISAE 3000:ssa (uudistettu) kuvataan kyseisen standardin mukaisesti suoritettavan varmennustoimeksiannon osatekijät ja tavoitteet ja Varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä esitetään yleinen kuvaus varmennustoimeksiannoista, joihin sovelletaan ISA-, ISRE- ja ISAE-standardeja.) <i>Osassa 4B termi ”varmennustoimeksianto” viittaa varmennustoimeksiantoihin, jotka eivät ole tilintarkastustoimeksiantoja eivätkä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.</i>

- 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 liiketoumia tai tapahtumia koskevaa neuvontaa; ja
 - (iii) henkilöt, jotka suorittavat varmennustoimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat varmennustoimeksiannon toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen.

Tiedon varmentamistoimeksianto
(Attestation engagement)

Varmennustoimeksianto, jossa muu osapuoli kuin ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella.

Muu osapuoli kuin tilintarkastusammattilainen myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää tilintarkastusammattilainen varmennusraportissa. Tiedon varmentamistoimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä.

Tilintarkastusammattilaisen 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.

Tilintarkastus (Audit) *Osassa 4A termi ”tilintarkastus” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteiseen tarkastukseen”.*

Tilintarkastusasiakas (Audit client)	<p>Yhteisö, jota koskevan tilintarkastustoimeksiannon tilintarkastus-yhteisö suorittaa. Kun asiakas on listattu yhteisö, tilintarkastusasiakas sisältää aina myös sen lähipiiriyhteisöt. Kun tilintarkastusasiakas ei ole listattu yhteisö, tilintarkastusasiakkaaseen luetaan ne lähipiiriyhteisöt, joissa asiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta. (Ks. myös kappale R400.20.)</p> <p><i>Osassa 4A termi ”tilintarkastusasiakas” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisen tarkastuksen asiakkaaseen”.</i></p>
Tilintarkastus-toimeksianto (Audit engagement)	<p>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 lainsäädännössä tai määräyksessä edellytettyä tilintarkastusta.</p> <p><i>Osassa 4A termi ”tilintarkastustoimeksianto” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon”.</i></p>
Tilintarkastuskertomus (Audit report)	<p><i>Osassa 4A termi ”tilintarkastuskertomus” viittaa yhtä lailla ”yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin”.</i></p>

- Tilintarkastustiimi (Audit team)
- (a) kaikki tilintarkastustoimeksiannon toimeksiantotiimin jäsenet;
 - (b) kaikki muut tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen, mukaan lukien:
 - (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);
 - (ii) henkilöt, jotka antavat toimeksiannossa teknisiä tai toimialakohtaisia asioita taikka liiketoimia tai tapahtumia koskevaa neuvontaa; ja
 - (iii) henkilöt, jotka suorittavat toimeksiantoon kohdistuvaa laadunvalvontaa, mukaan lukien henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannon toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen; ja
 - (c) kaikki samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka pystyvät välittömästi vaikuttamaan tilintarkastustoimeksiannon lopputulokseen.

Osassa 4A termi "tilintarkastustiimi" viittaa yhtä lailla "yleisluonteisen tarkastuksen tiimiin".

Lähisukulainen (Close family) Vanhempi, lapsi tai sisarus, joka ei ole perheenjäsen.

Käsitteellinen viitekehys (Conceptual framework) *Tämä termi on kuvattu luvussa 120.*

Ehdollinen palkkio (Contingent fee) Palkkio, joka lasketaan ennalta määrättyllä, liiketoimen lopputulemaan tai tilintarkastusyhteisön suorittamien palvelujen tulokseen liittyvällä perusteella. Tuomioistuimen tai muun viranomaisen määräämä palkkio ei ole ehdollinen palkkio.

Jäähdyttelyaika (Cooling-off period) *Tämä termi kuvataan kappaleessa R540.5 kappaleita R540.11–R540.19 varten.*

Kriteerit (Criteria)	Varmennustoimeksiannossa kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen käytettäviä vertailuperusteita. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietystä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä.
Suora toimeksianto (Direct engagement)	Varmennustoimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi kohdetta sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
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 muilla 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.

<p>Toimeksiannon kestoaika (Engagement period)</p> <p>(Tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot)</p>	<p>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.</p>
<p>Toimeksiannon kestoaika (Engagement period)</p> <p>(Muut varmennustoimeksiannot kuin tilintarkastus ja yleisluonteinen tarkastus)</p>	<p>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.</p>
<p>Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynti (Engagement quality review)</p>	<p>Toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja niistä tehtyjen johtopäätösten objektiivinen arviointi, jonka tekee toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ja joka valmistuu toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivään mennessä.</p>
<p>Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja (Engagement quality reviewer)</p>	<p>Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.</p>
<p>Toimeksiantotiimi (Engagement team)</p>	<p>Kaikki toimeksiannon suorittamiseen osallistuvat partnerit ja henkilöstö sekä tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan yhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevat henkilöt, jotka suorittavat toimeksiannossa varmennustoimenpiteitä. Toimeksiantotiimiin ei lueta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevia ulkopuolisia erityisasiantuntijoita.</p>
<p>Nykyinen tilintarkastaja (Existing accountant)</p>	<p>”Toimeksiantotiimiin” ei myöskään lueta asiakkaan sisäisessä tarkastuksessa toimivia henkilöitä, jotka antavat suoraa apua tilintarkastustoimeksiannossa, kun ulkoinen tilintarkastaja noudattaa ISA 610:n (uudistettu 2013) <i>Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen</i> vaatimuksia.</p> <p>Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka on kyseisellä hetkellä valittuna tilintarkastajana tai suorittaa asiakkaalle laskentatoimeen, verotukseen tai konsultointiin liittyviä tai muita vastaavia ammatillisia palveluja.</p>

- Ulkopuolinen erityisasiantuntija (External expert) 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 tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastusammattilainen käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.
- Taloudellinen intressi (Financial interest) Osuus omasta pääomasta tai muu yhteisön arvopaperi, debenttuuri, laina tai muu vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, mukaan lukien tällaisen intressin hankkimista koskevat oikeudet ja velvoitteet sekä suoraan tällaiseen intressiin liittyvät johdannaiset.
- Tilinpäätös (Financial statements) Jäsenneytisesti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, liitetiedot mukaan lukien, joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tietynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Liitetiedot sisältävät yleensä yhteenvedon merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muuta selittävää tietoa. Termillä voidaan tarkoitaa tilinpäätöskokonaisuutta, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan, esimerkiksi taseeseen tai tuloslaskelmaan liitetietoineen.
- Termi ei viittaa tilinpäätöslaskelman yksittäisiin osiin, tileihin tai eriin.*
- 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) (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.
- Kappaleissa 400.4 ja 900.3 selitetään, kuinka sanaa "tilintarkastusyhteisö" käytetään käsiteltäessä tilintarkastusammattilaisten ja tilintarkastusyhteisöjen velvollisuutta noudattaa osia 4A ja 4B.*

Peruseriaatteet (Fundamental principles)	<p><i>Tätä termiä kuvataan kappaleessa 110.1 A1. Kutakin peruseriaatetta kuvataan vuorollaan seuraavissa kappaleissa:</i></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 ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.
Perheenjäsen (Immediate family)	Puoliso (tai vastaava) tai huollettava.
Riippumattomuus (Independence)	<p>Riippumattomuuteen kuuluvat</p> <p>(a) mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa johtopäätöksen esittämisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.</p> <p>(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.</p> <p><i>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.</i></p>
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.
	<i>Tarjottavat edut voivat vaihdella liikekumppaneiden välisestä (muilla tilintarkastusammattilaisilla) tai tilintarkastusammattilais-ten ja nykyisten tai mahdollisten asiakkaiden välisestä (ammattissa toimivilla tilintarkastusammattilaisilla) vähäisestä vieraanvarai-suudesta tekoihin, joista seuraa säädösten ja määräysten noudat-tamatta jättäminen. Tarjottavat edut voivat olla monessa eri muo-dossa, esimerkiksi:</i>
	<ul style="list-style-type: none"> • lahjoja. • vieraanvaraisuutta. • kestitystä. • poliittisessa tai hyväntekeväisyyteen liittyvässä tarkoituksessa tehtyjä lahjoituksia. • vetoamista ystävyyteen ja lojaliteettiin. • työtilaisuuksia tai muita kaupallisia mahdollisuuksia. • suosivaa kohtelua, oikeuksia tai etuoikeuksia.
Keskeinen tilintarkastuspartneri (Key audit partner)	Toimeksiannosta vastuullinen henkilö, toimeksiantokohtaisesta laadun läpikäynnistä vastuullinen henkilö ja mahdolliset muut toi-meksiantotiimin tilintarkastuspartnerit, jotka tekevät keskeisiä pää-töksiä tai harkintaan perustuvia ratkaisuja merkittävistä asioista sen tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon. Olosuhteista ja tilintarkastukseen osallistuvien henki-löiden 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 tie-tyllä tavalla tietyissä olosuhteissa, mukaan lukien poikkeus vaati-muksesta. 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)	<p>Laajempi kokonaisuus:</p> <p>(a) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja</p> <p>(b) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen tai kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa taikka saman määräysvallan tai johdon alainen, jolla on yhteiset laadunhallinnan toimintaperiaatteet ja menettelytavat ja yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka ammatillisista resursseista merkittävä osa on yhteisiä.</p>
Ketjuun kuuluva yhteisö (Network firm)	<p>Tilintarkastusyhteisö tai muu yhteisö, joka kuuluu ketjuun.</p> <p><i>Lisätietoja ks. kappaleet 400.50 A1–400.54 A1.</i></p>
<p>Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (Non-compliance with laws and regulations)</p> <p>(Muut tilintarkastusammattilaiset)</p>	<p><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></p> <p>(a) <i>tilintarkastusammattilaisen työnantajaorganisaatio;</i></p> <p>(b) <i>työnantajaorganisaation hallintoelimet;</i></p> <p>(c) <i>työnantajaorganisaation johto; tai</i></p> <p>(d) <i>muut työnantajaorganisaation palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.</i></p> <p><i>Tämä termi on kuvattu kappaleessa 260.5 A1.</i></p>
<p>Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (Non-compliance with laws and regulations)</p> <p>(Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset)</p>	<p><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></p> <p>(a) <i>asiakas;</i></p> <p>(b) <i>asiakkaan hallintoelimet;</i></p> <p>(c) <i>asiakkaan johto; tai</i></p> <p>(d) <i>muut asiakkaan palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt.</i></p> <p><i>Tämä termi on kuvattu kappaleessa 360.5 A1.</i></p>

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)	<p>Henkilö, joka on IFACin jäsenjärjestön jäsen.</p> <p><i>Osassa 1 termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa yksittäisiin muihin tilintarkastusammattilaisiin sekä ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.</i></p> <p><i>Osassa 2 termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa muihin tilintarkastusammattilaisiin.</i></p> <p><i>Osassa 3, 4A ja 4B termi ”tilintarkastusammattilainen” viittaa ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.</i></p>
Muu tilintarkastusammattilainen (Professional accountant in business)	Tilintarkastusammattilainen, joka työskentelee esimerkiksi kaupan alalla, teollisuudessa, palvelualalla, julkisella sektorilla, opetusala-lla, voittoa tavoittelemattomilla sektoreilla taikka sääntely- tai valvontatahon tai ammatillisen tahon palveluksessa ja joka voi olla työsuhteessa, toimeksiantosuhteessa, partnerina, hallituksen jäsenenä (palveluksessa oleva tai ulkopuolinen), omistajaohittajana tai vapaaehtoistyöntekijänä.
Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen (Professional accountant in public practice)	<p>Tilintarkastusammattilainen, joka toimii ammatillisia palveluja tarjoavassa tilintarkastusyhteisössä, riippumatta toiminnosta (esimerkiksi tilintarkastus, veroasiat tai konsultointi).</p> <p><i>Termiä ”ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen” käytetään myös tarkoittamaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten muodostamaa tilintarkastusyhteisöä.</i></p>
Ammatillinen toiminta (Professional activity)	Laskentatoimen osaamista tai siihen liittyviä taitoja edellyttävä tilintarkastusammattilaisen harjoittama toiminta, mukaan lukien laskenta, tilintarkastus, verotus, liikkeenjohdollinen konsultointi ja talousjohtaminen.
Ammatillinen harkinta (Professional judgment)	<p><i>Ammatilliseen harkintaan kuuluu, että sovelletaan relevanttia koulutusta sekä ammatillisia tietoja, taitoja ja kokemusta, jotka ovat oikeassa suhteessa tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, ottaen huomioon tietyt ammatillisen toiminnan luonne ja laajuus, sekä asiaan liittyviin intresseihin ja suhteisiin.</i></p> <p><i>Termi on määritelty kappaleessa 120.5 A4.</i></p>

Ammatilliset palvelut (Professional services) Asiakkaisiin kohdistuva ammatillinen toiminta.

Ehdolla oleva tilintarkastaja (Proposed accountant) Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka harkitsee tilintarkastustoimeksiannon tai sellaisen toimeksiannon hyväksymistä, joka koskee 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)

(a) listattu yhteisö; tai

(b) yhteisö:

(i) joka on määräyksessä tai lainsäädännössä määritelty yleisen edun kannalta merkittäväksi yhteisöksi; tai

(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.

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 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 johtopäätöksiä puolueettomalla tavalla.*

Tämä termi on kuvattu kappaleessa 120.5 A6.

Lähipiiriyhteisö (Related entity)	<p>Yhteisö, jonka suhde asiakkaaseen on jokin seuraavista:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
Vastuussa oleva osapuoli (Responsible party)	Varmennustoimeksiannossa osapuoli, joka on vastuussa kohteesta.
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 osiltaan 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 tapahtumia 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 peruseräiteiden 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.

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.
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.
Tuntuva haitta (Substantial harm)	<i>Tämä termi on kuvattu kappaleissa 260.5 A3 ja 360.5 A3.</i>
Hallintoelimet (Those charged with governance)	Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen ohjaimisen 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>
Kohde (Underlying subject matter)	Ilmiö, joka mitataan kriteerejä käyttäen tai jota arvioidaan kriteerien perusteella.

LUETTELO LYHENTEISTÄ JA STANDARDEISTA, JOIHIN VIITATAAN SÄÄNNÖISSÄ

LYHENTEET

Lyhenne	Selitys
Varmennustoimeksiantojen viitekehys	Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys
CoCo	Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
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)
ISQM-standardit	Kansainväliset laadunhallintastandardit (International Standards on Quality Management)
ISRE-standardit	Kansainväliset yleisluonteisen tarkastuksen standardit (International Standards on Review Engagements)

LUETTELO STANDARDEISTA, JOIHIN VIITATAAN SÄÄNNÖISSÄ

Standardi	Koko otsikko
ISA 320	Olellisuus 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
ISQM 1	Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja
ISQM 2	Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit
ISRE 2400 (uudistettu)	Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot

VOIMAANTULO

Eettiset säännöt ovat voimassa lukuun ottamatta seuraavia muutoksia, jotka tulevat voimaan joulukuussa 2022.

- Eettisten sääntöjen muita kuin varmennuspalveluja koskevien vaatimusten ja palkkioihin liittyvien vaatimusten muutokset, sellaisena kuin ne julkaistiin IESBAN verkkosivuilla huhtikuussa 2021.
- Muutokset, jotka koskevat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja muiden asianmukaisten läpikäyntien suorittajien objektiivisuutta, sellaisina kuin ne julkaistiin IESBAN verkkosivuilla tammikuussa 2021.
- Laadunhallintaan liittyvät mukauttavat muutokset, jotka tehtiin eettisiin sääntöihin sen seurauksena, että International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) viimeisteli laadunhallintastandardien sarjan, sellaisena kuin ne julkaistiin IESBAN verkkosivuilla huhtikuussa 2022.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

**EETTISTEN SÄÄNTÖJEN MUUTOKSET – MUUTOKSET
LISTATUN YHTEISÖN JA YLEISEN EDUN KANNALTA
MERKITTÄVÄN YHTEISÖN MÄÄRITELMIIN**

SISÄLLYSLUETTELO

Luku 400

SEURANNAISMUUTOKSET JA MUKAUTTAVAT MUUTOKSET

Luku 300

Luku 600

Termistö ja lyhenneluettelo

OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA

LUKU 400

KÄSITTEELLISEN VIITEKEHYKSEN SOVELTAMINEN RIIPPUMATTOMUUTEEN TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA

Johdanto

Yleistä

...

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

[Nykyinen kappale 400.8 korvataan seuraavalla kappaleella 400.8.]

400.8 Osaa tähän osaan sisältyvistä vaatimuksista ja soveltamisohjeistuksesta sovelletaan vain yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja kyseiset vaatimukset ja kyseinen soveltamisohjeistus kuvastavat näiden yhteisöjen taloudelliseen tilanteeseen liittyvää merkittävää yleistä etua, joka johtuu mahdollisesta vaikutuksesta niiden sidosryhmien taloudelliseen hyvinvointiin.

[Kappaleen 400.8 jälkeen lisätään kappaleet 400.9 ja 400.10.]

400.9 Arvioitaessa yhteisön taloudelliseen tilanteeseen liittyvän yleisen edun laajuutta huomioon otettavia tekijöitä ovat esimerkiksi:

- liiketoiminnan tai toimintojen luonne, kuten yleisöä koskevien taloudellisten velvoitteiden vastattavaksi ottaminen osana yhteisön pääasiallista liiketoimintaa.
- se, onko yhteisö sellaisen sääntelyyn perustuvan valvonnan alainen, jonka tarkoituksena on luoda luottamusta siihen, että yhteisö täyttää taloudelliset velvoitteensa.
- yhteisön koko.
- yhteisön merkitys sen toimintasektorilla, mukaan lukien se, kuinka helposti yhteisö on korvattavissa, jos se ajautuu taloudellisiin vaikeuksiin.
- sidosryhmien, mukaan lukien sijoittajat, asiakkaat, luotonantajat ja työntekijät, määrä ja luonne.
- mahdollinen systeeminen vaikutus muihin sektoreihin ja talouteen kokonaisuutena, jos yhteisö ajautuu taloudellisiin vaikeuksiin.

400.10 Sidosryhmillä on korkeampia odotuksia sellaisen tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden suhteen, joka suorittaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä koskevaa tilintarkastustoimeksiantoa, kyseisen yhteisön taloudelliseen tilanteeseen liittyvän yleisen edun merkittävyyden takia. Kappaleessa 400.8 kuvattujen yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyvien vaatimusten ja soveltamisohjeistuksen tarkoituksena on täyttää nämä odotukset ja näin lisätä sidosryhmien luottamusta yhteisön tilinpäätökseen, jota voidaan käyttää arvioitaessa yhteisön taloudellista tilannetta.

[Nykyiset kappaleet 400.9–R400.14 (sellaisina kuin ne ovat muutettuina muita kuin varmennuspalveluja koskevassa projektissa) numeroidaan uudelleen, jolloin niistä tulee kappaleet 400.11–R400.16.]

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

[Kappaleen R400.16 jälkeen lisätään seuraavat kappaleet R400.17–R400.21 ja otsikko]

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

R400.17 Sääntöjen tätä osaa sovellettaessa tilintarkastusyhteisön on käsiteltävä yhteisöä yleisen edun kannalta merkittävänä yhteisönä, kun se kuuluu johonkin seuraavista ryhmistä:

- (a) julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö;
- (b) yhteisö, jonka yksi keskeisistä toiminnoista on ottaa vastaan talletuksia yleisöltä;
- (c) yhteisö, jonka yksi keskeisistä toiminnoista on tarjota vakuutuksia yleisölle; tai
- (d) yhteisö, joka on määritelty säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa sellaiseksi, että se täyttää kappaleessa 400.10 kuvatun tarkoituksen.

400.17 A1 Kun yhteisöistä käytetään säädöksen, määräyksen tai ammatillisten standardien perusteella muuta ilmaisua kuin yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö kappaleessa 400.10 kuvatun tarkoituksen täyttämiseksi, tällaisen ilmaisun katsotaan olevan yhtäpitävä. Jos säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa nimetään yhteisöt ”yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi” syistä, jotka eivät liity kappaleessa 400.10 kuvattuun tarkoitukseen, kyseinen nimeäminen ei kuitenkaan välttämättä tarkoita, että tällaiset yhteisöt ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä eettisiä sääntöjä sovellettaessa.

R400.18 Kappaleen R400.17 vaatimusta noudattaessaan tilintarkastusyhteisön on otettava huomioon säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa luodut täsmällisemmät kappaleen R400.17 kohdissa (a)–(c) esitetyt ryhmät koskevat määritelmät.

- 400.18 A1 Kappaleen R400.17 kohdissa (a)–(c) esitetyt ryhmät on määritelty laajasti ja niissä ei ole huomioitu kokoa tai muita tekijöitä, jotka voivat olla relevantteja tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella. Säännöissä annetaan näin ollen niille tahoille, jotka ovat vastuussa tilintarkastusammattilaisten eettisten standardien asettamisesta, mahdollisuus määritellä nämä ryhmät täsmällisemmin esimerkiksi:
- viittaamalla tiettyihin julkisiin kaupankäyntipaikkoihin, joissa käydään kauppaa arvopapereilla.
 - viittaamalla paikalliseen säädökseen tai määräykseen, jossa määritellään pankit tai vakuutusyhtiöt.
 - sisällyttämällä niihin vapautuksia, jotka koskevat tietyntyyppisiä yhteisöjä, kuten keskinäisesti omistettua yhteisöä.
 - asettamalla kokoa koskevia kriteerejä tietyntyyppisille yhteisöille.
- 400.18 A2 Kappaleen R400.17 kohdassa (d) ennakoidaan, että ne tahot, jotka ovat vastuussa tilintarkastusammattilaisten eettisten standardien asettamisesta, määrittävät lisää yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen ryhmiä kappaleessa 400.10 kuvatun tarkoituksen täyttämiseksi ottaen huomioon sellaisia tekijöitä kuin kappaleessa 400.9 esitetyt tekijät. Tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella vallitsevista tosiseikoista ja olosuhteista riippuen tällaisiin ryhmiin voisivat kuulua:
- eläkerahastot.
 - kollektiiviset sijoitusvälineet.
 - yksityiset yhteisöt, joilla on suuri määrä sidosryhmiä (muuta kuin sijoittajia).
 - voittoa tavoittelemattomat organisaatiot tai julkisyhteisöt.
 - julkisten palvelujen tuottajat.
- 400.19 A1 Tilintarkastusyhteisöä kannustetaan ratkaisemaan, käsitelläänkö myös muita yhteisöjä yleisen edun kannalta merkittävänä yhteisöinä sääntöjen tätä osaa sovellettaessa. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastusyhteisö saattaa ottaa huomioon kappaleessa 400.9 mainitut tekijät sekä seuraavat tekijät:
- se, tuleeko kyseisestä yhteisöstä todennäköisesti yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö lähitulevaisuudessa.
 - se, onko edellinen tilintarkastusyhteisö soveltanut vastaavanlaisissa olosuhteissa kyseiseen yhteisöön yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyviä riippumattomuusvaatimuksia.
 - se, onko tilintarkastusyhteisö soveltanut vastaavanlaisissa olosuhteissa muihin yhteisöihin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyviä riippumattomuusvaatimuksia.

- se, onko säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa määriteltä, että kyseinen yhteisö ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
- se, pyysikö kyseinen yhteisö tai pyysivätkö muut sidosryhmät tilintarkastusyhteisöä soveltamaan yhteisöön yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyviä riippumattomuusvaatimuksia, ja jos näin oli, onko mitään syitä olla täyttämättä tätä pyyntöä.
- yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvät järjestelyt, esimerkiksi se, ovatko hallintoelimet erillään omistajista tai johdosta.

Julkistaminen – yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyvien riippumattomuusvaatimusten soveltaminen

R400.20 Ellei kappaleesta R400.21 muuta johdu, silloin, kun tilintarkastusyhteisö on soveltanut kappaleessa 400.8 kuvattuja yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyviä riippumattomuusvaatimuksia yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastusta suorittaessaan, tilintarkastusyhteisön on julkistettava tämä asianmukaisesti katsomallaan tavalla ottaen huomioon informaation ajoitus ja saatavuus sidosryhmien kannalta.

R400.21 Kappaleesta R400.20 poiketen tilintarkastusyhteisö ei saa julkistaa tätä, jos julkistaminen johtaa kyseisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tulevien luottamuksellisten suunnitelmien julkistamiseen.

[Nykyinen kappale R400.20 numeroidaan uudelleen, jolloin siitä tulee kappale R400.22, ja se korvataan seuraavalla kappaleella R400.22.]

Lähipiiriyhteisöt

R400.22 Tilintarkastusasiakkaaseen, joka on julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö kappaleiden R400.17 ja R400.18 mukaisesti, 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 määräysvalta. 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 tunnistessaan ja arvioidessaan riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin.

[Kappaleet 400.23–400.29 on tarkoituksella jätetty tyhjiksi]

SEURANNAISMUUTOKSET JA MUKAUTTAVAT MUUTOKSET

OSA 3 – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

LUKU 300

KÄSITTEELLISEN VIITEKEHYKSEN SOVELTAMINEN – AMMATISSA TOIMIVAT TILINTARKASTUSAMMATTILAISET

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Uhkien arvioiminen

Uuden informaation tai tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuvien muutosten huomioon otaminen

[Nykyinen kappale 300.7 A7 korvataan seuraavalla kappaleella 300.7 A7.]

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.
- asiakkaasta tulee julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö tai asiakas 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.

OSA 4A – RIIPPUMATTOMUUS TILINTARKASTUKSEN JA YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOISSA

LUKU 600

MUIDEN KUIN VARMENNUSPALVELUJEN TUOTTAMINEN TILINTARKASTUSASIAKKAALLE

...

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

Yleistä

...

[Nykyinen kappale 600.7 A1 korvataan seuraavalla kappaleella 600.7 A1.]

Riski johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitamisesta muuta kuin varmennuspalvelua tuotettaessa

600.7 A1 Kun tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö tuottaa tilintarkastusasiakkaalle muuta kuin varmennuspalvelua, on olemassa riski siitä, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö hoitaa johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää, jollei tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö ole varmistunut siitä, että kappaleen R400.16 vaatimuksia on noudatettu.

Uhkien tunnistaminen ja arvioiminen

Kaikki tilintarkastusasiakkaat

...

[Nykyinen kappale 600.9 A2 korvataan seuraavalla kappaleella 600.9 A2.]

600.9 A2 Tunnistettaessa erilaisia uhkia, joita saattaa aiheutua muun kuin varmennuspalvelun tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle, ja arvioitaessa tällaisten uhkien tasoa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- palvelun luonne, laajuus, aiottu käyttö ja tarkoitus.
- tapa, jolla palvelu tuotetaan, kuten palveluun osallistuvat henkilöt ja heidän sijaintipaikkansa.
- oikeudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa palvelu tuotetaan.
- se, onko asiakas yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
- asiakkaan johdon ja työntekijöiden erityisasiantuntemuksen taso tuotettavan palvelutyypin osalta.

- se, missä määrin asiakas määrittää merkittävät harkintaa edellyttävät seikat. (Viittaus: kappaleet R400.15–R400.16).
- se, vaikuttaako palvelun lopputulos kirjanpitoaineistoon tai 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 kuvastuvia seikkoja koskevia asianmukaisia rahamääriä tai niiden käsittelyä.
- 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 kontroleista.
- se, missä määrin palvelun lopputulokseen turvaututaan osana tilintarkastusta.
- muun kuin varmennuspalvelun tuottamiseen liittyvä palkkio.

...

Neuvojen ja suositusten antaminen

[Nykyisen kappaleen 600.17 kohta (a) korvataan seuraavalla kohdalla (a)]

R600.17 Kappaleesta R600.16 poiketen tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa antaa tilintarkastusasiakkaana olevalle yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle neuvoja ja suosituksia liittyen tilintarkastuksen aikana esiin tulleeseen informaatioon tai esiin tulleisiin asioihin edellyttäen, että tilintarkastusyhteisö:

- (a) ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää (viittaus: kappaleet R400.15 ja R400.16); ja
- (b) soveltaa käsitteellistä viitekehystä tunnistaakseen ja arvioidakseen riippumattomuutta vaarantavia uhkia, joissa on kyse muista kuin oman työn tarkastamisen uhista ja joita saattaa aiheutua kyseisten neuvojen antamisesta, ja vastatakseen näihin uhkiin.

...

Tiettyjen lähipiiriyhteisöjen suhteen huomioon otettavia seikkoja

[Nykyinen kappale 600.26 korvataan seuraavalla kappaleella 600.26.]

R600.26 Tämä luku sisältää vaatimuksia, joissa kielletään tilintarkastusyhteisöjä ja samaan ketjuun kuuluvia yhteisöjä tuottamasta tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja tilintarkastusasiakkaille. Näistä vaatimuksista ja kappaleen R400.15 vaatimuksesta poiketen tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa hoitaa johdon vastuulle kuuluvia tehtäviä tai tuottaa tiettyjä muita kuin varmennuspalveluja, jotka muutoin olisivat kiellettyjä, seuraaville asiakkaan, jonka tilinpäätöksestä tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, lähipiiriyhteisöille:

- (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) palveluista ei aiheudu oman työn tarkastamisen uhkaa; ja
 - (iv) tilintarkastusyhteisö vastaa muihin tällaisten palvelujen tuottamisesta aiheutuviin uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla.

...

ALALUKU 601 – LASKENTA- JA KIRJANPITOPALVELUT

...

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

...

Laskenta- ja kirjanpitolpalvelujen tuottamisesta mahdollisesti aiheutuvat uhat

...

Tilintarkastusasiakkaat, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä

...

[Nykyinen kappale 601.5 A2 korvataan seuraavalla kappaleella 601.5 A2.]

601.5 A2 Esimerkkejä palveluista, joita saatetaan pitää luonteeltaan rutiininomaisina tai mekaanisina, 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 liittyvästä tiedosta, esimerkiksi sähkö- tai vesilasku, jonka asianmukainen tiliöinti on asiakkaan määräämä tai hyväksymä.
- käyttöomaisuushyödykkeiden 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.

Tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö saa tuottaa tällaisia palveluja tilintarkastusasiakkaille, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, edellyttäen, että tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun kuuluva yhteisö noudattaa kappaleen R400.16 vaatimuksia sen varmistamiseksi, että se ei hoida johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää palvelun yhteydessä, ja noudattaa kappaleen R601.5 kohdan (b) vaatimusta.

ALALUKU 605 – SISÄISEN TARKASTUKSEN PALVELUT

...

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus...

...

Riski johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta sisäisen tarkastuksen palvelua tuottaessa*[Nykyinen kappale R605.3 korvataan seuraavalla kappaleella R605.3.]*

R605.3 Kappaleessa R400.15 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Tuottaessaan tilintarkastusasiakkaalle sisäisen tarkastuksen palvelua tilintarkastusyhteisön on oltava vakuuttunut siitä, että:

- (a) asiakas osoittaa hallintoelimille raportoivan asianmukaisen ja pätevän henkilön:
 - (i) vastaamaan jatkuvasti sisäisen tarkastuksen toiminnoista; ja
 - (ii) ottamaan vastuun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöön-otosta, seurannasta ja ylläpidosta;
- (b) asiakas läpikäy, arvioi ja hyväksyy sisäisen tarkastuksen palvelujen laajuuden, riskin ja toistuvuuden;
- (c) asiakas arvioi sisäisen tarkastuksen palvelujen riittävyden sekä palvelujen suorittamisen tuloksena tehtävät havainnot;
- (d) asiakas arvioi ja ratkaisee, mitkä sisäisen tarkastuksen palvelujen tuloksena annettavista suosituksista toteutetaan, ja johtaa niiden toteuttamisprosessia; ja
- (e) asiakas raportoi hallintoelimille merkittävistä havainnoista ja suosituksista, jotka annetaan sisäisen tarkastuksen palvelujen tuloksena.

...

ALALUKU 606 – IT-JÄRJESTELMÄPALVELUT

...

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

...

Riski johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta IT-järjestelmäpalvelua tuottaessa

[Nykyinen kappale R606.3 korvataan seuraavalla kappaleella R606.3.]

- R606.3** Kappaleessa R400.15 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Tuottaessaan IT-järjestelmäpalveluja 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 riittävyyden ja tulokset; ja
 - (e) asiakas vastaa järjestelmän (laitteistojen tai ohjelmistojen) käyttämisestä sekä järjestelmän käyttämisestä tai tuottamasta tiedosta.

...

ALALUKU 609 – REKRYTOINTIPALVELUT

...

Vaatimukset ja soveltamisohjeistus

...

Riski johdon vastuulle kuuluvan tehtävän hoitamisesta rekrytointipalvelua tuottaessa

[Nykyinen kappale R609.3 korvataan seuraavalla kappaleella R609.3.]

R609.3 Kappaleessa R400.15 kielletään tilintarkastusyhteisöä tai samaan ketjuun kuuluvaa yhteisöä hoitamasta johdon vastuulle kuuluvaa tehtävää. Tuottaessaan rekrytointipalvelua 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 työhönottoprosessia koskevat johdon vastuulle kuuluvat päätökset, kuten
 - mahdollisten ehdokkaiden soveltuvuuden määrittäminen ja sopivien ehdokkaiden valitseminen tehtävään.
 - työsuhteen ehtojen määrittäminen ja neuvottelemineen yksityiskohdista, kuten palkasta, työajasta ja muusta kompensatiosta.

TERMISTÖ JA LYHENNELUETTELO

[Termien ”tilintarkastusasiakas” ja ”yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö” nykyiset määritelmät korvataan seuraavilla määritelmillä.]

Tilintarkastusasiakas (Audit client) Yhteisö, jota koskevan tilintarkastustoimeksiannon tilintarkastusyhteisö suorittaa. Kun asiakas on julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö kappaleiden R400.17 ja R400.18 mukaisesti, tilintarkastusasiakas sisältää aina myös sen lähipiiriyhteisöt. Kun tilintarkastusasiakas ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö, tilintarkastusasiakkaaseen luetaan ne lähipiiriyhteisöt, joissa asiakkaalla on välitön tai välillinen määräysvalta. (Ks. myös kappale R400.22.)

Osassa 4A termi ”tilintarkastusasiakas” viittaa yhtä lailla ”yleisluontaisen tarkastuksen asiakkaaseen”.

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö (Public interest entity) Säätöjen osaa 4A sovellettaessa yhteisö on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, kun se kuuluu johonkin seuraavista ryhmistä:

- (a) julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö;
- (b) yhteisö, jonka yksi keskeisistä toiminnoista on ottaa vastaan taloituksia yleisöltä;
- (c) yhteisö, jonka yksi keskeisistä toiminnoista on tarjota vakuutusyhteisöille; tai
- (d) yhteisö, joka on määritelty säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa sellaiseksi, että se täyttää kappaleessa 400.10 kuvatun tarkoituksen.

Säännöissä annetaan mahdollisuus määritellä kyseiset ryhmät täsmällisemmin tai lisätä niihin ryhmiä kappaleissa 400.18 A1 ja 400.18 A2 kuvatulla tavalla.

[Termistössä esitetty termin ”listattu yhteisö” nykyinen määritelmä poistetaan.]

[Seuraava termin ”julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö” määritelmä ja kuvaus listatusta yhteisöstä esimerkkinä julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä lisätään termistöön.]

Julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö (Publicly traded entity) Yhteisö, joka laskee liikkeeseen rahoitusinstrumentteja, jotka ovat siirrettävissä ja joilla käydään kauppaa sellaisen markkinamekanismin kautta, johon on julkinen pääsy, mukaan lukien pörssiin listautumisen kautta.

Relevantissa arvopaperimarkkinasäädöksessä tai -määräyksessä määritelty listattu yhteisö on esimerkki julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä.

VOIMAANTULO

Yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä koskevat sääntöjen muutokset tulevat voimaan siten, että niitä sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2024 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua.



International
Federation
of Accountants®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
FI-ISBN (verkkokirja): 978-952-218-396-5