International Auditing and Assurance Standards Board®

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit:

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

2023–2024
Osa III

ISAE™ ISRE™ ISRS™

ST-AKATEMIA

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) ja International Federation of Accountants® (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.

IFACilla on tekijänoikeus seuraaviin: International Standards on Auditing, International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Management, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers ja muut IAASB:n julkaisut.

Copyright © elokuussa 2024 International Federation of Accountants (IFAC). Kaikki oikeudet pidätetään. Tämä julkaisu on ladattavissa henkilökohtaiseen ja ei-kaupalliseen käyttöön (ts. ammatillista käyttöä tai tutkimusta varten) osoitteesta www.iaasb.org. Kääntämiseen, monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön vaaditaan kirjallinen lupa.

”International Auditing and Assurance Standards Board”, ”International Standards on Auditing”, ”International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities”, ”International Standards on Assurance Engagements”, ”International Standards on Review Engagements”, ”International Standards on Related Services”, ”International Standards on Quality Management”, ”International Auditing Practice Notes”, ”IAASB”, ”ISA”, ”ISA for LCE”, ”ISAE”, ”ISRE”, ”ISRS”,”ISQM”, ”IAPN” ja IAASB:n logo ovat IFACin tavaramerkkejä tai IFACin rekisteröityjä tavara- ja palvelumerkkejä USA:ssa ja muissa maissa. ”International Foundation for Ethics and Audit” ja ”IFEA” ovat IFEAn tavaramerkkejä tai IFEAn rekisteröityjä tavara- ja palvelumerkkejä USA:ssa ja muissa maissa.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™) ylläpitää IAASB:n toimintaa tukevia rakenteita ja prosesseja.

Tekijänoikeus-, tavaramerkki- ja lupa-asioissa katso permissions tai ota yhteyttä osoitteeseen permissions@ifac.org.

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2023–2024, jotka on antanut International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ja julkaissut International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielisenä elokuussa 2024, on kääntänyt suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry kesäkuussa 2025, ja ne julkaistaan IFACin luvalla. IFAC on arvioinut tekstin *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2023–2024* kääntämisessä käytettävän prosessin, ja käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisemaa ohjetta ”Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Teoksen *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2023–2024* hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema. IFAC ei ota mitään vastuuta käännöksen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä eikä siitä mahdollisesti seuraavista toimenpiteistä.

Englanninkielinen julkaisu: *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2023–2024* © 2024 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen julkaisu: *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2023–2024* © 2025 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Julkaisun alkuperäinen nimi: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023–2024 Edition*, ISBN:978-1-60815-573-6.

Tämän julkaisun monistamista, tallentamista tai siirtämistä tai muuta vastaavaa käyttöä koskevissa asioissa pyydetään ottamaan yhteyttä osoitteeseen permissions@ifac.org

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

Tavaramerkit sekä rekisteröidyt tavara- ja palvelumerkit

International Auditing and Assurance Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements

of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

Käännös:
Suomen Tilintarkastajat ry
Fredrikinkatu 61 A
00100 Helsinki

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

Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuhe
Kansalliset lisäykset

Kustantaja:
ST-Akatemia Oy
Fredrikinkatu 61A
00100 Helsinki

aspa@tilintarkastajat.fi
www.stakatemia.fi

ISBN 978-952-218-417-7 (verkkokirja (PDF))

KANSAINVÄLISET LAADUNHALLINTAA, TILINTARKASTUSTA, YLEISLUONTEISTA TARKASTUSTA, MUITA VARMENNUSPALVELUJA JA LIITÄNNÄISPALVELUJA KOSKEVAT STANDARDIT JA MUUT OHJEET

OSA III

SISÄLLYSLUETTELO

Sivu

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION TILINTARKASTUS JA YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

2000–2699 Kansainväliset yleisluonteisen tarkastuksen standardit (ISRE)

ISRE 2400 (uudistettu) Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot 1

ISRE 2410 Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus 64

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

3000–3699 Kansainväliset varmennustoimeksiantostandardit (ISAE)

3000–3399 Kaikkiin varmennustoimeksiantoihin sovellettavat standardit

ISAE 3000 (uudistettu) Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus 90

3400–3699 Tiettyjä aihealueita koskevat standardit

ISAE 3400 Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastaminen 151

ISAE 3402 Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit..... 158

ISAE 3410 Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot..... 193

ISAE 3420 Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi..... 254

LIITÄNNÄISPALVELUT

4000–4699 Kansainväliset liitännäispalvelustandardit (ISRS)

ISRS 4400 (uudistettu) Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot..... 278

ISRS 4410 (uudistettu) Kokoamistoimeksiannot..... 307

KANSAINVÄLINEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN STANDARDI ISRE 2400 (UUDISTETTU)

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TILINPÄÄTÖKSEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto	5–8
Standardin sitovuus	9–12
Voimaantulo	13
Tavoitteet	14–15
Määritelmät	16–17
Vaatimukset	
Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	18–20
Eettiset vaatimukset	21
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta	22–23
Laadunhallinta toimeksiannon tasolla	24–28
Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	29–41
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	42
Toimeksiannon suorittaminen	43–57
Myöhemmät tapahtumat	58–60
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	61–65
Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen	66–68
Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen	69–85
Toimeksiannon suorittajan raportti	86–92
Dokumentointi	93–96
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A4
Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto	A5–A6
Tavoitteet	A7–A9
Määritelmät	A10–A12
Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	A13
Eettiset vaatimukset	A14–A15
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta	A16–A24
Laadunhallinta toimeksiannon tasolla	A25–A32

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen A33–A60
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa A61–A67
Toimeksiannon suorittaminen A68–A103
Kirjalliset vahvistusilmoitukset A104–A106
Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen A107–A109
Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen A110–A121
Toimeksiannon suorittajan raportti A122–A148
Dokumentointi A149

Liite 1: Esimerkki mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Liite 2: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista

Kansainvälistä yleisluonteisen tarkastuksen standardia ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien standardien esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä yleisluonteisen tarkastuksen standardissa (ISRE) käsitellään (viittaus: kappale A1)

   (a) toimeksiannon suorittajan velvollisuuksia tämän ottaessa vastaan toimeksiannon mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta, kun hän ei ole yhteisön tilinpäätöksen tarkastava tilintarkastaja; ja

   (b) tilinpäätöstä koskevan toimeksiannon suorittajan raportin muotoa ja sisältöä.

2. Tässä standardissa ei käsitellä yhteisön tilinpäätöksen tai osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta, jonka suorittaja on yhteisön tilinpäätöksen tarkastava riippumaton tilintarkastaja.

3. Tätä standardia on sovellettava muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteisiin tarkastuksiin tarpeen mukaan mukautettuna. Muut rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteiset tarkastukset suoritetaan ISAE 3000:n (uudistettu) mukaisesti.[1]

Standardin suhde ISQM 1:een[2]

4. Laadunhallintajärjestelmät ja toimintaperiaatteet tai menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. Tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ISQM 1:tä näiden suorittaessa tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.[3] Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunhallintaa yksittäisten yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A2–A4)

Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto

5. Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä* (Varmennustoimeksiantojen viitekehys)[4] kuvattu rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. (Viittaus: kappaleet A5–A6)

6. Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa sen suorittaja esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta siihen, että yhteisön tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös perustuu siihen, että hän hankkii rajoitetun varmuuden. Toimeksiannon suorittajan raportti sisältää kuvauksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon luonteesta taustaksi raportin lukijoille, jotta näiden on mahdollista ymmärtää johtopäätös.

7. Toimeksiannon suorittaja suorittaa ensisijaisesti tiedusteluja ja analyyttisia toimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä perustaksi johtopäätökselle, joka koskee tilinpäätöstä kokonaisuutena ja esitetään tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

8. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, hän suunnittelee ja suorittaa kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomansa lisätoimenpiteet, jotta hänen on mahdollista tehdä johtopäätös tilinpäätöksestä tämän standardin mukaisesti.

Standardin sitovuus

9. Tässä standardissa on sitä noudattavalle toimeksiannon suorittajalle tavoitteet, jotka antavat taustan standardin vaatimuksille ja joiden on tarkoitus auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsitys siitä, mitä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa pitää saavuttaa.

---

1 ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

2 Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

3 ISQM 1, kappale 5

4 Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappaleet 15 ja 16

10. Tämä standardi sisältää vaatimuksia, jotka ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä” ja jotka on tarkoitettu mahdollistamaan se, että toimeksiannon suorittaja saavuttaa esitetyt tavoitteet.

11. Lisäksi tämä standardi sisältää johdantoaineistoa, määritelmiä sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joka antaa relevanttia taustaa standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle.

12. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään aseteta vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa, josta on apua vaatimuksia sovellettaessa.

Voimaantulo

13. Tätä standardia sovelletaan yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

14. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena tämän standardin mukaisessa tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa on:

    (a) hankkia pääasiallisesti tiedusteluja ja analyyttisia toimenpiteitä suorittamalla rajoitettu varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaista virheellisyyttä, ja näin mahdollistaa johtopäätöksen esittäminen siitä, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

    (b) raportoida tilinpäätöksestä kokonaisuutena ja kommunikoida tämän standardin vaatimalla tavalla.

15. Aina, kun ei pystytä hankkimaan rajoitettua varmuutta ja toimeksiannon suorittajan raportissa esitettävä varauman sisältävä johtopäätös ei ole kyseisissä olosuhteissa riittävä, tämä standardi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja joko jättää esittämättä johtopäätöksen toimeksiannosta annettavassa raportissa tai, silloin kun se on asianmukaista, luopuu toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (Viittaus: kappaleet A7–A9, A119–A120)

Määritelmät

16. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät kansainvälisten tilintarkastusalan standardien termistöön (”termistö”)[5], joka sisältää kuvauksia myös muista tässä standardissa esiintyvistä termeistä niiden yhdenmukaisen soveltamisen ja tulkinnan avuksi. Esimerkiksi tässä standardissa kauttaaltaan käytetyt termit ”johto” ja ”hallintoelimet” on määritelty termistössä. (Viittaus: kappaleet A10–A11)

17. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) *Analyyttiset toimenpiteet* – Taloudellisen informaation arvioinnit, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai suhteisiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista.

    (b) *Toimeksiantoriski* – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

    (c) *Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös* – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

---

[5] Termistö, joka liittyy IAASB:n antamiin kansainvälisiin standardeihin IFACin julkaisemassa teoksessa *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (the Handbook) ja vastaavassa suomenkielisessä julkaisussa *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*

(d) *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla joko oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

(e) *Tiedustelut* – Tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista asiaa tuntevilta yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

(f) *Rajoitettu varmuus* – Hankittava varmuustaso perustaksi johtopäätöksen esittämiselle tämän standardin mukaisesti silloin, kun toimeksiantoriski alennetaan tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Evidenssin kokoamistoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus yhdessä tarkasteltuina ovat vähintäänkin riittävät, niin että toimeksiannon suorittaja saavuttaa mielekkään varmuustason. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A12)

(g) *Toimeksiannon suorittaja* – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen. Termi käsittää toimeksiannosta vastaavan henkilön ja muut toimeksiantotiimin jäsenet tai, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

(h) *Ammatillinen harkinta* – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon olosuhteissa.

(i) *Relevantit eettiset vaatimukset* – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin näiden suorittaessa tilinpäätökseen kohdistuvia yleisluonteisia tarkastuksia. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBA:n eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilinpäätökseen kohdistuvia yleisluonteisia tarkastuksia, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

(j) *Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös* – Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

(k) *Erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Vaatimukset

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti

18. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappale A13)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

19. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos jokin vaatimus ei ole relevantti kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta. Vaatimus on relevantti yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta, kun vaatimuksessa tarkoitetut olosuhteet vallitsevat.

20. Toimeksiannon suorittaja ei saa raportissaan mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta.

Eettiset vaatimukset

21. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien. (Viittaus: kappaleet A14–A15)

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

22. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava toimeksianto noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A16–A19)

23. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa suorittaessaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa. (Viittaus: kappaleet A20–A24)

Laadunhallinta toimeksiannon tasolla

24. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on oltava toimeksiannon olosuhteiden kannalta asianmukainen pätevyys varmennustaidoissa ja -menetelmissä sekä taloudellisessa raportoinnissa ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa. (Viittaus: kappale A25)

25. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu: (viittaus: kappaleet A26–A29)

    (a) laadun hallinnasta ja saavuttamisesta jokaisessa hänelle osoitetussa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan;

    (b) yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ohjauksesta, valvonnasta, suunnittelusta ja suorittamisesta ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; (viittaus: kappale A30)

    (c) siitä, että toimeksiannon suorittajan raportti on olosuhteisiin nähden asianmukainen; ja

    (d) toimeksiannon suorittamisesta tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti, mihin kuuluu:

        (i) varmistuminen siitä, että on noudatettu asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja ja että tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia; tähän kuuluu sen harkitseminen, onko olemassa sellaista informaatiota, jonka johdosta toimeksiannosta vastuullinen henkilö tekisi johtopäätöksen, että johto ei ole rehellinen; (viittaus: kappaleet A31–A32)

        (ii) varmistuminen siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi ottaen huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat sekä toimeksiannon aikana mahdollisesti esiin tulevat muutokset.

        (iii) varmistuminen siitä, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, sekä varmennustaidot ja -menetelmät sekä taloudellisen raportoinnin asiantuntemus

            a. yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

            b. sen mahdollistamiseksi, että annetaan olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti;

        (iv) vastuun ottaminen siitä, että toimeksiannosta pidetään yllä asianmukaista dokumentaatiota; ja

        (v) se, ettei raporttia päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun, silloin, kun ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[6]

[6] ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

Toimeksiannon hyväksymisen jälkeen huomioon otettavia relevantteja seikkoja

26. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tietoa, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, jos tieto olisi ollut käytettävissä aiemmin, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on viipymättä kommunikoitava kyseinen tieto tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö voivat ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin.

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen

27. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko toimeksiannon ajan havainnoimalla ja tekemällä tarvittavia tiedusteluja pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi, että toimeksiantotiimin jäsenet ovat rikkoneet relevantteja eettisiä vaatimuksia. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän välityksellä tai muutoin seikkoja, jotka viittaavat siihen, että toimeksiantotiimin jäsenet ovat rikkoneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, toimeksiannosta vastuullinen henkilö päättää asianmukaisista toimenpiteistä konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä.

Seuranta ja korjaaminen

28. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään kuuluu sellaisen seuranta- ja korjaamisprosessin luominen, jonka tarkoituksena on:

    (a) tuottaa tilintarkastusyhteisölle relevanttia, luotettavaa ja oikea-aikaista informaatiota laadunhallintajärjestelmän suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnasta.

    (b) ryhtyä asianmukaisiin toimiin tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi siten, että tilintarkastusyhteisö korjaa puutteellisuudet oikea-aikaisesti.

    Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava huomioon tilintarkastusyhteisön ja soveltuvissa tapauksissa muiden samaan ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen viestimä seuranta- ja korjaamisprosessista saatava informaatio sekä harkittava, voiko informaatio vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen vaikuttavat tekijät

29. Ellei säädöksessä tai määräyksessä sitä edellytetä, toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa, jos: (viittaus: kappaleet A33–A34)

    (a) toimeksiannon suorittaja ei ole varmistunut siitä,

        (i) että toimeksiannolle on järkevä tarkoitus; tai (viittaus: kappale A35)

        (ii) että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen; (viittaus: kappale A36)

    (b) toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa, etteivät relevantit eettiset vaatimukset, riippumattomuus mukaan lukien, täyty;

    (c) toimeksiannon suorittajan alustava käsitys toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaa informaatiota ei todennäköisesti ole saatavilla tai se ei ole luotettavaa; (viittaus: kappale A37)

    (d) toimeksiannon suorittajalla on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen; tai (viittaus: kappale A32)

    (e) johto tai hallintoelimet asettavat ehdotetussa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle sellaisen rajoituksen, että toimeksiannon suorittaja uskoo rajoituksen johtavan tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen esittämättä jättämiseen.

Edellytykset yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymiselle

30. Ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A38)

    (a) ratkaistava, onko tilinpäätöstä laadittaessa sovellettu tilinpäätösnormisto hyväksyttävä, mihin kuuluu erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tapauksessa käsityksen muodostaminen tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös laaditaan, sekä aiotuista käyttäjistä; ja (viittaus: kappaleet A39–A45)

    (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää: (viittaus: kappaleet A46–A49)

        (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; ja

        (ii) vastaavansa sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja

        (iii) olevansa velvollinen antamaan toimeksiannon suorittajalle

            a. pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

            b. muun tiedon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää johdolta yleisluonteista tarkastusta varten; ja

            c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

31. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole varmistunut jostakin seikasta, joka on edellä mainittu yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksyminen edellytyksenä, hänen on keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa. Jos ei ole mahdollista tehdä muutoksia, joiden tuloksena toimeksiannon suorittaja varmistuisi kyseisistä seikoista, toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä ehdotettua toimeksiantoa, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään sitä. Tällaisissa olosuhteissa suoritettu toimeksianto ei kuitenkaan ole tämän standardin mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää raporttiinsa mitään mainintaa siitä, että yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti.

32. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, ettei toimeksiannon suorittaja ole varmistunut jostakin edellä mainitusta edellytyksestä, toimeksiannon suorittaja on keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa ja päättää,

    (a) onko asia ratkaistavissa;

    (b) onko toimeksiantoa asianmukaista jatkaa; ja

    (c) kommunikoidaanko kyseisestä seikasta toimeksiannon suorittajan raportissa ja jos kommunikoidaan, kuinka se tehdään.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiannon suorittajan raportin sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä

33. Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta annettavassa toimeksiannon suorittaja raportissa viitataan tähän standardiin vain, jos raportti täyttää kappaleen 86 vaatimukset.

34. Joissakin tapauksissa, kun yleisluonteinen tarkastus suoritetaan jossakin maassa tai jollakin muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavan säädöksen tai määräyksen nojalla, toimeksiannon suorittajan raportin esittämistavasta tai sanamuodosta saatetaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin vaatimuksista. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, voisivatko käyttäjät ymmärtää tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa saatavan varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin voitaisiinko toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta. (Viittaus: kappaleet A50, A146)

35. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu yleisluonteinen tarkastus ei ole tämän

standardin mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää raporttiinsa mitään mainintaa siitä, että yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A50, A146)

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

36. Toimeksiannon suorittajan on ennen toimeksiannon suorittamista sovittava toimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho.

37. Toimeksiannon sovitut ehdot on kirjattava toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niiden on sisällettävä: (viittaus: kappaleet A51–A52, A54)

    (a) tilinpäätöksen aiottu käyttötarkoitus ja jakelu sekä mahdolliset sen käyttöä ja jakelua koskevat rajoitukset, silloin kun niitä on;

    (b) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen;

    (c) yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoite ja laajuus;

    (d) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet;

    (e) johdon velvollisuudet, kappaleessa 30(b) mainitut mukaan luettuina; (viittaus: kappaleet A46–A49, A53)

    (f) maininta siitä, ettei toimeksianto ole tilintarkastus eikä toimeksiannon suorittaja anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa; ja

    (g) maininta toimeksiannon suorittajan antaman raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä ja toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.

Jatkuvat toimeksiannot

38. Jatkuvissa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet, mukaan lukien muutokset toimeksiannon hyväksymiseen liittyvissä seikoissa, toimeksiannon ehtojen muuttamista ja onko tarpeellista muistuttaa johtoa tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiä toimeksiannon nykyisistä ehdoista. (Viittaus: kappale A55)

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

39. Toimeksiannon suorittaja ei saa suostua yleisluonteisen toimeksiannon ehtojen muutokseen silloin, kun tälle ei ole asianmukaista perustetta. (Viittaus: kappaleet A56–A58)

40. Jos toimeksiannon suorittajaa pyydetään ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan toimeksianto sellaiseksi toimeksiannoksi, jossa ei hankita minkäänlaista varmuutta, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste. (Viittaus: kappaleet A59–A60)

41. Jos toimeksiannon ehtoja muutetaan toimeksiannon aikana, toimeksiannon suorittajan ja johdon tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten on sovittava toimeksiannon uusista ehdoista ja kirjattava ne toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

42. Toimeksiannon suorittajan on yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana kommunikoitava johdon tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti kaikista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa koskevista seikoista, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten tietoon. (Viittaus: kappaleet A61–A67)

Toimeksiannon suorittaminen

Olennaisuus tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa

43. Toimeksiannon suorittajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena ja sovellettava tätä olennaisuutta suunnitellessaan toimenpiteitä ja arvioidessaan näiden toimenpiteiden tuloksia. (Viittaus: kappaleet A68–A71)

44. Toimeksiannon suorittajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee yleisluonteisen tarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun. (Viittaus: kappale A72)

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys

45. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta tunnistaakseen tilinpäätöksen alueet, joilla olennaisia virheellisyyksiä todennäköisesti esiintyy, ja saadakseen näin perustan kyseisiin alueisiin kohdistettavien toimenpiteiden suunnittelemiselle. (Viittaus: kappaleet A73–A75)

46. Toimeksiannon suorittajan muodostaman käsityksen on katettava seuraavaa: (viittaus: kappaleet A76, A85, A88)

    (a) relevantit toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät, kuten sovellettava tilinpäätösnormisto;

    (b) yhteisön luonne, mukaan lukien:

        (i) sen toiminnot;

        (ii) sen omistus- ja hallintorakenteet;

        (iii) minkä tyyppisiä investointeja yhteisö tekee ja suunnittelee tekevänsä;

        (iv) miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu; ja

        (v) yhteisön tavoitteet ja strategiat;

    (c) yhteisön kirjanpitojärjestelmät ja kirjanpitoaineistot; ja

    (d) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä

Toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen

47. Hankkiessaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava tiedusteluja ja analyyttisia toimenpiteitä: (viittaus: kappaleet A77–A81, A85, A88)

    (a) jotka kohdistuvat kaikkiin tilinpäätöksen olennaisiin eriin, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien; ja

    (b) jotka keskittyvät tilinpäätöksen niihin alueisiin, joilla olennaisia virheellisyyksiä todennäköisesti esiintyy.

48. Tiedusteluihin, jotka toimeksiannon suorittaja osoittaa johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, tulee kuulua seuraavaa: (viittaus: kappaleet A82–A86)

    (a) kuinka johto tekee sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät merkittävät kirjanpidolliset arviot;

    (b) lähipiiriin kuuluvien osapuolten ja lähipiiriliiketoimien tunnistaminen, mukaan lukien näiden liiketoimien tarkoitus;

    (c) onko sellaisia merkittäviä, epätavallisia tai monimutkaisia liiketapahtumia, muita tapahtumia tai seikkoja, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen, mukaan lukien:

        (i) merkittävät muutokset yhteisön liiketoiminnassa tai toiminnoissa;

        (ii) merkittävät muutokset yhteisön tilinpäätökseen olennaisesti vaikuttavien sopimusten ehdoissa, mukaan lukien rahoituksen ehdot sekä velkasopimukset tai kovenantit;

        (iii) merkittävät pääkirjanpitoviennit tai muut tilinpäätökseen vaikuttavat oikaisut;

(iv) merkittävät liiketapahtumat, jotka toteutuvat tai kirjataan lähellä raportointikauden loppua;

(v) aiempien toimeksiantojen aikana tunnistettujen korjaamattomien virheellisyyksien tilanne; ja

(vi) lähipiiriliiketoimien ja -suhteiden vaikutukset tai mahdolliset seuraukset yhteisölle;

(d) todellinen, epäilty tai väitetty:

(i) yhteisöön vaikuttava väärinkäytös tai lainvastainen teko; ja

(ii) sellaisten säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset;

(e) onko johto tunnistanut sellaisia tilinpäätöspäivän ja toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän välisiä tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, ja onko se ottanut ne huomioon;

(f) peruste johdon arviolle yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa; (viittaus: kappale A87)

(g) onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka näyttävät antavan aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa;

(h) olennaiset sitoumukset, sopimuksiin perustuvat velvoitteet tai ehdolliset seikat, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen, liitetiedot mukaan lukien; ja

(i) tarkasteltavana olevan tilikauden aikana toteutuneet olennaiset ei-monetaariset tai vastikkeettomat liiketapahtumat.

49. Analyyttisia toimenpiteitä suunnitellessaan toimeksiannon suorittajan on harkittava, onko yhteisön kirjanpitojärjestelmästä ja -aineistosta saatava tieto riittävää analyyttisten toimenpiteiden suorittamista varten. (Viittaus: kappaleet A88–A90)

Tiettyjen olosuhteiden aiheuttamat toimenpiteet

Lähipiiri

50. Toimeksiannon suorittajan on pysyttävä yleisluonteisen tarkastuksen aikana tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai sellaisen informaation varalta, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut toimeksiannon suorittajalle.

51. Jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketapahtumia, hänen on tiedusteltava johdolta:

(a) kyseisten liiketapahtumien luonteesta;

(b) voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia; ja

(c) kyseisten liiketapahtumien liiketaloudellisesta perusteesta (tai sen puuttumisesta).

Väärinkäytökset ja säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen

52. Kun on viitteitä siitä, että yhteisössä on tapahtunut väärinkäytös tai säädöksiä ja määräyksiä on jätetty noudattamatta tai että tällaista epäillään, toimeksiannon suorittajan on:

(a) tiedotettava kyseisestä seikasta ylemmän johdon asianmukaiselle tasolle tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä kielletään tämä; (viittaus: kappale A91)

(b) pyydettävä johtoa arvioimaan mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätökseen;

(c) harkittava, millainen vaikutus johdon arviolla, joka koskee toimeksiannon suorittajalle kommunikoidun tunnistetun tai epäillyn väärinkäytöksen tai säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen seurauksia, on tilinpäätöstä koskevaan johtopäätökseen ja toimeksiannon suorittajan raporttiin; ja

(d) selvitettävä, onko säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa: (viittaus: kappaleet A92–A96)

(i) vaatimusta siitä, että toimeksiannon suorittaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

(ii) asetettu velvollisuuksia, joiden mukaan raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Toiminnan jatkuminen

53. Tilinpäätöksen yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu sen arvioiminen, onko yhteisö kykenevä jatkamaan toimintaansa. Kun toimeksiannon suorittaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen arvionsa on katettava sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt tehdessään arviotaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla taikka säädöksen tai määräyksen mukaisesti, mikäli siinä määrätään pidemmästä ajanjaksosta.

54. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat antaa merkittävää syytä epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A97)

(a) tiedusteltava johdolta tämän suunnittelemista tulevista toimenpiteistä, jotka vaikuttavat yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa, ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta samoin kuin siitä, uskooko johto näiden suunnitelmien toteutuvan lopputuloksen parantavan tilannetta sen suhteen, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa;

(b) arvioitava näiden tiedustelujen tuloksia harkitakseen, antavatko johdon vastaukset riittävän perustan:

(i) sille, että tilinpäätös edelleen esitetään toiminnan jatkuvuuteen perustuen, jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy oletus yhteisön toiminnan jatkuvuudesta; tai

(ii) johtopäätökselle, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen tai muutoin harhaanjohtava liittyen yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa; ja

(c) harkittava johdon vastauksia kaiken sen relevantin informaation valossa, joka on toimeksiannon suorittajan tiedossa yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena.

Muiden tekemän työn käyttäminen

55. Toimeksiannon suorittajan saattaa olla yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan tarpeellista käyttää toisten toimeksiantojen suorittajien tekemää työtä tai sellaisen henkilön tai organisaation tekemää työtä, jolla on muun alueen kuin kirjanpidon tai varmennuksen erityisasiantuntemusta. Jos toimeksiannon suorittaja käyttää yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan toisen toimeksiantojen suorittajan tai erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen täytyy ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin varmistuakseen siitä, että suoritettu työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa. (Viittaus: kappale A78)

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon

56. Toimeksiannon suorittajan on hankittava evidenssiä siitä, että tilinpäätös täsmää tai on täsmäytettävissä sen pohjana olevaan yhteisön kirjanpitoaineistoon. (Viittaus: kappale A98)

Lisätoimenpiteitä, kun toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen

57. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yksi tai useampi seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava riittävästi lisätoimenpiteitä, jotta hänen olisi mahdollista: (viittaus: kappaleet A99–A103)

(a) tehdä johtopäätös, ettei kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) todennäköisesti tee tilinpäätöksestä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaisesti virheellistä; tai

(b) todeta, että kyseinen seikka tekee (tai kyseiset seikat tekevät) tilinpäätöksestä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaisesti virheellisen.

Myöhemmät tapahtumat

58. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee tilinpäätöspäivän ja toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän välisiä tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, hänen on pyydettävä johtoa korjaamaan kyseiset virheellisyydet.

59. Toimeksiannon suorittajalla ei ole velvollisuutta suorittaa toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätökseen kohdistuvia toimenpiteitä. Jos kuitenkin toimeksiannon suorittajan tietoon tulee toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää seikka, joka, jos se olisi ollut toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut toimeksiannon suorittajan raportin muuttamiseen, toimeksiannon suorittajan on:

    (a) keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan kuin on asianmukaista;

    (b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa; ja

    (c) jos muuttaminen on tarpeellista, tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä.

60. Jos johto ei muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, ja toimeksiannon suorittajan raportti on jo toimitettu yhteisölle, toimeksiannon suorittajan on ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille, ettei näiden pidä julkistaa tilinpäätöstä kolmansille osapuolille ennen kuin tarvittavat muutokset on tehty. Jos tilinpäätös tästä huolimatta myöhemmin julkistetaan ilman tarvittavia muutoksia, toimeksiannon suorittajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin estääkseen sen, että hänen raporttiaan käytetään.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

61. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä johtoa antamaan kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että tämä on täyttänyt sovituissa toimeksiannon ehdoissa kuvatut velvollisuutensa. Kirjallisen vahvistusilmoituksen on sisällettävä seuraavia asioita koskeva vahvistus: (viittaus: kappaleet A104–A106)

    (a) johto on täyttänyt velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan, sekä antanut toimeksiannon suorittajalle kaikki relevantit tiedot ja pääsyn informaatioon toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla; ja

    (b) kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen.

    Jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos toimeksiannon suorittaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan kohdissa (a)–(b) vaadittavista tiedoista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia relevantteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää kirjalliseen vahvistusilmoitukseen.

62. Toimeksiannon suorittajan on myös pyydettävä johdolta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tämä on antanut toimeksiannon suorittajalle tiedot seuraavista: (viittaus: kappale A105)

    (a) yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet sekä kaikki johdon tiedossa olevat lähipiirisuhteet ja -liiketoimet;

    (b) merkittävät seikat, jotka liittyvät johdon tiedossa oleviin väärinkäytöksiin tai epäiltyihin väärinkäytöksiin, joilla on saattanut olla vaikutusta yhteisöön;

    (c) tiedossa olevat todelliset tai mahdolliset säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset, kun noudattamatta jättämisellä on vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen;

    (d) kaikki informaatio, joka on relevanttia sen kannalta, että toiminnan jatkuvuutta koskevaa oletusta käytetään tilinpäätöksessä;

    (e) että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty;

(f) olennaiset sitoumukset, sopimukseen perustuvat velvoitteet tai ehdolliset velat, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien; ja

(g) tarkasteltavana olevan kauden aikana toteutuneet olennaiset ei-monetaariset tai vastikkeettomat liiketapahtumat.

63. Jos johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta, toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A104)

(a) keskusteltava asiasta johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa;

(b) arvioitava johdon rehellisyys uudelleen ja arvioitava vaikutus, joka tällä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä evidenssin luotettavuuteen; ja

(c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, mukaan lukien sen mahdollisen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä on toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvään johtopäätökseen tämän standardin mukaisesti.

64. Toimeksiannon suorittajan on jätettävä tilinpäätöstä koskeva johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, mikäli luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, jos:

(a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, etteivät kirjalliset vahvistusilmoitukset ole luotettavia; tai

(b) johto ei anna kappaleessa 61 vaadittavia vahvistusilmoituksia.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)

65. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko toimeksiannon suorittajan raportissa mainittua kautta (tai kaikkia siinä mainittuja kausia).

Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen

66. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, ja jos ei ole, hänen on suoritettava muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä pystyäkseen tekemään tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen. (Viittaus: kappale A107)

67. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä johtopäätöksen tekemiseksi, hänen on keskusteltava johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa tällaisten rajoitusten vaikutuksesta yleisluonteisen tarkastuksen laajuuteen. (Viittaus: kappaleet A108–A109)

Toimeksiannon suorittajan raporttiin kohdistuvien vaikutusten arvioiminen

68. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu evidenssi määrittääkseen sen vaikutuksen toimeksiannon suorittajan raporttiin. (Viittaus: kappale A107)

Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen

Sovellettavan tilinpäätösnormiston arvioiminen tilinpäätöksen yhteydessä

69. Tilinpäätöstä koskevaa johtopäätöstä tehdessään toimeksiannon suorittajan on:

(a) arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä riittävällä tavalla tai kuvataanko sitä riittävästi; (viittaus: kappaleet A110–A111)

(b) harkittava sovellettavan tilinpäätösnormiston ja suoritettujen toimenpiteiden tulosten antamaa taustaa vasten:

(i) onko tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, asianmukainen;

(ii) onko valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti;

(iii) ovatko valitut ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;

(iv) vaikuttavatko johdon tekemät kirjanpidolliset arviot kohtuullisilta;

(v) vaikuttaako tilinpäätöksessä esitetty informaatio relevantilta, luotettavalta, vertailukelpoiselta ja ymmärrettävältä; ja

(vi) onko tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja, jotta sen aiotut käyttäjät pystyvät muodostamaan käsityksen olennaisten liiketapahtumien ja muiden tapahtumien vaikutuksista tilinpäätöksen sisältämään informaatioon. (Viittaus: kappaleet A112–A114)

70. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava seuraavien seikkojen vaikutus:

(a) yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa ja edellisenä vuonna suoritetussa yleisluonteisessa tarkastuksessa havaittujen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen kokonaisuutena; ja

(b) yhteisön tilinpäätöskäytäntöjen laadulliset puolet, mukaan lukien viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta johdon harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä. (Viittaus: kappaleet A115–A116)

71. Jos tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, toimeksiannon suorittajan tekemän arvioinnin on katettava myös seuraava: (viittaus: kappale A113)

(a) tilinpäätöksen yleinen esittämistapa, rakenne ja sisältö sovellettavan normiston mukaisesti; ja

(b) vaikuttaako siltä, että tilinpäätös liitetietoineen kuvastaa sen pohjana olevia liiketapahtumia ja muita tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan tai on esitetty oikein, kun tarkastellaan tilinpäätöstä kokonaisuutena.

Johtopäätöksen muoto

72. Toimeksiannon suorittajan tekemä johtopäätös tilinpäätöksestä, olipa se vakiomuotoinen tai mukautettu, on esitettävä asianmukaisessa muodossa ottaen huomioon tilinpäätöksessä sovellettu tilinpäätösnormisto.

Vakiomuotoinen johtopäätös

73. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä raportissaan vakiomuotoinen johtopäätös tilinpäätöksestä kokonaisuutena, kun hän on hankkinut rajoitetun varmuuden pystyäkseen tekemään johtopäätöksen, ettei hänen tietoonsa ole tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

74. Kun toimeksiannon suorittaja esittää vakiomuotoisen johtopäätöksen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään muuta: (viittaus: kappaleet A117–A118)

(a) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa … (tai ettei … ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai

(b) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilipäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).

Mukautettu johtopäätös

75. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä raportissaan mukautettu johtopäätös tilinpäätöksestä kokonaisuutena, kun:

    (a) toimeksiannon suorittaja toteaa suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen; tai

    (b) toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä yhdestä tai useammasta tilinpäätöksen erästä, jotka ovat olennaisia suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena.

76. Kun toimeksiannon suorittaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen, hänen on:

    (a) käytettävä raportissaan johtopäätöskappaleen otsikkona ”varauman sisältävä johtopäätös”, ”kielteinen johtopäätös” tai ”johtopäätöksen esittämättä jättäminen” sen mukaan kuin on asianmukaista; ja

    (b) kuvattava mukauttamiseen johtanutta syytä raportissaan asianmukaisen otsikon alla (esimerkiksi ”Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut”, ”Kielteisen johtopäätöksen perustelut” tai ”Perustelut johtopäätöksen esittämättä jättämiselle” sen mukaan kuin on asianmukaista) välittömästi ennen johtopäätöskappaletta esitettävässä erillisessä kappaleessa (josta käytetään nimitystä johtopäätöksen perustelukappale).

Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

77. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, hänen on esitettävä:

    (a) varauman sisältävä johtopäätös, kun hän tekee johtopäätöksen, että mukautuksen aiheuttava seikka tai seikat ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai

    (b) kielteinen johtopäätös, kun mukautuksen aiheuttava seikka tai seikat ovat tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

78. Kun toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä varauman sisältävän johtopäätöksen olennaisesta virheellisyydestä johtuen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään muuta:

    (a) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa … (tai ettei … ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai

    (b) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).

79. Kun toimeksiannon suorittaja esittää kielteisen johtopäätöksen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään muuta:

    (a) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella toteamme, että kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa … (tai … ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai

    (b) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella toteamme, että kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).

80. Johtopäätöksen perustelukappaleessa toimeksiannon suorittajan on varauman sisältävään tai kielteiseen johtopäätökseen johtaneiden olennaisten virheellisyyksien osalta:

    (a) esitettävä kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräiset vaikutukset, jos olennainen virheellisyys liittyy tilinpäätökseen sisältyviin yksittäisiin rahamääriin (määrälliset liitetiedot mukaan lukien), paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista, jolloin toimeksiannon suorittajan on annettava tästä tieto;

    (b) selitettävä, millä tavoin tiedot ovat virheellisiä, jos virheellisyys liittyy sanallisiin tietoihin; tai

    (c) esitettävä kuvaus esittämättä jätetyn tiedon luonteesta, jos virheellisyys liittyy esitettäväksi vaadittavan tiedon esittämättä jättämiseen. Ellei säädös tai määräys estä tätä, toimeksiannon suorittajan on esitettävä pois jätetyt tiedot silloin, kun se on käytännössä mahdollista.

Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä

81. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty tekemään tilinpäätöstä koskevaa johtopäätöstä sen vuoksi, ettei hän pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, toimeksiannon suorittajan on:

    (a) esitettävä varauman sisältävä johtopäätös, jos hän toteaa, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä olisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai

    (b) jätettävä johtopäätös esittämättä, jos hän toteaa, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä olisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

82. Toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta seuraavien olosuhteiden vallitessa: (viittaus: kappaleet A119–A121)

    (a) johtuen yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta, jonka johto on asettanut sen jälkeen, kun toimeksiannon suorittaja on hyväksynyt toimeksiannon, toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi;

    (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat olennaisia ja laajalle ulottuvia; ja

    (c) luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

83. Kun toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä varauman sisältävän johtopäätöksen sen vuoksi, ettei hän pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään muuta:

    (a) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa … (tai ettei … ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai

    (b) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).

84. Kun tilinpäätöstä koskeva johtopäätös jätetään esittämättä, toimeksiannon suorittajan on mainittava johtopäätöskappaleessa, että:

    (a) johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi; ja

(b) näin ollen toimeksiannon suorittaja ei esitä johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

85. Johtopäätöksen perustelukappaleessa, joka koskee joko tilannetta, jossa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, tai tilannetta, jossa toimeksiannon suorittaja jättää johtopäätöksen esittämättä, toimeksiannon suorittajan on esitettävä syy (tai syyt) siihen, ettei hänen ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Toimeksiannon suorittajan raportti

86. Toimeksiannon suorittajan raportin, joka annetaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavat osat: (viittaus: kappaleet A122–A125, A146, A148)

(a) otsikko, josta tulee käydä selvästi ilmi, että kyseessä on riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta;

(b) vastaanottaja(t), siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät;

(c) johdantokappale, jossa:

(i) yksilöidään yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös, mukaan lukien jokaisen tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvan laskelman otsikko sekä kunkin laskelman osalta kauden päättymispäivä ja sen kattama ajanjakso;

(ii) viitataan merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaan yhteenvetoon ja muuhun selittävään tietoon; sekä

(iii) todetaan, että tilinpäätös on tarkastettu yleisluonteisesti;

(d) kuvaus johdon vastuusta, joka koskee tilinpäätöksen laatimista, mukaan lukien selostus siitä, että johto vastaa (viittaus: kappaleet A126–A129)

(i) tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; ja

(ii) sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä;

(e) jos kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös,

(i) kuvaus tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös on laadittu, ja tarvittaessa kuvaus aiotuista käyttäjistä tai viittaus erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätöksen sisältyvään liitetietoon, johon tämä informaatio sisältyy; ja

(ii) jos johdon on mahdollista valita useammasta vaihtoehdosta normisto, jota sovelletaan tällaista tilinpäätöstä laadittaessa, johdon velvollisuuksia koskevassa selostuksessa tulee mainita myös sen velvollisuus todeta, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä;

(f) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuudesta esittää tilinpäätöstä koskeva johtopäätös, mukaan lukien viittaus tähän standardiin sekä relevanteissa tapauksissa sovellettavaan säädökseen tai määräykseen; (viittaus: kappaleet A130–131, A147)

(g) kuvaus tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ja sen rajoituksista sekä seuraavat maininnat: (viittaus: kappale A132)

(i) tämän standardin mukainen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto;

(ii) toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä, jotka koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä ja arvioi hankittua evidenssiä; ja

(iii) yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet, ja sen vuoksi toimeksiannon suorittaja ei esitä tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa;

(h) kappale, jonka otsikko on ”Johtopäätös” ja joka sisältää:

(i) toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tilinpäätöksestä kokonaisuutena kappaleiden 72–85 mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista; ja

(ii) viittauksen tilinpäätöstä laadittaessa sovellettuun tilinpäätösnormistoon, mukaan lukien tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole noudatettu International Accounting Standards Boardin antamia IFRS-standardeja tai PK-IFRS-standardeja taikka International Public Sector Accounting Standards Boardin antamia IPSAS-standardeja; (viittaus: kappaleet A133–A134)

(i) kun tilinpäätöstä koskeva toimeksiannon suorittajan johtopäätös on mukautettu:

(i) kappale, jolla on asianmukainen otsikko ja joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun lausunnon kappaleiden 72 ja 75–85 mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista; ja

(ii) kappale, jolla on asianmukainen otsikko ja jossa kuvataan mukautukseen johtanutta syytä (tai johtaneita syitä); (viittaus: kappale A135)

(j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja on tämän standardin mukaan velvollinen noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia;

(k) toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä; (viittaus: kappaleet A142–A145)

(l) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus; ja (viittaus: kappale A136)

(m) kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla toimeksiannon suorittaja toimii.

Toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

87. Toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että hän on saanut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei kyseinen seikka todennäköisesti ole tilinpäätöksessä olennaisesti virheellinen. Tällaisessa kappaleessa saadaan viitata vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon.

88. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevan raportin on sisällettävä tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjien huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti ja ettei tilinpäätös tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin. (viittaus: kappaleet A137–A138)

89. Toimeksiannon suorittajan on sijoitettava tiettyä seikkaa painottava kappale välittömästi sen kappaleen jälkeen, joka sisältää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tilinpäätöksestä, ja sen otsikkona on ”Tietyn seikan painottaminen” tai muu asianmukainen otsikko.

Muita seikkoja koskevat kappaleet

90. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi kommunikoida jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien yleisluonteisesta tarkastuksesta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai toimeksiannon suorittajan raportista saaman käsityksen kannalta, eikä säädös tai määräys tätä estä, hänen on

tehtävä tämä toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvässä kappaleessa, jonka otsikkona on ”Muut seikat” tai muu asianmukainen otsikko.

Muut raportointivelvoitteet

91. Toimeksiannon suorittaja voi joutua täyttämään tilinpäätöstä koskevassa raportissaan myös muita raportointivelvoitteita sen lisäksi, että hänellä on tämän standardin mukainen velvollisuus raportoida tilinpäätöksestä. Tällaisissa tilanteissa näitä muita raportointivelvoitteita on käsiteltävä toimeksiannon suorittajan raportin erillisessä osiossa, jonka otsikkona on ”Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin velvoitteisiin liittyvä raportti” tai muu osion sisällön kannalta asianmukainen otsikko ja joka esitetään raportin osion ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” jälkeen. (Viittaus: kappaleet A139–A141)

Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä

92. Toimeksiannon suorittajan on päivättävä raportti aikaisintaan sille päivälle, jona hän on hankkinut tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksensä perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja on varmistunut siitä, että: (viittaus: kappaleet A142–A145)

    (a) kaikki sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan tilinpäätökseen kuuluvat osat, soveltuvissa tapauksissa liitetiedot mukaan lukien, on laadittu; ja

    (b) ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Dokumentointi

93. Yleisluonteisesta tarkastuksesta laadittavasta dokumentaatiosta saa evidenssiä siitä, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu tämän standardin ja relevanteissa tapauksissa säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti, ja dokumentaatio sisältää tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon toimeksiannon suorittajan johtopäätös perustuu. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava seuraavat toimeksiantoon liittyvät seikat oikea-aikaisesti ja siten, että kokenut toimeksiannon suorittaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen: (viittaus: kappale A149)

    (a) niiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka on suoritettu tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi;

    (b) toimenpiteiden tuloksista ja johtopäätöksistä, jotka toimeksiannon suorittaja on tehnyt näiden tulosten perusteella; ja

    (c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista toimeksiannon suorittajan johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

94. Tämän standardin vaatimusten mukaisesti suoritettujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan toimeksiannon suorittajan on kirjattava:

    (a) kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut; ja

    (b) kuka on käynyt läpi suoritetun työn toimeksiantoa koskevaa laadunhallintaa varten sekä läpikäynnin ajankohta ja laajuus.

95. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava myös keskustelut, joita hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa sen mukaan kuin on relevanttia toimeksiannon aikana esiin tulevien merkittävien seikkojen läpikäymiseksi, mukaan lukien näiden seikkojen luonne.

96. Jos toimeksiannon suorittaja on toimeksiannon aikana tunnistanut informaatiota, joka on ristiriidassa niiden havaintojen kanssa, joita hän on tehnyt tilinpäätökseen vaikuttavista merkittävistä seikoista, hänen on dokumentoitava, kuinka ristiriita on käsitelty.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. Toimeksiannon suorittaja saattaa olla tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan velvollinen noudattamaan säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka voivat poiketa tässä standardissa asetetuista vaatimuksista. Vaikka toimeksiannon suorittaja saattaa todeta tämän standardin joistakin osa-alueista olevan apua tällaisissa olosuhteissa, hänen omana velvollisuutenaan on varmistua kaikkien relevanttien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai ammatillisten velvoitteiden noudattamisesta.

Suhde ISQM-standardeihin (viittaus: kappale 4)

A2. ISQM 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa varmennustoimeksiantoja – mukaan lukien yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot – koskeva laadunhallintajärjestelmä.[7] ISQM 1:ssä käsitellään myös tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisia toimeksiantoja varten, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[8] ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.[9]

Laadunhallintajärjestelmä koskee seuraavia kahdeksaa komponenttia:[10]

(a) tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi;

(b) hallinto ja johtaminen;

(c) relevantit eettiset vaatimukset;

(d) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;

(e) toimeksiannon suorittaminen;

(f) resurssit;

(g) informaatio ja kommunikaatio; ja

(h) seuranta- ja korjaamisprosessi.

Tilintarkastusyhteisöissä tai kansallisissa vaatimuksissa voidaan käyttää laadunhallintajärjestelmän eri komponenttien kuvaamiseen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä.

A3. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa varmennustoimeksiantoja – mukaan lukien tilinpäätöksen yleisluonteiset tarkastukset – koskeva laadunhallintajärjestelmä, jonka avulla tilintarkastusyhteisö saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:

(a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

(b) raportit, jotka tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.[11]

---

7 ISQM 1, kappale 1

8 ISQM 1, kappale 2(a)

9 ISQM 1, kappale 2(b)

10 ISQM 1, kappale 6

11 ISQM 1, kappale 14

A4. Kansalliset vaatimukset tilintarkastusyhteisön velvollisuudesta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä ovat vähintään samantasoiset kuin ISQM 1 silloin, kun niissä katetaan ISQM 1:n vaatimukset ja asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvoitteet ISQM 1:n tavoitteen saavuttamisesta.

Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto (viittaus: kappaleet 5–8, 14)

A5. Tilinpäätöksen yleisluonteisia tarkastuksia voidaan suorittaa varsin monenlaisille yhteisöille, jotka ovat erityyppisiä tai joiden taloudellisen raportoinnin monimutkaisuuden taso vaihtelee. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tietyntyyppisten yhteisöjen tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta voidaan määrätä myös paikallisissa säädöksissä tai määräyksissä ja niihin liittyvissä raportointivaatimuksissa.

A6. Yleisluonteisia tarkastuksia voidaan suorittaa monenlaisissa olosuhteissa. Niitä voidaan edellyttää tehtäviksi yhteisöissä, joita säädöksessä tai määräyksessä asetetut pakollista tilintarkastusta koskevat vaatimukset eivät koske. Yleisluonteisia tarkastuksia saatetaan pyytää myös vapaaehtoisesti, esimerkiksi yksittäisen sopimukseen perustuvan järjestelyn ehtojen nojalla tapahtuvan raportoinnin yhteydessä tai rahoitusjärjestelyjen tueksi.

Tavoitteet (viittaus: kappale 15)

A7. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan tulee jättää tilinpäätöstä koskeva johtopäätös esittämättä, jos:

(a) toimeksiannon suorittaja antaa tai on velvollinen antamaan raportin toimeksiannosta; ja

(b) toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista tehdä johtopäätöstä tilinpäätöksestä, koska hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, ja hän tekee sen johtopäätöksen, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä on, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

A8. Tilanne, jossa ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa (käytetään nimitystä laajuutta koskeva rajoitus), voi aiheutua:

(a) olosuhteista, jotka eivät ole yhteisön määräysvallassa;

(b) toimeksiannon suorittajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista; tai

(c) yhteisön johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista.

A9. Tämä standardi sisältää toimeksiannon suorittaja koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta sellaisia tilanteita varten, joissa hän joko ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä tai toimeksiannon aikana kohtaa laajuutta koskevan rajoituksen.

Määritelmät (viittaus: kappale 16)

Termien ”johto” ja ”hallintoelimet” käyttäminen

A10. Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet vaihtelevat eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla sekä erityyppisissä yhteisöissä. Nämä erot vaikuttavat siihen, kuinka toimeksiannon suorittaja soveltaa tämän standardin johtoa tai hallintoelimiä koskevia vaatimuksia. Näin ollen kaikkialla tässä standardissa käytettävä ilmaus ”johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet” on tarkoitettu kiinnittämään toimeksiannon suorittajan huomiota siihen, että johtamis- ja hallintorakenteet ja -järjestelyt voivat poiketa toisistaan erilaisissa yhteisöissä.

A11. Erilaiset taloudellisen informaation laatimiseen ja ulkoiseen taloudelliseen raportointiin liittyvät velvollisuudet kuuluvat joko johdolle tai hallintoelimille sellaisten tekijöiden mukaisesti kuin:

- yhteisön resurssit ja rakenne; ja
- johdon ja hallintoelinten roolit yhteisössä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaisesti, tai jos yhteisöön ei sovelleta sääntelyä, yhteisöä varten luotujen virallisten hallinto- tai tilinvelvollisuusjärjestelyjen mukaisesti (esimerkiksi sen mukaan, mitä on kirjattu sopimuksiin taikka sääntöihin tai muuntyyppiseen asiakirjaan, jolla yhteisö on perustettu).

Esimerkiksi pienissä yhteisöissä ei useinkaan ole erotettu johdon ja hallintoelinten rooleja. Suuremmissa yhteisöissä johto usein vastaa yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen hoitamisesta ja sitä koskevasta raportoinnista, kun taas hallintoelimet valvovat johtoa. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla yhteisön tilinpäätöksen laatiminen on juridisesti hallintoelinten vastuulla, ja toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla siitä vastaa johto.

Rajoitettu varmuus – termin ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä” käyttäminen (viittaus: kappale 17(f))

A12. Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tarvitaan, jotta saadaan hankituksi rajoitettu varmuus toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi. Evidenssi on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti yleisluonteisen tarkastuksen aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti (viittaus: kappale 18)

A13. Tämä standardi ei syrjäytä tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Jos nämä säädökset ja määräykset poikkeavat tästä standardista, vain säädösten ja määräysten mukaisesti suoritettu yleisluonteinen tarkastus ei ole automaattisesti tämän standardin mukainen.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 21)

A14. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan eettiset perusperiaatteet, jotka ovat:

(a) rehellisyys;

(b) objektiivisuus;

(c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;

(d) salassapitovelvollisuus; ja

(e) ammatillinen käyttäytyminen.

Eettiset perusperiaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle.

IESBAn eettiset säännöt muodostavat käsitteellisen viitekehyksen, jonka mukaista lähestymistapaa tilintarkastusammattilaisen täytyy noudattaa tunnistaessaan ja arvioidessaan perusperiaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin. Kun on kyse tilintarkastuksesta, yleisluonteisesta tarkastuksesta ja muista varmennustoimeksiannoista, IESBAn eettisissä säännöissä määritellään *Kansainväliset riippumattomuusstandardit*, jotka on laadittu soveltamalla käsitteellistä viitekehystä kyseisiin toimeksiantoihin liittyviin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin.

A15. Kun kyseessä on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto, IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, että toimeksiannon suorittaja on riippumaton yhteisöstä, jonka tilinpäätös tarkastetaan yleisluonteisesti. IESBAn eettisissä säännöissä todetaan, että riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Toimeksiannon suorittajan riippumattomuus turvaa hänen kykynsä tehdä johtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muutoin voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa toimeksiannon suorittajan mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 22)

A16. Ammatillinen skeptisyys on yleisluonteisessa tarkastuksessa tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Tähän kuuluu epäjohdonmukaisuuksien selvittäminen, ristiriitaisen evidenssin tutkiminen sekä johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen.

A17. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:

- aineisto, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa.
- tieto, joka antaa aihetta epäillä evidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.
- mahdolliseen väärinkäytökseen viittaavat seikat.
- muut olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa lisää toimenpiteitä.

A18. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko yleisluonteisen tarkastuksen ajan on välttämätöntä, jos toimeksiannon suorittajan on tarkoitus pienentää riskejä siitä, että:

- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta.
- yleistetään liikaa, kun tehdään johtopäätöksiä hankitun evidenssin perusteella.
- käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja arvioitaessa niiden tuloksia.

A19. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän huomioimatta aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että johdon ja hallintoelinten uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys eikä anna hänelle lupaa tyytyä evidenssiin, joka ei ole riittävää yleisluonteisen tarkastuksen tarkoitukseen.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 23)

A20. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevanttien eettisten vaatimusten ja tämän standardin vaatimusten tulkinta ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana tarvittavat asiantuntemukseen perustuvat päätökset edellyttävät relevantin tietämyksen ja kokemuksen soveltamista toimeksiannon tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti:

- päätöksissä, jotka koskevat olennaisuutta sekä niiden toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta, jotka suoritetaan tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin kokoamiseksi.
- arvioitaessa, alentaako suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu evidenssi toimeksiantoriskin tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.
- arvioitaessa harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka johto on tehnyt soveltaessaan yhteisön noudattamaa tilinpäätösnormistoa.
- tehtäessä hankitun evidenssin perusteella tilinpäätöstä koskeva johtopäätös, mukaan lukien johdon tilinpäätöstä laatiessaan tekemien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen.

A21. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka koulutus, osaaminen ja kokemus, varmennustaitojen ja -tekniikkojen käyttö mukaan lukien, ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavaa pätevyyttä. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi toimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken voi auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.

A22. Ammatillisen harkinnan käyttö perustuu yksittäisissä toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannon aikana oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, mukaan lukien:

- tieto, joka on saatu yhteisön tilinpäätökseen aiemmilla kausilla kohdistuneissa toimeksiannossa, jos tämä on sovellettavissa.
- toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, mukaan lukien sen kirjanpitojärjestelmä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisön toimialalla.

- se, missä määrin tilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen edellyttää johdolta harkinnan käyttöä.

A23. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako harkintaan perustuva ratkaisu varmentamista koskevien periaatteiden ja laskentaperiaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa hänen raporttinsa antamispäivään mennessä.

A24. Ammatillista harkintaa pitää käyttää koko toimeksiannon ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisella tavalla tämän standardin vaatimusten mukaisesti. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tai hankittu evidenssi eivät muutoin tue.

Laadunhallinta toimeksiannon tasolla (viittaus: kappaleet 24–25)

A25. Varmennustaitoihin ja -tekniikkoihin kuuluu:

- ammatillisen skeptisyyden noudattaminen ja ammatillisen harkinnan soveltaminen varmennustoimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa, evidenssin hankkiminen ja arviointi mukaan lukien;
- käsityksen muodostaminen tietojärjestelmistä sekä sisäisen valvonnan roolista ja rajoitteista;
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskejä koskevan harkinnan yhdistäminen yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen;
- toimenpiteiden soveltaminen yleisluonteisessa tarkastuksessa asianmukaisella tavalla, mihin voi kuulua tiedustelujen ja analyyttisten toimenpiteiden lisäksi muun tyyppisiä toimenpiteitä (kuten yksityiskohtaista tarkastusta, uudelleenlaskentaa, uudelleen suorittamista, havainnointia ja vahvistusten hankkimista);
- järjestelmälliset dokumentointimenettelyt; ja
- varmennustoimeksiannoista annettavien raporttien kirjoittamisen kannalta relevanttien taitojen ja menettelytapojen soveltaminen.

A26. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä toimeksiantotiimit ovat velvollisia ottamaan käyttöön toimeksiantoon sovellettavat tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat ja antamaan tilintarkastusyhteisölle yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon yhteydessä saatavaa informaatiota, joka on tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan annettava tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän tukemiseksi.

A27. Ottaessaan kokonaisvastuun laadun hallinnasta ja saavuttamisesta kussakin yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämissään asiaa koskevissa viesteissä sitä, että laatu on yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa suoritettaessa olennaisen tärkeä, ja sitä, kuinka tärkeää yleisluonteisen tarkastuksen laadun kannalta on:

(a) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä.

(b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia laadunhallinnan toimintaperiaatteita tai menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa.

(c) antaa toimeksiannosta olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti.

(d) toimeksiantotiimin mahdollisuus tuoda esiin huolenaiheitaan ilman pelkoa kostotoimista.

A28. Toimeksiantotiimi voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään, paitsi jos:

- toimeksiantotiimin käsitys tai käytännön kokemus antaa viitteitä siitä, ettei tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsitellä toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita tehokkaalla tavalla; tai
- tilintarkastusyhteisöltä tai muilta osapuolilta saatava informaatio tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tehokkuudesta antaa aihetta muuhun.

Toimeksiantotiimi voi tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

- henkilöstön pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
- riippumattomuus keräämällä ja kommunikoimalla riippumattomuutta koskevaa relevanttia tietoa.
- asiakassuhteiden ylläpito asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen avulla.
- säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia,[12] jotka voivat vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon korjaavat toimet, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi.

A29. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Toimeksiantotiimien kokoaminen (viittaus: kappale 25(b))

A30. Harkitessaan, mikä on toimeksiantotiimiltä kokonaisuutena odotettava asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin tiimin:

- asianmukaisen koulutuksen ja työhön osallistumisen myötä hankkima käsitys ja käytännön kokemus luonteeltaan ja monimutkaisuudeltaan vastaavanlaisista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoista.
- käsitys ammatillisista standardeista sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista.
- tekninen erityisasiantuntemus, mukaan lukien relevantin tietotekniikan sekä kirjanpidon ja varmennuksen erityisalueiden tunteminen.
- relevanttien asiakkaan toimialojen tunteminen.
- kyky käyttää ammatillista harkintaa.
- käsitys tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteista tai menettelytavoista.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 25(d)(i))

A31. ISQM 1:n[13] mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista. Informaatioon, josta on apua toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle tämän ratkaistessa, onko asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja noudatettu ja ovatko tehdyt johtopäätökset asianmukaisia, voi kuulua seuraavia seikkoja koskevaa tietoa:

- tärkeimpien omistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten rehellisyys; ja
- nykyisen tai aiemman yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana esiin tulleet merkittävät seikat ja niiden vaikutukset asiakassuhteen jatkamiseen.

A32. Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen, toimeksiantoa ei tämän standardin mukaan ole asianmukaista hyväksyä, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tätä, sillä hyväksyminen saattaa johtaa siihen, että toimeksiannon suorittaja yhdistetään yhteisön tilinpäätökseen epäasianmukaisella tavalla.

---

[12] ISQM 1, kappale 16(a)

[13] ISQM 1, kappale 30

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 29)

A33. Toimeksiannon suorittaja arvioi asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista ja relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, koko toimeksiannon ajan tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Kun ensimmäiset toimenpiteet toimeksiannon alussa kohdistetaan asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen ja relevanttien eettisten vaatimusten (riippumattomuus mukaan lukien) arvioimiseen, tästä saadaan tietoa toimeksiannon suorittajan päätöksiä ja toimia varten, ennen kuin toimeksiannossa suoritetaan muita merkittäviä toimenpiteitä.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen vaikuttavia tekijöitä (viittaus: kappale 29)

A34. Varmennustoimeksiannot saadaan hyväksyä vain, kun toimeksiannolla on tietyt ominaispiirteet[14], jotka edistävät toimeksiannon suorittajan niiden tavoitteiden saavuttamista, jotka toimeksiannolle on määrätty.

Perusteltu tarkoitus (viittaus: kappale 29(a)(i))

A35. Voi olla epätodennäköistä, että toimeksiannolle olisi perusteltu tarkoitus, jos esimerkiksi:

(a) toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle on asetettu merkittävä rajoitus;

(b) toimeksiannon suorittaja epäilee, että toimeksiantaja aikoo yhdistää toimeksiannon suorittajan nimen tilinpäätökseen epäasianmukaisella tavalla; tai

(c) toimeksiannolla pyritään täyttämään tietyn säädöksen tai määräyksen noudattamista koskevat vaatimukset ja kyseisessä säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tilinpäätöksen tilintarkastusta.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on asianmukainen (viittaus: kappale 29(a)(ii))

A36. Silloin kun toimeksiannon suorittaja muodostama alustava käsitys toimeksiannon olosuhteista antaa viitteitä siitä, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksyminen olisi asianmukaista, toimeksiannon suorittaja voi harkita suosittelevansa toisentyyppisen toimeksiannon suorittamista. Olosuhteista riippuen toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa, että olisi asianmukaisempaa suorittaa tilintarkastustoimeksianto kuin yleisluonteinen tarkastus. Joissakin toisissa tapauksissa, jos toimeksiannon olosuhteet estävät varmennustoimeksiannon suorittamisen, toimeksiannon suorittaja voi suositella kokoamistoimeksiantoa tai muita laskentatoimen palveluja sen mukaan kuin on asianmukaista.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi tarvittava informaatio (viittaus: kappale 29(c))

A37. Esimerkki siitä, milloin toimeksiannon suorittajalla saattaa olla syytä epäillä, onko yleisluonteisen tarkastuksen suorittamiseksi tarvittava informaatio saatavilla tai onko se luotettavaa, on tilanne, jossa analyyttisten toimenpiteiden suorittamiseksi tarvittavan kirjanpitoaineiston epäillään olevan huomattavan epätarkkaa tai epätäydellistä. Tämä harkinta ei kohdistu siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana ilmenee joskus tarvetta avustaa johtoa suosittelemalla oikaisukirjauksia, jotka tarvitaan johdon laatiman tilinpäätöksen valmiiksi saamiseksi.

Edellytykset yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymiselle (viittaus: kappale 30)

A38. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan on myös ennen toimeksiannon hyväksymistä varmistuttava tietyistä seikoista, joista hänen ja yhteisön johdon täytyy sopia ja jotka ovat yhteisön määräysvallassa.

[14] Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 22

Sovellettava tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 30(a))

A39. Varmennustoimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että varmennustoimeksiannon määritelmässä tarkoitetut kriteerit[15] ovat soveltuvia ja aiottujen käyttäjien saatavilla.[16] Sovellettava tilinpäätösnormisto toimii tätä standardia noudatettaessa kriteereinä, joita toimeksiannon suorittaja käyttää tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jotkin tilinpäätösnormistot perustuvat oikean ja riittävän kuvan antamiseen ja toiset säädösten ja määräysten noudattamiseen. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen muodon ja sisällön, mukaan lukien sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyys

A40. Ilman hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa ei johdolla ole asianmukaista perustaa tilinpäätöksen laatimiselle eikä toimeksiannon suorittajalla ole soveltuvia kriteerejä sen yleisluonteiselle tarkastamiselle.

A41. Toimeksiannon suorittaja ratkaisee tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden ottaen huomioon käsityksensä siitä, keitä ovat tilinpäätöksen aiotut käyttäjät. Aiotuilla käyttäjillä tarkoitetaan henkilöä, henkilöitä tai henkilöryhmää, jolle tai joille toimeksiannon suorittaja laatii raportin. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, etenkin jos raportti on hyvin monen henkilön saatavilla.

A42. Monissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi olettaa sovellettavan tilinpäätösnormiston olevan hyväksyttävä, ellei ole viitteitä päinvastaisesta (esimerkiksi tilinpäätösnormisto, jonka soveltamisesta tietyn tyyppisten yhteisöjen yleistä tarkoitusta varten laadittavissa tilinpäätöksissä on tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella määrätty säädöksessä tai määräyksessä).

A43. Relevantteja tekijöitä toimeksiannon suorittajan päättäessä tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä ovat esimerkiksi seuraavat:

- yhteisön luonne (esimerkiksi onko kyseessä liiketoimintaa harjoittava yritys, julkisen sektorin yhteisö vai voittoa tavoittelematon organisaatio).
- tilinpäätöksen tarkoitus (esimerkiksi laaditaanko se laajan käyttäjäjoukon yhteisten taloudellisen informaation tarpeiden vai tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden täyttämiseksi).
- tilinpäätöksen luonne (esimerkiksi onko kyseessä tilinpäätöskokonaisuus vai yksittäinen tilinpäätöslaskelma).
- määrätäänkö sovellettavasta tilinpäätösnormistosta relevantissa säädöksessä tai määräyksessä.

A44. Jos tilinpäätöstä laadittaessa käytetty tilinpäätösnormisto ei ole hyväksyttävä tilinpäätöksen tarkoitus huomioon ottaen eikä johto suostu käyttämään tilinpäätösnormistoa, joka on toimeksiannon suorittajan mielestä hyväksyttävä, toimeksiannon suorittajan täytyy tämän standardin mukaan kieltäytyä toimeksiannosta.

A45. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa olevat puutteet, jotka viittaavat siihen, ettei tilinpäätösnormisto ole hyväksyttävä, saattavat tulla esille yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymisen jälkeen. Kun kyseisen tilinpäätösnormiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto voi päättää ottaa käyttöön jonkin toisen normiston, joka on hyväksyttävä. Kun johto tekee näin, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan sovittava johdon kanssa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon uusista ehdoista, joissa otetaan huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston vaihtuminen

Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet (viittaus: kappaleet 30(b), 37(e))

A46. Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön johto on laatinut hallintoelinten valvomana. Tässä standardissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle ja hallintoelimille, eikä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Tämän standardin mukainen yleisluonteinen tarkastus suoritetaan kuitenkin

[15] Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 42

[16] Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 22(b)(ii)

siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Yleisluonteinen tarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia.

A47. Tilinpäätöksen laatimista koskevaan velvollisuuteen kuuluu, että johdon on käytettävä harkintaa tehdessään olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita sekä valittava asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja sovellettava niitä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

A48. Koska tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toteuttamisen edellytykset ovat niin tärkeät, toimeksiannon suorittajan täytyy tämän standardin mukaan saada ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä johdolta vahvistus siitä, että se ymmärtää velvollisuutensa. Toimeksiannon suorittaja voi saada johdon vahvistuksen joko suullisesti tai kirjallisesti. Johdon vahvistus kirjataan kuitenkin myöhemmin toimeksiannon kirjallisiin ehtoihin.

A49. Jos johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet eivät hyväksy tai suostu hyväksymään tilinpäätökseen liittyviä velvollisuuksiaan, toimeksiantoa ei ole asianmukaista hyväksyä, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan toimeksiannon suorittajaa hyväksymään se. Sellaisissa olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittajan täytyy hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto, hänen saattaa olla tarpeellista selittää johdolle ja – silloin kun niihin kuuluu eri henkilöitä – hallintoelimille näiden seikkojen tärkeyttä ja vaikutuksia toimeksiantoon.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiannon suorittajan raportin sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappaleet 34–35)

A50. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittaja ei saa esittää noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan määrätä toimeksiantoon liittyvistä seikoista, joiden johdosta toimeksiannon suorittaja tavallisesti kieltäytyisi toimeksiannosta, jos se olisi mahdollista, esimerkiksi jos:

- toimeksiannon suorittaja katsoo, että säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto ei ole hyväksyttävä; tai
- toimeksiannon suorittajan raportille on määrätty esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi tässä standardissa vaadittavasta esittämistavasta tai sanamuodosta.

Tässä standardissa todetaan, ettei tällaisissa tilanteissa suoritettu yleisluonteinen tarkastus ole tämän standardin mukainen eikä toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannosta annettavassa raportissa esittää noudattaneensa tätä standardia. Vaikkei toimeksiannon suorittajan ole sallittua esittää noudattaneensa tätä standardia, hänen on kuitenkin suositeltavaa soveltaa tätä standardia, sen mukaiset raportointivaatimukset mukaan luettuina, siinä määrin kuin käytännössä on mahdollista. Kun se on väärinkäsityksen välttämiseksi asianmukaista, toimeksiannon suorittaja voi harkita sisällyttävänsä raporttiin maininnan siitä, ettei yleisluonteista tarkastusta ole suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

Toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus (viittaus: kappale 37)

A51. On sekä johdon ja hallintoelinten että toimeksiannon suorittajan edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja lähettää ennen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamista toimeksiantokirjeen toimeksiantoa koskevien väärinkäsitysten välttämiseksi.

Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A52. Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri yhteisössä. Toimeksiantokirjeessä voidaan tämän standardin edellyttämien seikkojen lisäksi mainita esimerkiksi:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

- edellisen toimeksiannon suorittajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto.
- se, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto täytä mitään tilintarkastukselle asetettuja lakisääteisiä tai kolmannen osapuolen vaatimuksia.
- että johdon odotetaan antavan toimeksiannon suorittajalle kirjallisia vahvistusilmoituksia.
- että johto suostuu ilmoittamaan toimeksiannon suorittajalle kaikista toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
- pyyntö siitä, että johto vahvistaa vastaanottaneensa toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

Johdon velvollisuuksista on määrätty säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappale 37(e))

A53. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa toimeksiannon olosuhteissa, ettei tiettyjä toimeksiannon ehtoja ole tarpeellista kirjata toimeksiantokirjeeseen, hänen on tämän standardin mukaan kuitenkin pyydettävä johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjallinen vahvistus siitä, että nämä hyväksyvät ja ymmärtävät tässä standardissa tarkoitetut velvollisuutensa. Tällaisessa kirjallisessa vahvistuksessa voidaan käyttää säädöksen tai määräyksen mukaista sanamuotoa, jos johdolle säädöksessä tai määräyksessä asetettavat velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat tässä standardissa kuvattuja velvollisuuksia.

Esimerkki toimeksiantokirjeestä (viittaus: kappale 37)

A54. Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä.

Jatkuvat toimeksiannot (viittaus: kappale 38)

A55. Toimeksiannon suorittaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella kaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavat seikat voivat kuitenkin antaa viitteitä siitä, että on asianmukaista tarkistaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtoja tai muistuttaa johtoa ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiä toimeksiannon nykyisistä ehdoista:

- viitteet siitä, että johto ymmärtää väärin yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteen ja laajuuden.
- toimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos yhteisön ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos yhteisön omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.
- muutos säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa, yhteisöön vaikuttavissa vaatimuksissa.
- muutos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

Pyyntö yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muuttamisesta (viittaus: kappale 39)

A56. Yhteisön toimeksiannon suorittajalle esittämä pyyntö yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muuttamisesta voi johtua sellaisista tekijöistä kuin:

- palvelun tarpeeseen vaikuttava olosuhteiden muutos.
- alun perin pyydetyn yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon luonnetta koskeva väärinkäsitys.
- yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon laajuutta koskeva rajoitus, joka voi olla johdon asettama tai muista olosuhteista johtuva.

A57. Yhteisön vaatimuksiin vaikuttavaa olosuhteiden muutosta tai alun perin pyydetyn palvelun luonnetta koskevaa väärinkäsitystä voidaan pitää kohtuullisena perusteena pyytää muutosta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtoihin.

A58. Sitä vastoin muutosta ei ehkä pidetä kohtuullisena, jos se näyttää liittyvän tietoon, joka on virheellistä, epätäydellistä tai muutoin epätyydyttävää. Esimerkki tästä voisi olla, että toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätökseen sisältyvästä olennaisesta erästä ja johto pyytää toimeksiannon muuttamista liitännäispalvelutoimeksiannoksi välttyäkseen siltä, että toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen.

Pyyntö toimeksiannon luonteen muuttamisesta (viittaus: kappale 40*)*

A59. Ennen kuin toimeksiannon suorittaja, joka on saanut toimeksiannon tämän standardin mukaisen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisesta, suostuu muuttamaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon toisentyyppiseksi toimeksiannoksi tai liitännäispalveluksi, hänen saattaa olla tarpeellista arvioida muutoksen mahdollisia juridisia tai sopimuksellisia vaatimuksia.

A60. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon muuttamiselle muuntyyppiseksi toimeksiannoksi tai liitännäispalveluksi on olemassa kohtuullinen peruste, muutosajankohtaan mennessä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa tehty työ voi olla relevanttia muutetussa toimeksiannossa, mutta suoritettavaksi vaadittava työ ja annettava raportti määräytyvät kuitenkin sen mukaan, mikä on asianmukaista muutetussa toimeksiannossa. Jotta vältetään aiheuttamasta sekaannusta lukijalle, muusta toimeksiannosta tai liitännäispalvelusta annettavassa raportissa ei ole mainintaa:

(a) alkuperäisestä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta; eikä

(b) alkuperäisessä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa mahdollisesti suoritetuista toimenpiteistä, paitsi milloin yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto muutetaan toimeksiannoksi erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, jolloin maininta suoritetuista toimenpiteistä on tavanomainen osa raporttia.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 42)

A61. Toimeksiannon suorittajan kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa voi tapahtua:

(a) tiedusteluina, joita toimeksiannon suorittaja tekee suorittaessaan toimenpiteitä yleisluonteista tarkastusta varten; ja

(b) muunlaisena kommunikointina, kun kyseessä on tehokas kaksisuuntainen kommunikointi esiin tulevien seikkojen ymmärtämiseksi ja rakentavan työskentelysuhteen kehittämiseksi.

A62. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteihin tekijöihin kuuluvat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin johdon tai hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Voi esimerkiksi olla asianmukaista kommunikoida yleisluonteisen tarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos johto tai hallintoelimet pystyvät auttamaan toimeksiannon suorittajaa ratkaisemaan ongelman.

A63. Säädös tai määräys voi rajoittaa toimeksiannon suorittajan kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä asioista. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan esimerkiksi nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toimenpide, joka voisi haitata todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asianmukaista viranomaistutkintaa. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuuden ja kommunikointivelvollisuuden väliset mahdolliset ristiriitaisuudet voivat olla monimutkaisia. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista.

Kommunikointi yleisluonteista tarkastusta koskevista seikoista

A64. Johdolle tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille tämän standardin mukaan kommunikoitavia seikkoja voivat olla:

- toimeksiannon suorittajan velvollisuudet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa, siten kuin ne on sisällytetty toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.
- yleisluonteisessa tarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot, esimerkiksi:

- toimeksiannon suorittajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenettelyjen merkittävistä laadullisista puolista, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, kirjanpidollisista arvioista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- toimenpiteiden tuloksena tehdyt merkittävät havainnot, mukaan lukien tilanteet, joissa toimeksiannon suorittaja on katsonut tarpeelliseksi suorittaa tarvittavia lisätoimenpiteitä tämän standardin mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista varmistua siitä, että hallintoelimillä on sama käsitys tiettyjen liiketoimien tai tapahtumien kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista.
- esiin tulevat seikat, jotka saattavat johtaa toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamiseen.
- mahdolliset merkittävät vaikeudet, joita on kohdattu yleisluonteisen tarkastuksen aikana, esimerkiksi ettei odotettu informaatio ole saatavissa, ettei ole mahdollista hankkia evidenssiä, jonka toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi yleisluonteista tarkastusta varten, taikka johdon asettamat rajoitukset toimeksiannon suorittajalle. Joissakin olosuhteissa tällaiset ongelmat voivat muodostaa laajuutta koskevan rajoituksen, joka voi johtaa toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamiseen tai tietyissä olosuhteissa siihen, että toimeksiannon suorittaja luopuu toimeksiannosta, elleivät johto tai hallintoelimet käsittele näitä ongelmia.

A65. Joissakin yhteisöissä johto ja hallintoelimet koostuvat eri henkilöistä. Tällaisissa olosuhteissa johto voi olla velvollinen kommunikoimaan hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista seikoista. Se, että johto kommunikoi hallintoelinten kanssa seikoista, joista toimeksiannon suorittajan on kommunikoitava, ei poista toimeksiannon suorittajan velvollisuutta kommunikoida myös niistä hallintoelimille. Se, että johto kommunikoi näistä seikoista, saattaa kuitenkin vaikuttaa siihen, millä tavoin ja milloin toimeksiannon suorittaja kommunikoi hallintoelinten kanssa.

Kommunikointi kolmansien osapuolten kanssa

A66. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esimerkiksi:

- tiedottaa sääntely- tai valvontaelimelle tietyistä seikoista, joista hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla toimeksiannon suorittajalla on esimerkiksi velvollisuus raportoida virheellisyyksistä viranomaisille, silloin kun johto ja hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin.
- toimittaa jäljennöksen tietyistä hallintoelimille toimitetuista raporteista relevanteille sääntelytahoille tai rahoittajille tai joissakin tapauksissa asettaa tällaiset raportit julkisesti saataville.

A67. Ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita toimeksiannon suorittajaa toimittamaan kolmannelle osapuolelle jäljennöstä hallintoelimen kanssa tapahtuneesta kirjallisesta kommunikaatiosta, toimeksiannon suorittaja saattaa tarvita hallintoelimen etukäteen antaman suostumuksen ennen aineiston toimittamista.

Toimeksiannon suorittaminen

Olennaisuus tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa (viittaus: kappale 43)

A68. Toimeksiannon suorittaja harkitsee olennaisuutta sovellettavan tilinpäätösnormiston antamaa taustaa vasten. Joissakin tilinpäätösnormistoissa käsitellään olennaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että:

- virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättämiset mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella;
- harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään ottaen huomioon vallitsevat olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
- harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Huomioon ei oteta virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tiettyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.

A69. Jos olennaisuuden käsitettä käsitellään sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa olennaisuuden määrittämiseksi yleisluonteista tarkastusta varten. Jos olennaisuutta ei käsitellä, edellä olevat näkökohdat antavat toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen.

A70. Toimeksiannon suorittaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa toimeksiannon suorittajan näkemys tilinpäätöksen aiottujen käyttäjien tarpeista. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:

- käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
- käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan ja esitetään ja sen yleisluonteinen tarkastus suoritetaan käyttäen olennaisuustasoja;
- käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
- käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

Ellei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kohteena ole tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien erityiset tarpeet, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.

A71. Toimeksiannon suorittajan harkinta siitä, mikä on olennaista suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena, on sama riippumatta sen varmuuden tasosta, jonka toimeksiannon suorittaja hankkii perustaksi tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen esittämiselle.

Olennaisuuden tarkistaminen (viittaus: kappale 44)

A72. Toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista tarkistaa tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta toimeksiannon aikana seuraavista seikoista johtuen:

- yleisluonteisen tarkastuksen aikana tapahtuva muutos olosuhteissa (esimerkiksi päätös luopua keskeisestä osasta yhteisön liiketoimintaa).
- on saatu uutta informaatiota tai toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on muuttunut suoritettaessa yleisluonteisessa tarkastuksessa toimenpiteitä tämän standardin mukaisesti (esimerkiksi jos yleisluonteisen tarkastuksen aikana vaikuttaa siltä, että todellinen taloudellinen tulos todennäköisesti poikkeaa huomattavasti siitä ennakoidusta tilikauden tuloksesta, jota on alun perin käytetty määritettäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena).

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys (viittaus: kappaleet 45–46)

A73. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään sen yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen laajuudesta, joka tarvitaan yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamiseksi tämän standardin mukaisesti. Toimeksiannon suorittaja arvioi ensisijaisesti sitä, onko muodostettu käsitys riittävä toimeksiannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajan muodostama kokonaiskäsitys ei ole yhtä laaja ja syvä kuin johdolla oleva käsitys.

A74. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostaminen on jatkuva dynaaminen prosessi, jossa tietoa kerätään, päivitetään ja analysoidaan koko yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ajan. Toimeksiannon suorittajan käsityksen muodostaminen ja soveltaminen tapahtuvat iteratiivisesti toimeksiantoa suoritettaessa, ja sitä päivitetään tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Ensimmäiset toimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista koskevat toimenpiteet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa aloitettaessa perustuvat toimeksiannon suorittajan alustavaan käsitykseen yhteisöstä ja toimeksiannon olosuhteista. Jatkuvassa asiakassuhteessa toimeksiannon suorittajan muodostamaan käsitykseen sisältyy tietämys, jonka hän on hankkinut aiemmin suorittamissaan yhteisön tilinpäätökseen ja muuhun taloudelliseen informaatioon liittyvissä toimeksiannoissa.

A75. Kyseinen käsitys antaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen, johon perustuen hän suunnittelee ja suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ja käyttää ammatillista harkintaa toimeksiannon aikana. Käsityksen pitää erityisesti olla riittävä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista tunnistaa tilinpäätöksen alueet, joilla olennaisia virheellisyyksiä todennäköisesti esiintyy, ja näin saada tietoa lähestymistavan valintaa ja kyseisiin alueisiin kohdistuvien toimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten.

A76. Muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta toimeksiannon suorittaja voi tarkastella myös seuraavia seikkoja:

- onko yhteisö osa konsernia tai toisen yhteisön osakkuusyritys.
- tilinpäätösnormiston monimutkaisuus.
- yhteisön taloudellista raportointia koskevat velvoitteet tai vaatimukset sekä se, perustuvatko nämä velvoitteet tai vaatimukset sovellettavaan säädökseen tai määräykseen vai liittyvätkö ne vapaaehtoisiin taloudellisen raportoinnin järjestelyihin, jotka on luotu määrämuotoisten hallinto- tai tilivelvollisuusjärjestelyjen pohjalta, esimerkiksi kolmansien osapuolten kanssa tehtyjen sopimusten perusteella.
- säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset.
- yhteisön johtamis- ja hallintorakenteen kehittyneisyyden taso koskien tilinpäätöksen laatimisen pohjana olevan kirjanpitoaineiston ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien hallintaa ja valvontaa. Pienissä yhteisöissä on usein vähemmän työntekijöitä, mikä voi vaikuttaa tapaan, jolla johto toteuttaa valvontaa Esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen ei ehkä ole käytännössä mahdollista. Pienessä omistajajohtoisessa yhteisössä omistajajohtaja voi kuitenkin pystyä harjoittamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuremmassa yhteisössä. Tämä valvonta voi kompensoida yleensä rajoitetumpia mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen.
- ”johtoportaan ilmapiiri” ja yhteisön valvontaympäristö, joiden avulla yhteisö vastaa taloudelliseen raportointiin ja taloudellista raportointia koskevien velvoitteiden noudattamiseen liittyviin riskeihin.
- niiden yhteisön kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien ja niihin liittyvien kontrollien kehittyneisyyden taso ja monimutkaisuus, joita käyttäen ylläpidetään yhteisön kirjanpitoaineistoa ja siihen liittyvää informaatiota.
- yhteisön menettelytavat liiketapahtumien kirjaamisessa, luokittelussa ja yhdistämisessä, sekä tilinpäätöslaskelmissa ja liitetiedoissa esitettävän informaation kokoamisessa.
- se, minkä tyyppiset seikat ovat edellyttäneet oikaisuja yhteisön tilinpäätökseen aiemmilla kausilla.

Toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen (viittaus: kappaleet 47, 55)

A77. Seuraavat seikat vaikuttavat niiden toimenpiteiden suunniteltuun luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka toimeksiannon suorittajan näkemyksen mukaan tarvitaan, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä kokonaisuutena koskevan johtopäätöksen perustaksi:

(a) tämän standardin vaatimukset; ja

(b) sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, mukaan lukien sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin sisältyvät muut raportointivaatimukset.

A78. Kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon konsernin tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta, yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet ovat suunnitellulta luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne suunnataan tässä standardissa mainittujen yleisluonteiselle tarkastukselle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen, mutta konsernin tilinpäätöksen yhteydessä.

A79. Tämän standardin vaatimukset, jotka koskevat tiedustelujen ja analyyttisten toimenpiteiden sekä erityisiin olosuhteisiin vastaavien toimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista, on tarkoitettu mahdollistamaan toimeksiannon suorittajalle tässä stan-

dardissa asetettujen tavoitteiden saavuttaminen. Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen olosuhteet vaihtelevat huomattavasti, ja näin ollen toimeksiannon suorittaja saattaa joissakin olosuhteissa katsoa, että on tehokasta ja taloudellista suunnitella ja suorittaa muita toimenpiteitä. Esimerkiksi jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee merkittävä sopimus hänen muodostaessaan käsitystä yhteisöstä, hän voi päättää lukea sopimuksen.

A80. Se, että toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi suorittaa muita toimenpiteitä, ei muuta toimeksiannon suorittajan tavoitetta, joka on rajoitetun varmuuden hankkiminen tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Merkittävät tai epätavalliset liiketapahtumat

A81. Toimeksiannon suorittaja voi harkita käyvänsä läpi kirjanpitoaineistoa tunnistaakseen merkittävät tai epätavalliset liiketapahtumat, jotka saattavat edellyttää yleisluonteisessa tarkastuksessa erityistä huomiota.

Tiedustelut (viittaus: kappaleet 46–48)

A82. Yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtävät tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista johdolta ja muilta yhteisössä toimivilta sen mukaan kuin toimeksiannon suorittaja katsoo asianmukaiseksi toimeksiannon olosuhteissa. Toimeksiannon suorittaja voi ulottaa tiedustelut myös muun kuin taloudellisen tiedon hankkimiseen, jos tämä on asianmukaista. Johdolta saatujen vastausten arvioiminen on kiinteä osa tiedusteluprosessia.

A83. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tiedustelut voivat koskea myös esimerkiksi seuraavia asioita:

- yhtiökokouksissa ja hallintoelinten ja niiden valiokuntien kokouksissa tehdyt päätökset sekä muissa kokouksissa mahdollisesti tapahtuneet käsittelyt, joilla on vaikutusta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.
- kommunikaatio, jonka yhteisö on saanut tai odottaa saavansa tai hankkivansa sääntelyviranomaisilta.
- muita toimenpiteitä suoritettaessa esiin tulevat seikat. Kun toimeksiannon suorittaja tekee tunnistettuja ristiriitaisuuksia koskevia lisätiedusteluja, hän harkitsee johdon antamien vastausten kohtuullisuutta ja johdonmukaisuutta muiden toimenpiteidensä tulosten sekä yhteisöä ja sen toimialaa koskevan tietämyksensä ja käsityksensä valossa.

A84. Tiedustelujen avulla saatava evidenssi on usein johdon aikomuksia koskevan evidenssin pääasiallinen lähde. Tietoa, joka tukee johdon aikomuksia, voi kuitenkin olla saatavilla rajoitetusti. Tällöin voidaan tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistamiseksi saada relevanttia tietoa muodostamalla käsitys siitä, miten johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset, mitkä ovat johdon esittämät perustelut tietyn toimintatavan valitsemiselle, ja miten hyvin johto pystyy toimimaan tietyllä tavalla. Toimeksiannon suorittajan on tärkeää noudattaa ammatillista skeptisyyttä arvioidessaan johdon antamia vastauksia, jotta hänen on mahdollista arvioida, onko olemassa seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A85. Tiedustelutoimenpiteiden suorittamisesta on toimeksiannon suorittajalle apua myös yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisessa ja päivittämisessä, jotta hänen on mahdollista tunnistaa alueet, joilla olennaisten virheellisyyksien esiintyminen tilinpäätöksessä on todennäköistä.

A86. Toimeksiannon suorittajalla voi olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien, kuten:

(a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat erityistä kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa ja päättämistä lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta;

(b) kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastajalle (esim. konsernin tilintarkastuksesta vastuulliselle henkilölle)[17]; ja

(c) säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

[17] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.31–360.35 A1.

Toimeksiannon suorittaja voi lisävelvollisuuksia noudattaessaan saada lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyydestä).

Tiedustelut yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappale 48(f))

A87. Pienissä yhteisöissä johto ei ehkä useinkaan ole tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa vaan saattaa sen sijaan luottaa liiketoiminnan ja ennakoitujen tulevaisuuden näkymien tuntemukseen. Näissä olosuhteissa voi olla asianmukaista keskustella johdon kanssa yhteisön keskipitkän ja pitkän aikavälin näkymistä ja rahoituksesta, sekä harkita, ovatko johdon väitteet ja toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ristiriidattomat.

Analyyttiset toimenpiteet (viittaus: kappaleet 46–47, 49)

A88. Analyyttisten toimenpiteiden suorittaminen tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa auttaa toimeksiannon suorittajaa:

- muodostamaan käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä tai päivittämään sitä, jotta hänen on mahdollista tunnistaa alueet, joilla olennaisten virheellisyyksien esiintyminen tilinpäätöksessä on todennäköistä.
- tunnistamaan tilinpäätöksessä ristiriitaisuuksia tai poikkeamia odotettuihin kehityssuuntiin, arvoihin tai normeihin nähden, kuten toteamaan tilinpäätöksen ja keskeisten tietojen välisen yhdenmukaisuuden tason, mukaan lukien keskeiset suorituskyvyn mittarit.
- saamaan muihin jo tehtyihin tiedusteluihin tai analyyttisiin toimenpiteisiin liittyvää vahvistavaa evidenssiä.
- toimimalla lisätoimenpiteinä, kun toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka (tai seikkoja), jonka (tai joiden) johdosta toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen. Eräs esimerkki tällaisesta lisätoimenpiteestä on kuukauden myynti- ja kustannuslukujen vertailu tulosyksikköjen, toimipaikkojen tai muiden yhteisön osien välillä, jolloin saadaan evidenssiä tilinpäätöksen erien tai liitetietojen sisältämästä taloudellisesta informaatiosta.

A89. Analyyttisia toimenpiteitä suoritettaessa voidaan käyttää useita erilaisia menetelmiä. Nämä menetelmät vaihtelevat yksinkertaisista vertailuista monimutkaisiin analyyseihin, joissa käytetään tilastollisia menetelmiä. Toimeksiannon suorittaja voi käyttää analyyttisia toimenpiteitä esimerkiksi arvioidessaan tilinpäätöksen pohjana olevaa taloudellista informaatiota analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä ja arvioimalla, ovatko tulokset yhdenmukaisia odotettujen arvojen kanssa, tarkoituksena tunnistaa yhteyksiä ja yksittäisiä eriä, jotka vaikuttavat epätavallisilta tai poikkeavat odotetuista kehityssuunnista tai arvoista. Toimeksiannon suorittaja vertaa kirjattuja määriä tai niistä muodostettuja tunnuslukuja odotusarvoihin, jotka hän on muodostanut relevanteita lähteistä saadun informaation perusteella. Esimerkkejä tietolähteistä, joita toimeksiannon suorittaja toimeksiannon olosuhteista riippuen usein käyttää odotusarvojen muodostamiseen, ovat:

- aiemman vertailukelpoisen kauden (tai kausien) taloudellinen informaatio, tiedossa olevat muutokset huomioon ottaen.
- tiedot odotetusta toiminnallisesta ja taloudellisesta tuloksesta, kuten budjeteista tai ennusteista, mukaan lukien osavuosi- tai vuositietojen ekstrapoloinnit.
- kauden taloudellisen informaation eri osien väliset suhteet.
- yhteisön toimialaa koskevat tiedot, kuten katetiedot tai yhteisön myynnin ja myyntisaamisten välisen suhteen vertaaminen toimialan keskiarvoon tai saman toimialan kooltaan vertailukelpoisten yhteisöjen lukuihin.
- taloudellisen informaation ja relevantin muun kuin taloudellisen informaation väliset yhteydet, kuten henkilöstömenojen suhde henkilöstön määrään.

A90. Toimeksiannon suorittajan harkinta siitä, onko analyyttisissa toimenpiteissä käytettävä tieto hyväksyttävää kyseisten toimenpiteiden aiottua tarkoitusta (tai aiottuja tarkoituksia) ajatellen, perustuu toimeksiannon suorittajan käsitykseen yhteisös-

tä ja sen toimintaympäristöstä, ja siihen vaikuttaa tiedon luonne ja lähde sekä olosuhteet, joissa tieto on hankittu. Seuraavien seikkojen harkitseminen voi olla relevanttia:

- saatavissa olevan tiedon lähde. Tieto voi esimerkiksi olla luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä;
- saatavissa olevan tiedon vertailukelpoisuus. Esimerkiksi yleistä toimialakohtaista tietoa voi olla tarpeellista täydentää tai oikaista, jotta se olisi vertailukelpoista erityislaatuisia tuotteita valmistavan ja myyvän yhteisön tietojen kanssa;
- saatavilla olevan informaation luonne ja relevanssi, esimerkiksi perustuvatko yhteisön budjetit ennemminkin odotettuihin tuloksiin kuin tavoitteisiin, jotka pitäisi saavuttaa; ja
- tiedon tuottamiseen sisältyvä tietämys ja erityisasiantuntemus sekä siihen liittyvät kontrollit, joiden tarkoituksena on varmistaa tiedon täydellisyys, oikeellisuus ja validius. Tällaisiin kontrolleihin voi kuulua esimerkiksi budjettitietojen laatimista, läpikäyntiä ja ylläpitoa koskevia kontrolleja.

Erityisistä olosuhteista aiheutuvat toimenpiteet

Väärinkäytökset ja säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (viittaus: kappaleet 52(a) ja (d))

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

A91. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toiminta, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida väärinkäytöksestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittaja harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalle viranomaiselle yhteisön ulkopuolelle

A92. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

(a) säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa edellytetään toimeksiannon suorittajalta raportointia;

(b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen (ks. kappale A93); tai

(c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin (ks. kappale A94).

A93. Joissakin tapauksissa relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle tai harkitsee, onko tällainen raportoiminen kyseisissä olosuhteissa asianmukainen tapa toimia. Esimerkiksi IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että toimeksiannon suorittaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja harkitsee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.[18] IESBAn eettisissä säännöissä selitetään, ettei tällaisen raportoimisen katsottaisi olevan IESBAn eettisten sääntöjen mukaisen vaitiolovelvollisuuden rikkomista.[19]

---

[18] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.36–360.36 A3.

[19] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R114.1–114.3 A3 ja R360.37.

A94. Vaikkei säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyisi vaatimuksia säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoimisesta, niissä voidaan oikeuttaa toimeksiannon suorittaja raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

A95. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi toisissa olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

A96. Kappaleessa 52(d) vaadittavaan päätöksentekoon voi liittyä monimutkaista arviointia ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä) tai sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä kielletään se tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Toimeksiannon suorittaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat antaa aihetta epäillä, voidaanko tilinpäätöksessä käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta (viittaus: kappale 54)

A97. Seuraava eri tekijöitä koskeva luettelo sisältää esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä oletusta toiminnan jatkuvuudesta. Luettelo ei ole tyhjentävä, eikä yhden tai useamman kohdan esiintyminen aina tarkoita, että olisi epävarmuutta siitä, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa.

Talous

- nettovelkojen tai lyhytaikaisten nettovelkojen määrä
- erääntymässä olevat laina-ajaltaan kiinteät luotot, joiden uudistamiseen tai takaisinmaksuun ei ole realistisia mahdollisuuksia, taikka liiallinen turvautuminen lyhytaikaisiin luottoihin pitkäaikaisten omaisuuserien rahoittamisessa
- viitteet siitä, että luotonantajat ovat vetämässä rahoituksen pois
- mennyttä aikaa tai tulevaisuutta koskevien tilinpäätöslaskelmien osoittamat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat
- talouden tunnuslukujen huonot arvot
- huomattavat liiketoiminnan tappiot tai rahavirtoja kerryttävien omaisuuserien arvon merkittävä huonontuminen
- viivästykset osinkojen maksamisessa tai osinkojen maksun lopettaminen
- kyvyttömyys suorittaa velkoja eräpäivinä
- kyvyttömyys noudattaa lainasopimusten ehtoja
- siirtyminen tavarantoimittajien kanssa tapahtuvissa liiketoimissa luotto-ostoista toimituksen yhteydessä tapahtuvaan käteismaksuun
- kyvyttömyys hankkia rahoitusta välttämättömään uuteen tuotekehitykseen tai muihin välttämättömiin investointeihin

Toiminta

- johdon aikomukset lopettaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta
- johtoon kuuluvien avainhenkilöiden menettäminen ilman, että tilalle on saatu uusia henkilöitä
- keskeisen markkina-alueen, keskeisen asiakkaan (tai asiakkaiden), franchising-sopimuksen, lisenssin tai tärkeimmän tavarantoimittajan (tai -toimittajien) menettäminen
- työvoimaan liittyvät vaikeudet
- tärkeiden tuotantotarvikkeiden puute

- erityisen menestyksekkään kilpailijan ilmaantuminen

Muut seikat

- pääomavaatimusten tai muiden lakisääteisten vaatimusten noudattamatta jättäminen
- yhteisöä vastaan käynnissä olevat ratkaisemattomat oikeusprosessit tai viranomaismenettelyt, jotka menestyessään saattavat johtaa vaateisiin, joita yhteisö ei todennäköisesti pysty täyttämään
- säädöksen, määräyksen tai hallituksen politiikan muutokset, joiden odotetaan vaikuttavan yhteisöön epäedullisesti
- katastrofit, joiden varalta ei ole vakuutuksia tai vakuutukset ovat liian pieniä, kun katastrofeja tapahtuu

Usein jotkin muut tekijät saattavat lieventää näiden tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyyttä. Esimerkiksi vastapainona sen vaikutukselle, ettei yhteisö pysty suorittamaan tavanomaisia velanlyhennyksiä, voivat olla johdon suunnitelmat rahavirtojen riittävyyden säilyttämiseksi muilla tavoin, kuten myymällä omaisuutta, muuttamalla lainan takaisinmaksuaikataulua tai hankkimalla lisää pääomaa. Vastaavasti sopivan vaihtoehtoisen toimituslähteen olemassaolo saattaa lieventää keskeisen tavarantoimittajan menettämisen vaikutusta.

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon (viittaus: kappale 56)

A98. Toimeksiannon suorittaja saa yleensä evidenssiä siitä, että tilinpäätös täsmää tai on täsmäytettävissä sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon, vertaamalla tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä ja saldoja relevanttiin kirjanpitoaineistoon kuten pääkirjaan taikka yhteenvetoaineistoon tai taulukkoon, josta käy ilmi tilinpäätökseen sisältyvien rahamäärien täsmääminen tai täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon (esimerkiksi tilikohtainen tuloslaskelma ja tase).

Lisätoimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappale 57)

A99. Tämän standardin mukaan vaaditaan lisätoimenpiteitä, jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle aihetta uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A100. Toimeksiannon suorittajan suorittamat lisätoimenpiteet sellaisen erän osalta, jonka hänellä on syytä uskoa olevan tilinpäätöksessä olennaisesti virheellinen, vaihtelevat olosuhteista riippuen ja perustuvat toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan.

A101. Seuraavat seikat ohjaavat toimeksiannon suorittajan harkintaa niiden lisätoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan evidenssin hankkimiseksi, jotta voidaan joko tehdä johtopäätös, että olennainen virheellisyys ei ole todennäköinen, tai todeta, että olennainen virheellisyys esiintyy:

- informaatio, jonka toimeksiannon suorittaja on saanut arvioidessaan jo suoritettujen toimenpiteiden tuloksia;
- toimeksiannon suorittajan toimeksiannon aikana päivittämä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä; ja
- toimeksiannon suorittajan näkemys siitä, kuinka vakuuttavaa evidenssiä tarvitaan siihen seikkaan vastaamiseksi, jonka johdosta toimeksiannon suorittaja uskoo, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A102. Lisätoimenpiteissä keskitytään hankkimaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista tehdä johtopäätös seikoista, joiden hän uskoo mahdollisesti aiheuttavan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden. Toimenpiteitä voivat olla:

- aiempien lisäksi tehtävät tiedustelut tai analyyttiset toimenpiteet, jotka esimerkiksi suoritetaan yksityiskohtaisempina tai kohdistetaan eriin, joihin kyseisillä seikoilla on vaikutusta (ts. tilinpäätöksessä esitettäviin rahamääriin tai tietoihin, jotka koskevat tilejä tai liiketapahtumia, joihin seikoilla on vaikutusta); tai
- muuntyyppiset toimenpiteet, esimerkiksi yksittäisiin tapahtumiin kohdistettavat aineistotarkastustoimenpiteet tai ulkopuoliset vahvistukset.

A103. Seuraava esimerkki havainnollistaa, kuinka toimeksiannon suorittaja arvioi tarvetta suorittaa lisätoimenpiteitä ja kuinka hän toimii, kun hän uskoo lisätoimenpiteiden olevan tarpeen:

- Kun toimeksiannon suorittaja suorittaa yleisluonteisessa tarkastuksessa tiedusteluja ja analyyttisia toimenpiteitä, tulee myyntisaamisia analysoitaessa esiin olennainen määrä erääntyneitä myyntisaamisia, joista ei ole kirjattu vähennyserää luottotappiota tai epävarmoja saamisia varten.
- Tästä johtuen toimeksiannon suorittaja uskoo, että tilinpäätöksessä esitetty myyntisaamisten saldo saattaa olla olennaisesti virheellinen. Tällöin toimeksiannon suorittaja tiedustelee johdolta, onko sellaisia myyntisaamisia, joita ei saada perityiksi ja jotka pitäisi esittää arvoltaan alentuneina.
- Johdon vastauksesta riippuen toimeksiannon suorittajan arvio vastauksesta voi olla:

  (a) että hänen on mahdollista tehdä johtopäätös, ettei myyntisaamisten saldo todennäköisesti ole olennaisesti virheellinen. Tällöin ei tarvita muita toimenpiteitä.

  (b) että hänen on mahdollista todeta tilinpäätöksen olevan kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen. Muita toimenpiteitä ei tarvita, ja toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen.

  (c) että hän edelleenkin uskoo myyntisaamisten saldon todennäköisesti olevan olennaisesti virheellinen, mutta hän ei saa siitä tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä todetakseen sen todella olevan olennaisesti virheellinen.

  Tällöin toimeksiannon suorittajan on suoritettava lisätoimenpiteitä, esimerkiksi pyydettävä johdolta analyysi maksuista, jotka kyseisistä saamisista on saatu tilinpäätöspäivän jälkeen, jotta pystytään yksilöimään myyntisaamiset, joita ei saada perityiksi. Lisätoimenpiteiden tulosten analysointi saattaa mahdollistaa sen, että toimeksiannon suorittaja päätyy edellä tarkoitettuun vaihtoehtoon (a) tai (b). Jos näin ei käy, toimeksiannon suorittajan on:

  (i) jatkettava lisätoimenpiteiden suorittamista, kunnes hän päätyy vaihtoehtoon (a) tai (b); tai

  (ii) jos toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista tehdä johtopäätöstä, että tilinpäätös kokonaisuutena ei todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, eikä toteamaan, että tilinpäätös todella on kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus, eikä toimeksiannon suorittaja pysty tekemään vakiomuotoista johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 61–63)

A104. Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa tärkeä evidenssin lähde. Jos johto muuttaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia tai ei anna niitä lainkaan, tämä voi varoittaa toimeksiannon suorittajaa yhden tai useamman merkittävän huomiota vaativan seikan olemassaolon mahdollisuudesta. Lisäksi se, että vahvistusilmoitus pyydetään suullisen sijaan kirjallisena, voi useissa tapauksissa saada johdon harkitsemaan tällaisia asioita huolellisemmin ja näin parantaa vahvistusilmoitusten laatua.

A105. Tässä standardissa vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää muita tilinpäätöstä koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Niitä voidaan tarvita esimerkiksi täydentämään toimeksiannon suorittajan evidenssiä, joka koskee tiettyjä tilinpäätökseen sisältyviä eriä tai tietoja, silloin kun toimeksiannon suorittaja pitää tällaisia vahvistusilmoituksia tärkeinä tehdessään joko vakiomuotoista tai mukautettua johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

A106. Joissakin tapauksissa johto voi sisällyttää kirjallisiin vahvistusilmoituksiin varaumia, joiden mukaan vahvistusilmoitukset perustuvat johdon parhaaseen tietoon ja käsitykseen. Toimeksiannon suorittajan on perusteltua hyväksyä tällaiset sanamuodot, jos hän on varmistunut siitä, että vahvistusilmoitukset ovat sellaisten henkilöiden antamia, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä vahvistusilmoituksiin sisältyvistä seikoista.

Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen (viittaus: kappaleet 66–68)

A107. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja ei ehkä ole saanut hankituksi evidenssiä, jonka hän oli odottanut hankkivansa ensisijaisesti tiedustelujen ja analyyttisten toimenpiteiden sekä tiettyihin olosuhteisiin kohdistuvien toimenpiteiden avulla. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittua tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ole tarpeellista määrää, jotta hänen olisi mahdollista tehdä tilinpäätöstä koskeva johtopäätös. Toimeksiannon suorittaja voi:

- laajentaa suoritettavaa työtä; tai
- suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.

Silloin kun kumpikaan näistä ei kyseisissä olosuhteissa ole käytännössä mahdollista, toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen tekemään johtopäätöksen, ja tämän standardin mukaan hänen on ratkaistava, mikä vaikutus tällä on toimeksiannon suorittajan raporttiin tai hänen mahdollisuuteensa saattaa toimeksianto päätökseen, esimerkiksi jos johtoon kuuluva henkilö ei ole yleisluonteisen tarkastuksen aikana tavoitettavissa vastatakseen toimeksiannon suorittajan tärkeitä seikkoja koskeviin tiedusteluihin. Tällainen tilanne voi syntyä, vaikka toimeksiannon suorittajan tietoon ei olisi tullut seikkaa (tai seikkoja), jonka (tai joiden) vuoksi hänellä olisi syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, siten kuin asiaa käsitellään kappaleessa 57.

Laajuutta koskevat rajoitukset

A108. Se, ettei tiettyä toimenpidettä ole mahdollista suorittaa, ei muodosta yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevaa rajoitusta, jos toimeksiannon suorittaja pystyy muita toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

A109. Johdon asettamilla yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevilla rajoituksilla voi olla muita vaikutuksia yleisluonteiseen tarkastukseen, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan harkintaan alueista, joilla tilinpäätös on todennäköisesti olennaisesti virheellinen, sekä toimeksiannon jatkamiseen.

Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappale 69(a))

A110. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva kuvaus on tärkeä, koska tilinpäätöksen käyttäjät saavat siitä tietoa tilinpäätöksen perustana olevasta normistosta. Jos tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten, se on mahdollisesti laadittu noudattaen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, joka on vain toimeksiantajan ja toimeksiannon suorittajan saatavilla. Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaaminen on tärkeää, koska erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös ei välttämättä sovellu mihinkään muuhun tarkoitukseen kuin siihen, joka kyseiselle erityistä tarkoitusta varten laaditulle tilinpäätökselle on yksilöity.

A111. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva kuvaus, joka sisältää epätäsmällisiä varaumia tai rajoituksia (esimerkiksi ”tilinpäätös on pääosin IFRS-standardien mukainen”) ei ole asianmukainen kuvaus kyseisestä normistosta, koska se voi johtaa tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan.

Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon
(viittaus: kappaleet 69(b)(vi), 71)

A112. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien olisi mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.

A113. Kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös, johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, tai äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.

Huomioon otettavia seikkoja, kun sovelletaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvaa normistoa

A114. On äärimmäisen harvinaista, että toimeksiannon suorittaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos hän on tämän standardin mukaisesti toimeksiantoa vastaanotettaessa todennut normiston olevan hyväksyttävä.

Yhteisön tilinpäätösmenettelyjen laadulliset puolet (viittaus: kappale 70(b))

A115. Toimeksiannon suorittajan tarkastellessa yhteisön tilinpäätösmenettelyjen laadullisia puolia hänen tietoonsa voi tulla mahdollista tarkoitushakuisuutta johdon harkintaan perustuvissa ratkaisuissa. Toimeksiannon suorittaja saattaa todeta, että puolueettomuuden puuttumisen kumuloitunut vaikutus yhdessä ilmeisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen kanssa johtaa siihen, että tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen. Viitteitä puolueettomuuden puuttumisesta, jotka saattavat vaikuttaa toimeksiannon suorittajan arvioon siitä, voiko tilinpäätös kokonaisuutena olla olennaisesti virheellinen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- johdon tietoon yleisluonteisen tarkastuksen aikana saatettujen ilmeisten virheellisyyksien valikoiva korjaaminen (esimerkiksi siten, että tehdään korjaukset, jotka kasvattavat raportoitavaa tulosta, mutta ei korjauksia, jotka pienentävät raportoitavaa tulosta).
- johdon mahdollinen tarkoitushakuisuus kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

A116. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet eivät välttämättä tarkoita, että esiintyisi virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Ne voivat kuitenkin vaikuttaa toimeksiannon suorittajan harkintaan siitä, onko tilinpäätös kokonaisuutena mahdollisesti olennaisesti virheellinen.

Johtopäätöksen muoto (viittaus: kappale 74)

Kuvaus tilinpäätöksessä esitettävästä informaatiosta

A117. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, toimeksiannon suorittajan johtopäätöksessä todetaan, ettei toimeksiannon suorittajan tietoon ole tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa … (tai ettei ... esitetä tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. Monissa yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevissa normistoissa vaaditaan esimerkiksi, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta kauden lopussa sekä yhteisön taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kaudella (tai että yhteisön taloudellinen asema kauden lopussa sekä yhteisön taloudellinen tulos ja rahavirrat kaudelta esitetään tilinpäätöksessä oikein).

”Antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”

A118. Sen, käytetäänkö tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” vaiko ilmausta ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, määrää kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta sääntelevä säädös tai määräys taikka kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksytty käytäntö. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan erilaisen sanamuodon käyttöä, sillä ei ole vaikutusta tämän standardin vaatimukseen, jonka mukaan toimeksiannon suorittajan täytyy arvioida, antaako oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan.

Toimeksiannon suorittaja ei pysty tekemään johtopäätöstä sellaisen yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut toimeksiannon hyväksymisen jälkeen (viittaus: kappaleet 15, 82)

A119. Se, onko toimeksiannosta luopuminen käytännössä mahdollista, voi riippua siitä, kuinka pitkälle toimeksiantoa on suoritettu, kun johto asettaa laajuutta koskevan rajoituksen. Jos toimeksiannon suorittaja on saanut yleisluonteisen tarkastuksen lähes valmiiksi, hän voi päättää suorittaa toimeksiannon siltä osin kuin se on mahdollista, jättää johtopäätöksen esittämättä ja selostaa laajuutta koskevaa rajoitusta raportissaan kappaleessa, jossa kuvataan johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluja.

A120. Tietyissä olosuhteissa toimeksiannosta luopuminen ei ehkä ole mahdollista, jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan toimeksiannon suorittajaa jatkamaan toimeksiannossa. Tämä voi koskea esimerkiksi toimeksiannon suorittajaa, joka on valittu suorittamaan julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus. Näin voi olla myös maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla toimeksiannon suorittaja valitaan suorittamaan tietyltä ajanjaksolta laadittavan tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus tai hänet valitaan tietyksi ajanjaksoksi eikä hän voi luopua ennen kuin kyseinen tilinpäätös on tarkastettu yleisluonteisesti tai kyseinen ajanjakso on päättynyt. Toimeksiannon suorittaja voi myös katsoa tarpeelliseksi sisällyttää raporttiinsa muuta seikkaa koskevan kappaleen, jossa selitetään, miksi toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista luopua toimeksiannosta.

Kommunikointi sääntelytahojen tai yhteisön omistajien kanssa

A121. Kun toimeksiannon suorittaja toteaa, että hänen on tarpeellista luopua toimeksiannosta sen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, hänellä voi olla ammatillinen taikka säädökseen tai määräykseen perustuva velvollisuus kommunikoida toimeksiannosta luopumiseen liittyvistä seikoista sääntelytahoille tai yhteisön omistajille.

Toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappaleet 86–92)

A122. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä selväkielisessä kirjallisessa muodossa annettavat että sähköisessä muodossa olevat raportit.

Toimeksiannon suorittajan raportin osatekijät (viittaus: kappale 86)

A123. Otsikko, joka osoittaa raportin olevan riippumattoman toimeksiannon suorittajan antama, esimerkiksi ”riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti yleisluonteisesta tarkastuksesta”, vahvistaa sen, että toimeksiannon suorittaja on täyttänyt kaikki relevantit riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset, ja siten erottaa riippumattoman toimeksiannon suorittajan antaman raportin muiden antamista raporteista.

A124. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan yksilöidä, kenelle toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan niille, joita varten se laaditaan, usein sen yhteisön, jonka tilinpäätös on yleisluonteisen tarkastuksen kohteena, osakkeenomistajille tai hallintoelimille.

A125. Kun toimeksiannon suorittajan tiedossa on, että yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös tulee sisältymään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten taloudelliseen raporttiin, hän voi harkita esittämistavan niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan tilinpäätöksen, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Johdon vastuu tilinpäätöksestä (viittaus: kappale 86(d))

A126. Tämän standardin vaatimus, jonka mukaan toimeksiannon suorittajan on saatava johdolta vahvistus siitä, että tämä hyväksyy ja ymmärtää sekä tilinpäätöksen laatimiseen että yleisluonteiseen tarkastukseen liittyvät velvollisuutensa, on perustavanlaatuinen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisen ja siitä raportoimisen kannalta. Toimeksiannon suorittajan raportissa esitettävä kuvaus johdon velvollisuuksista antaa toimeksiannon suorittajan raportin lukijoille taustaa johdon velvollisuuksista siltä osin kuin ne liittyvät suoritettuun yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

A127. Toimeksiannon suorittajan raportissa ei tarvitse viitata nimenomaan ”johtoon”, vaan siinä tulee käyttää termiä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla asianmukainen taho, johon viitataan, voi olla hallintoelin.

A128. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista tehdä lisäyksiä tämän standardin mukaiseen johdon velvollisuuksia koskevaan kuvaukseen, jotta tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tai tietyn tyyppisiä yhteisöjä koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit lisävelvoitteet tulisivat otetuiksi huomioon.

A129. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla saatetaan johdon velvollisuuksista määräävässä säädöksessä tai määräyksissä mainita erikseen vastuu kirjanpitokirjojen ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmän asianmukaisuudesta. Koska

kirjanpitokirjat, -aineistot ja -järjestelmät ovat kiinteä osa sisäistä valvontaa, tässä standardissa ei käytetä näitä nimityksiä eikä erityisesti viitata niihin.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet (viittaus: kappale 86(f))

A130. Toimeksiannon suorittajan raportissa mainitaan, että toimeksiannon suorittajan velvollisuutena on esittää suoritetun yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tilinpäätöksestä, jotta erotettaisiin selvästi toisistaan toimeksiannon suorittajan velvollisuudet ja se, että johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta.

Viittaaminen standardeihin (viittaus: kappale 86(f))

A131. Viittaaminen standardeihin, joita toimeksiannon suorittaja on soveltanut yleisluonteisessa tarkastuksessa, kertoo toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjille, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu yleisesti hyväksyttyjen standardien mukaisesti.

Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen luonnetta koskeva kommunikointi (viittaus: kappale 86(g))

A132. Toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvässä yleisluonteisen tarkastuksen luonnetta koskevassa kuvauksessa selitetään raportin lukijoille toimeksiannon laajuutta ja rajoitteita. Tässä selityksessä selvennetään epäselvyyksien välttämiseksi, että yleisluonteinen tarkastus ei ole tilintarkastus eikä toimeksiannon suorittaja näin ollen anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen mahdollinen vaikutus toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen (viittaus: kappale 86(i)-(ii))

A133. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään toimeksiannon suorittajan johtopäätöksessä, jotta toimeksiannon suorittajan raportin lukijat saisivat tiedon siitä, missä asiayhteydessä johtopäätös esitetään. Sen ei ole tarkoitus rajoittaa kappaleessa 30(a) vaadittavaa arviointia. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään käyttäen sellaisia ilmaisua kuin:

> ”… IFRS-standardien mukaisesti”; tai
>
> ” … maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksyttyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti…”

A134. Kun sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy sekä tilinpäätösstandardeja että säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia, normisto yksilöidään sanomalla esimerkiksi ”… IFRS-standardien sekä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X osakeyhtiölain mukaisesti”.

Mukautetun johtopäätöksen perustelukappale, kun johtopäätös on mukautettu (viittaus: kappale 86(i)(ii))

A135. Kielteinen johtopäätös tai johtopäätöksen esittämättä jättäminen, joka koskee yksittäistä mukautetun johtopäätöksen perustelukappaleessa kuvattua seikkaa, ei oikeuta jättämään esittämättä kuvausta muista tunnistetuista seikoista, jotka olisivat muutoin edellyttäneet toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamista. Tällaisissa tapauksissa näiden muiden toimeksiannon suorittajan tiedossa olevien seikkojen esittäminen voi olla relevanttia tilinpäätöksen käyttäjille.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus (viittaus: kappale 86(l))

A136. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai yksittäisen toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan, mikä kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa raportissaan ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että hän on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti (viittaus: kappale 88)

A137. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä voidaan käyttää myös muihin tarkoituksiin kuin mihin se on tarkoitettu. Esimerkiksi jokin sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yhteisöjä asettamaan erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen jul-

kisesti saataville. Väärinkäsitysten välttämiseksi on tärkeää, että toimeksiannon suorittaja kiinnittää raporttinsa lukijoiden huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti eikä sen vuoksi ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen.

Jakelua tai käyttöä koskeva rajoitus

A138. Sen lisäksi, että toimeksiannon suorittajan raportin lukijan huomiota kiinnitetään tämän standardin vaatimalla tavalla, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, toimeksiannon suorittaja saattaa katsoa asianmukaiseksi mainita, että hänen raporttinsa on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä. Näissä olosuhteissa erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston käyttöä koskevan maininnan sisältävää kappaletta voidaan laajentaa sisältämään nämä muut seikat, ja sen otsikkoa voidaan muuttaa vastaavasti.

Muut raportointivelvoitteet (viittaus: kappale 91)

A139. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla toimeksiantojen suorittajilla voi olla tämän standardin mukaisten velvoitteiden lisäksi myös muita seikkoja koskevia raportointivelvoitteita. Toimeksiannon suorittajaa voidaan esimerkiksi pyytää raportoimaan tietyistä seikoista, jos ne tulevat hänen tietoonsa yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa. Toimeksiannon suorittajaa voidaan myös pyytää suorittamaan tiettyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai esittämään johtopäätös tietyistä asioista, kuten kirjanpitokirjojen ja -aineiston asianmukaisuudesta. Tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja koskevat standardit saattavat sisältää ohjeistusta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, jotka koskevat yksittäisiä muita raportointivelvoitteita kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella.

A140. Joissakin tapauksissa relevantissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan vaatia tai sallia, että toimeksiannon suorittaja esittää näihin muihin velvoitteisiin liittyvät asiat tilinpäätöstä koskevassa raportissaan. Toisissa tapauksissa voidaan vaatia tai sallia, että toimeksiannon suorittaja esittää ne erillisessä raportissa.

A141. Näitä muita raportointivelvoitteita käsitellään toimeksiannon suorittajan raportissa erillisessä osiossa, jotta ne erottuisivat selvästi toimeksiannon suorittajan tähän standardiin perustuvasta velvollisuudesta antaa tilinpäätöstä koskeva raportti. Tähän osioon voi relevanteissa tapauksissa sisältyä alaotsikko (tai -otsikoita), joka kuvaa (tai jotka kuvaavat) muita raportointivelvoitteita koskevaa kappaletta (tai koskevia kappaleita). Muut raportointivelvoitteet voidaan joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla käsitellä raportissa, joka on erillään tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta toimeksiannon suorittajan raportista.

Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä (viittaus: kappaleet 86(k), 92)

A142. Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä kertoo toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjälle, että toimeksiannon suorittaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja toteutuneet kyseiseen päivään mennessä.

A143. Toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä johtopäätöksen, ja tilinpäätös on johdon vastuulla. Toimeksiannon suorittaja ei pysty toteamaan, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, ennen kuin hän on vakuuttunut siitä, että tilinpäätökseen kaikki osat, liitetiedot mukaan luettuina, ovat valmiit ja johto on hyväksynyt niitä koskevan vastuunsa.

A144. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään henkilöt tai elimet (esimerkiksi hallitus), jotka ovat velvollisia toteamaan, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja säädetään siitä, miten tarvittava hyväksyminen tapahtuu. Tällöin tästä hyväksymisestä hankitaan evidenssiä ennen sitä päivää, jolle tilinpäätöstä koskeva raportti päivätään. Toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Näissä tapauksissa tarkastellaan yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa ja viimeistelemisessä sovellettavia toimenpiteitä yhteisön johtamis- ja hallintorakenne huomioon ottaen, jotta voitaisiin yksilöidä henkilöt tai elin, jolla on valtuudet todeta, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit.

Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään, missä tilinpäätöstä koskevan raportointiprosessin vaiheessa yleisluonteisen tarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.

A145. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla edellytetään, että tilinpäätökselle on saatu osakkeenomistajilta lopullinen hyväksyntä ennen sen julkistamista. Toimeksiannon suorittaja ei näissä maissa tai näillä muilla oikeudenkäyttöalueilla tarvitse osakkeenomistajilta lopullista hyväksymistä voidakseen tehdä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen. Tätä standardia sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan se aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, toteavat, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappaleet 34–35, 86)

A146. Tämän standardin mukaisesti suoritetuista yleisluonteisista tarkastuksista annettavien toimeksiannon suorittajan raporttien yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilinpäätöksen yleisluonteisten tarkastusten tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan raportissa saadaan viitata tähän standardiin, kun säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten ja tämän standardien vaatimusten väliset erot liittyvät vain toimeksiannon suorittajan raportin esittämistapaan ja sanamuotoihin ja raportti on vähintäänkin tämän standardin kappaleen 86 vaatimusten mukainen. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan siis katsotaan noudattaneen tämän standardin vaatimuksia, vaikka raportissa käytetty esittämistapa ja sanamuodot on määrätty säädökseen tai määräykseen perustuvissa raportointivaatimuksissa. Silloin kun tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat erityiset vaatimukset eivät ole ristiriidassa tämän standardin kanssa, tässä standardissa käytetyn esittämistavan ja sanamuotojen omaksuminen auttaa toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjiä helpommin tunnistamaan toimeksiannon suorittajan raportin tämän standardin mukaisesti suoritetusta tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annetuksi raportiksi. Olosuhteita, joissa säädöksessä tai määräyksessä määrätään toimeksiannon suorittajan raportin esittämistavasta ja sanamuodoista tavalla, joka merkittävästi poikkeaa tämän standardin vaatimuksista, käsitellään tässä standardissa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista koskevissa vaatimuksissa.

Sekä tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen relevanttien standardien että tämän standardin mukaisesti suoritetuista yleisluonteisista tarkastuksista annettava toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappale 86(f))

A147. Kun toimeksiannon suorittaja noudattaa tämän standardin vaatimusten lisäksi myös relevantteja kansallisia standardeja, raportissa saadaan mainita, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu sekä tämän standardin että tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta koskevien relevanttien kansallisten standardien mukaisesti. Viittaaminen sekä tähän standardiin että relevantteihin kansallisiin standardeihin ei kuitenkaan ole asianmukaista silloin, kun tämän standardin ja kansallisten standardien vaatimusten välillä on ristiriita, joka johtaisi siihen, että toimeksiannon suorittaja tekee erilaisen johtopäätöksen tai jättää sisällyttämättä raporttiin tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, jota tämä standardi edellyttäisi kyseisissä olosuhteissa. Tällaisessa tapauksessa toimeksiannon suorittajan raportissa viitataan vain niihin relevantteihin standardeihin (joko tähän standardiin tai relevantteihin kansallisiin standardeihin), joiden mukaisesti toimeksiannon suorittajan raportti on laadittu.

Esimerkkejä yleisluonteisen tarkastuksen raporteista (viittaus: kappale 86)

A148. Tämän standardin liitteessä 2 esitetään esimerkkejä tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista, joissa otetaan huomioon tämän standardin mukaiset raportointivaatimukset.

Dokumentointi

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation oikea-aikaisuus (viittaus: kappale 93)

A149. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoite, joka koskee sitä, että toimeksiantoa koskeva dokumentaatio kootaan oikea-aikaisesti toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen.

Liite 1

(viittaus: kappale A54)

Esimerkki mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki yleiseen käyttöön tarkoitetun (IFRS-standardien mukaisesti laaditun) tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä, joka havainnollistaa tähän standardiin sisältyviä relevantteja vaatimuksia ja ohjeistusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen yleisluonteiseen tarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia yleisluonteisia tarkastuksia. Ehdotettavan kirjeen sopivuudesta voi olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

***

ABC-yhtiön johdon tai hallintoelimen asianmukaiselle edustajalle:[1]

[*Yleisluonteisen tarkastuksen tavoite ja laajuus*]

Olette[2] pyytäneet meitä tarkastamaan yleisluonteisesti ABC-yhtiön yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio. Tällä kirjeellä vahvistamme, että hyväksymme tämän yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, ja vahvistamme käsityksemme toimeksiannosta.

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen siten, että tavoitteena on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Jos johtopäätöksemme on vakiomuotoinen, se muotoillaan seuraavasti: ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.”

[*Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet*]

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaisesti meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. ISRE 2400 (uudistettu) edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Suorittamamme toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja arvioimme hankittua evidenssiä. Suoritamme myös lisätoimenpiteitä, jos tietoomme tulee seikkoja, jotka antavat meille syyn uskoa, että tilinpäätös kokonaisuutena saattaa olla olennaisesti virheellinen. Nämä toimenpiteet suoritetaan, jotta meidän olisi mahdollista esittää tilinpäätöksestä johtopäätös ISRE 2400:n (uudistettu) mukaisesti. Valittavat toimenpiteet riippuvat siitä, mitä katsomme tarpeelliseksi käyttämällä ammatillista harkintaamme perustuen käsitykseen, jonka olemme muodostaneet ABC-yhtiöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä käsitykseemme IFRS-standardeista ja niiden soveltamisesta kyseisellä toimialalla.

---

1 Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, asianomainen maa tai muu oikeudenkäyttöalue mukaan lukien. On tärkeää viitata oikeisiin henkilöihin – katso standardin kappale 36.

2 Tässä kirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”toimeksiannon suorittajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

Yleisluonteinen tarkastus ei ole tilinpäätöksen tilintarkastus, ja sen vuoksi:

(a) riski siitä, että yleisluonteisesti tarkastetussa tilinpäätöksessä mahdollisesti olevat olennaiset virheellisyydet saattavat jäädä paljastumatta yleisluonteisessa tarkastuksessa, on suhteellisesti suurempi kuin se olisi tilintarkastuksessa, vaikka yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu asianmukaisesti ISRE 2400 (uudistettu) -standardia noudattaen.

(b) esittäessämme johtopäätöksen tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ilmoitamme tilinpäätöstä koskevassa raportissamme nimenomaisesti, että emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

[*Johdon velvollisuudet ja sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (tässä esimerkissä oletetaan, ettei toimeksiannon suorittaja ole todennut, että näistä velvollisuuksista olisi määrätty asianmukaisella tavalla säädöksessä tai määräyksessä, joten käytetään tämän standardin kappaleen 30(b) mukaisia kuvauksia.*)]

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet][3] ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että he:

(a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan;[4]

(b) vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja

(c) ovat velvollisia antamaan meille:

  (i) pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen ja oikein esittämisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

  (ii) muun tiedon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää johdolta yleisluonteista tarkastusta varten; ja

  (iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden ABC-yhtiössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

Osana yleisluonteista tarkastusta pyydämme [johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä] kirjallisen vahvistuksen meille yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä annetuista tiedoista.

Odotamme henkilöstönne toimivan yleisluonteisen tarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

[*Muut relevantit tiedot*]

[*Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan*.]

[*Raportointi*]

[*Lisätään asianmukainen maininta toimeksiannon suorittajan raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä.*]

Raporttimme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa yleisluonteisessa tarkastuksessa tekemiemme havaintojen johdosta.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte yleisluonteista tarkastusta koskevat järjestelyt, mukaan lukien kummankin osapuolen velvollisuudet, ja olette niistä kanssamme samaa mieltä.

XYZ & Co

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta:

(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

---

[3] Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

[4] Tai jos se on asianmukaista vastaavat ”tilinpäätöksen laatimisesta siitä, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty”.

Liite 2

(Viittaus: kappale A148)

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista

Yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavat raportit

Esimerkki yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta raportista, jossa johtopäätös on vakiomuotoinen

- Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (esimerkiksi pk-IFRS).

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta raportista, jossa johtopäätös on mukautettu

- Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa esitetään varauman sisältävä johtopäätös, koska tilinpäätös ilmeisesti on olennaisesti virheellinen. Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. (Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa esitetään varauman sisältävä lausunto, koska toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – joka ei ole International Accounting Standards Boardin (IASB) antamat IFRS-tilinpäätösstandardit – mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti, joka sisältää kielteisen johtopäätöksen, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa johtopäätös jätetään esittämättä, koska toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöksen useista eri osista eikä hän tämän vuoksi ole pystynyt saattamaan yleisluonteista tarkastusta päätökseen. (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).

Erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavat raportit

- Esimerkki 6: Toimeksiannon suorittajan raportti, joka koskee sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti laadittua tilinpäätöstä (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 7: Toimeksiannon suorittajan raportti yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Esimerkki 1

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Tilinpäätöskokonaisuuteen kohdistuva yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen yleistä käyttöä varten pk-IFRS:n mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajalla on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöstä koskeva raportti[1]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon[2] *vastuu tilinpäätöksestä*

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa pk-IFRS:n mukaisesti oikean ja riittävän kuvan[3], sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) pk-IFRS:n mukaisesti.

---

1 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti” ei ole sovellettavissa.

2 Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

3 Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ” Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on pk-IFRS:n mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta …”

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Säädöksessä tai määräyksessä edellytetyn tilinpäätöskokonaisuuden yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen yleistä käyttöä varten maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti (ts. tilinpäätösnormisto, johon sisältyy säädös tai määräys ja joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet mutta joka ei ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleen 30(b) mukaista kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella vaihto-omaisuus on esitetty virheellisesti. Virheellisyys on tilinpäätöksen kannalta olennainen mutta ei laajalle ulottuva.**
- **Toimeksiannon suorittajalla on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöstä koskeva raportti[4]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon[5] *vastuu tilinpäätöksestä*

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X noudatettavan XYZ-lain mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

---

[4] Alaotsikkoa ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti” ei ole sovellettavissa.

[5] Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo taseessa on XXX. Vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintamenoon, mikä ei ole maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos vaihto-omaisuus merkittäisiin taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuteen olisi pitänyt tehdä xxx:n suuruinen vähennyskirjaus nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tällöin myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, tuloverot xxx pienemmät, tulos xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 3

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut noudattaen [oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa, joka ei ole IASB:n antamat IFRS-tilinpäätösstandardit].**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi.**
- **Toimeksiannon suorittajalla ei ole konsernitilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvollisuuksia.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon[6] vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen normisto on kyseessä, jos käytettävä tilinpäätösnormisto on jokin muu kuin International Accounting Standards Boardin (IASB) antamat IFRS-tilinpäätösstandardit][7] mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

---

6 Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

7 Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole sovellettu IASB:n antamia IFRS-tilinpäätösstandardeja] mukaisesti, sekä sellaisesta…”

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

ABC-yhtiön sijoitus XYZ-yhtiöön, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme ole pystyneet hankkimaan XYZ:n relevanttia taloudellista informaatiota, joka koskee ABC:llä XYZ:ssa olevan osuuden kirjanpitoarvoa 31.12.20X1 ja ABC:n osuutta sen vuosituloksesta. Tämän vuoksi emme pystyneet suorittamaan tarpeellisiksi katsomiamme toimenpiteitä.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (*tai niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IASB:n antamia IFRS-tilinpäätösstandardeja] mukaisesti.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 4

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu konsernitilinpäätös, jonka emoyrityksen johto on laatinut IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. On todettu, että olennaisella virheellisyydellä on tilinpäätökseen laajalle ulottuva vaikutus. Virheellisyyden vaikutuksia tilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ole ollut käytännössä mahdollista**
- **Toimeksiannon suorittajalla ei ole konsernitilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvollisuuksia.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöstä koskeva raportti[8]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Johdon[9] *vastuu tilinpäätöksestä*

Johto vastaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan[10], sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös konsernitilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen konsernitilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna konsernitilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

---

[8] Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä kertomus” ei ole sovellettavissa.

[9] Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

[10] Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta …”

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuten liitetiedossa X selostetaan, yhtiö ei ole yhdistellyt konsernitilinpäätökseen vuoden 20X1 aikana hankkimansa tytäryrityksen tilinpäätöstä, koska yhtiö ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenoon. IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaan tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen, koska se on yhtiön määräysvallassa. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut tilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti.

Kielteinen johtopäätös

Kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen konsernitilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön ja sen tytäryritysten taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä niiden taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty konsernitilinpäätöksessä oikein*) IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 5

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan ei ollut mahdollista tehdä johtopäätöstä tilinpäätöksestä, koska hän ei pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöksen useista eri osista, ja hän uskoo vaikutuksen olevan tilinpäätöksen kannalta olennainen ja laajalle ulottuva. Toimeksiannon suorittaja ei pystynyt hankkimaan evidenssiä erityisesti yhteisön vaihto-omaisuudesta ja myyntisaamisista.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että tarkastamme yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Johdon[11] vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan[12], sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvatusta seikasta (tai kuvatuista seikoista) johtuen emme kuitenkaan ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Perustelut johtopäätöksen esittämättä jättämiselle

Johto ei ole järjestänyt vaihto-omaisuuden inventointia vuoden lopussa. Emme pystyneet suorittamaan tarpeelliseksi katsomiamme toimenpiteitä yrityksen hallussa 31.12.20X1 olleen vaihto-omaisuuden määriä koskien. Kyseinen vaihto-omaisuus on merkitty taseeseen 31.12.20X1 rahamäärään xxx.

Lisäksi syyskuussa 20X1 tapahtunut uuden automatisoidun myyntireskontrajärjestelmän käyttöönotto aiheutti useita virheitä myyntisaamisiin ja vaihto-omaisuuteen. Järjestelmän puutteiden ja siitä aiheutuneiden virheiden korjaaminen oli raporttimme antamispäivänä edelleen käynnissä. Näistä seikoista johtuen emme pystyneet selvittämään, olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja kirjattuun tai kirjaamattomaan vaihto-omaisuuteen ja myyntisaamisiin sekä laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

[11] Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

[12] Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta …”

Johtopäätöksen esittämättä jättäminen

Johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen meidän ei ollut mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi. Näin ollen emme esitä johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 6

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti kyseisen sopimuksen ehtojen noudattamiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita erilaisten tilinpäätösnormistojen välillä.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä on rajoitettu.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa. ABC-yhtiön johto on laatinut tilinpäätöksen ABC-yhtiön ja DEF-yhtiön välisen, 1.1.20X1 päivätyn sopimuksen (”sopimus”) osaan Z sisältyvien taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Johdon[13] **vastuu tilinpäätöksestä**

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilipäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

[13] Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä jakelu- ja käyttörajoitus

Johtopäätöstämme mukauttamatta kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöksen liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperustaa. Tilinpäätös on laadittu, jotta ABC-yhtiö pystyisi noudattamaan edellä tarkoitettuun sopimukseen sisältyviä, taloudellista raportointia koskevia kohtia. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan ABC-yhtiön ja DEF-yhtiön käyttöön, ja sitä ei pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja DEF-yhtiölle, eikä muiden osapuolten pidä käyttää sitä.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 7

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Saatuja ja suoritettuja maksuja koskevaan laskelmaan kohdistuva yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti vastatakseen velkojalta saatuun rahavirtainformaatiota koskevaan pyyntöön. Yhteisö ja velkoja ovat sopineet tilinpäätöslaskelman laatimisperustasta.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.**
- **Toimeksiannon suorittaja on todennut, että johtopäätöksessä on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä ei ole rajoitettu.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön saatuja ja suoritettuja maksuja koskevan laskelman 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta sekä yhteenvedon merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muut selittävät tiedot (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”). ABC-yhtiön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti liitetiedossa X kuvatulla tavalla.

Johdon[14] **vastuu tilinpäätöslaskelmasta**

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöslaskelmasta. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöslaskelmaa ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyyttisista toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöslaskelmasta tilintarkastuslausuntoa.

[14] Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöslaskelma anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön saaduista ja suoritetuista maksuista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta (tai *ettei niitä ole esitetty tilinpäätöslaskelmassa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein)* liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti.

Laatimisperusta

Johtopäätöstämme mukauttamatta kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöslaskelman liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöslaskelman laatimisperustaa. Tilinpäätöslaskelma on laadittu informaation tuottamiseksi velkojaa XYZ varten. Tämän vuoksi laskelma ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

KANSAINVÄLINEN YLEISLUONTEISTA TARKASTUSTA KOSKEVA STANDARDI ISRE 2410

YHTEISÖN TILINTARKASTAJAN SUORITTAMA OSAVUOSI-INFORMAATION YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

(Sovelletaan 15.12.2007 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskeviin yleisluonteisiin tarkastuksiin.)[a]

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–3
Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yleiset periaatteet	4–6
Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite	7–9
Sopiminen toimeksiannon ehdoista	10–11
Osavuosi-informaation yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluvat toimenpiteet	12–29
Virheellisyyksien arvioiminen	30–33
Johdon vahvistusilmoitukset	34–35
Tilintarkastajan velvollisuudet osavuosi-informaation yhteydessä esitettävän muun informaation suhteen	36–37
Viestintä	38–42
Raportoiminen osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen luonteesta, laajuudesta ja tuloksista	43–63
Dokumentointi	64
Voimaantulo	65

Liite 1: Esimerkki osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevasta toimeksiantokirjeestä

Liite 2: Analyyttisia toimenpiteitä, joita tilintarkastaja voi harkita suorittaessaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta

Liite 3: Esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä

Liite 4: Esimerkkejä osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista

Liite 5: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Liite 6: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sellaisen työn laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, joka ei ole johdon asettama

Liite 7: Esimerkkejä yleisluonteista tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään kielteinen johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Kansainvälistä yleisluonteista tarkastusta koskevaa standardia ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

[a] Alkuperäinen IFACin antama ISRE 2410 sekä sen aiheuttamat muutokset ISA 210:een ja ISRE 2400:aan ovat olleet voimassa 15.12.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskevissa yleisluonteisissa tarkastuksissa.

Johdanto

1. Tämä kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi (ISRE) sisältää standardit ja ohjeistuksen tilintarkastajan ammatillisista velvollisuuksista hänen ottaessaan vastaan toimeksiannon tilintarkastusasiakkaan osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastamisesta sekä annettavan raportin muodosta ja sisällöstä. Tässä standardissa käytetään termiä ”tilintarkastaja”, mikä ei tapahdu siksi, että kyseessä olisi tilintarkastus, vaan siksi, että tämä standardi on rajattu koskemaan yhteisön tilinpäätöksen tarkastavan tilintarkastajan suorittamaa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta.

2. Tässä standardissa osavuosi-informaatiolla tarkoitetaan taloudellista informaatiota, joka on laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston[1] mukaisesti ja joka käsittää joko kokonaisen tai lyhennetyn tilinpäätöksen yhteisön tilikautta lyhyemmältä ajanjaksolta.

3. **Tilintarkastajan, joka saa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon, tulisi suorittaa yleisluonteinen tarkastus tämän standardin mukaisesti.** Vuositilinpäätöstä tarkastaessaan tilintarkastaja muodostaa käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta. Kun tilintarkastaja saa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon, tämä käsitys saatetaan ajan tasalle tekemällä tiedusteluja yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa, ja tästä käsityksestä on tilintarkastajalle apua tiedustelujen sekä analyyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden kohdentamisessa. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon saava toimeksiannon suorittaja, joka ei ole yhteisön tilintarkastaja, suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin (ISRE) 2400 (uudistettu) *Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. Koska tällaisella toimeksiannon suorittajalla ei yleensä ole yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta samanlaista käsitystä kuin yhteisön tilintarkastajalla, hänen pitää suorittaa erilaisia tiedusteluja ja toimenpiteitä yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteen saavuttamiseksi.

3a. Tässä standardissa käsitellään yhteisön tilintarkastajan suorittamaa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta. Se on kuitenkin tarkoitettu olosuhteiden mukaisesti sopeutettuna sovellettavaksi, kun yhteisön tilintarkastaja suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, jonka kohteena on tilintarkastusasiakkaan muu mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio kuin osavuosi-informaatio.[*]

Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yleiset periaatteet

4. **Tilintarkastajan tulisi noudattaa eettisiä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisön vuositilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta.** Nämä eettiset vaatimukset koskevat tilintarkastajan ammatillisia velvollisuuksia seuraavilla alueilla: riippumattomuus, rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, ammatillinen käyttäytyminen ja ammatilliset standardit.

5. **Tilintarkastajan tulisi ottaa käyttöön laadunvalvontamenettelyjä, jotka ovat sovellettavissa yksittäiseen toimeksiantoon.** Yksittäisen toimeksiannon laadunvalvonnassa relevantteja osatekijöitä ovat toimeksiannon laatua koskevat johdon velvoitteet, eettiset vaatimukset, asiakassuhteen ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen, toimeksiantotiimien nimeäminen, toimeksiannon suorittaminen sekä seuranta.

6. **Tilintarkastajan tulisi suunnitella ja suorittaa yleisluonteinen tarkastus ammatillisella skeptisyydellä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena osavuosi-informaatioon olisi tehtävä olennainen muutos, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.** Ammatillinen skeptisyys tarkoittaa, että tilintarkastaja arvioi hankitun evidenssin paikkansapitävyyttä kriittisesti ja suhtautuu siihen kyseenalaistavasti sekä on tarkkaavainen sellaisen evidenssin suhteen, joka on ristiriidassa dokumenttien tai yhteisön johdon antamien tietojen kanssa tai asettaa niiden luotettavuuden kyseenalaiseksi.

---

[1] Esimerkiksi IASB:n antamat IFRS-standardit.

[*] Kappale 3a ja alaviite 4 on lisätty standardiin joulukuussa 2007 standardin soveltamisen selkeyttämiseksi.

Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite

7. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja voi esittää johtopäätöksen, onko hänen tietoonsa tullut yleisluonteisen tarkastuksen perusteella mitään, mikä antaisi syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastaja tekee tiedusteluja sekä suorittaa analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä alentaakseen kohtalaiselle tasolle riskin siitä, että hän esittäisi epäasianmukaisen johtopäätöksen olennaisesti virheellisestä osavuosi-informaatiosta.

8. Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite poikkeaa merkittävästi ISA-standardien mukaisesti suoritettavan tilintarkastuksen tavoitteesta. Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen perusteella ei voida antaa lausuntoa siitä, antaako taloudellinen informaatio oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

9. Toisin kuin tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta ei ole tarkoitettu tuottamaan kohtuullista varmuutta siitä, että osavuosi-informaatiossa ei ole olennaista virheellisyyttä. Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden suorittamista. Yleisluonteinen tarkastus voi tuoda tilintarkastajan tietoon merkittäviä osavuosi-informaatioon vaikuttavia seikkoja, mutta se ei tuota kaikkea sitä evidenssiä, jota edellytettäisiin tilintarkastuksessa.

Sopiminen toimeksiannon ehdoista

10. **Tilintarkastajan ja asiakkaan tulisi sopia toimeksiannon ehdoista.**

11. Sovitut toimeksiannon ehdot dokumentoidaan tavallisesti toimeksiantokirjeen avulla. Tällainen kirje auttaa välttämään väärinkäsityksiä toimeksiannon luonteesta ja erityisesti yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteesta ja laajuudesta, johdon vastuusta, tilintarkastajan velvollisuuksista, saatavasta varmuudesta sekä siitä, minkä luonteinen ja minkä muotoinen raportti annetaan. Toimeksiantokirje käsittää yleensä seuraavat asiat:

    - osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tavoite.
    - yleisluonteisen tarkastuksen laajuus.
    - johdon vastuu osavuosi-informaatiosta.
    - johdon velvollisuus järjestää ja ylläpitää sellaista tehokasta sisäistä valvontaa, joka on relevanttia osavuosi-informaation laatimisen kannalta.
    - johdon velvollisuus antaa tilintarkastajan käyttöön kaikki kirjanpitoaineisto ja siihen liittyvä tieto.
    - johdon suostumus siihen, että se antaa tilintarkastajalle kirjalliset vahvistusilmoitukset vahvistaakseen yleisluonteisen tarkastuksen aikana suullisesti antamiaan tietoja ja yhteisön aineistoihin jo sisältyviä tietoja.
    - annettavan raportin ennakoitu muoto ja sisältö, mukaan lukien raportin vastaanottaja.
    - johdon suostumus siihen, että jos jossakin osavuosi-informaatiota sisältävässä asiakirjassa viitataan siihen, että yhteisön tilintarkastaja on suorittanut osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen, myös yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti sisällytetään kyseiseen asiakirjaan.

    Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki toimeksiantokirjeestä. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon ehdot voidaan myös yhdistää vuositilinpäätöksen tarkastusta koskevan toimeksiannon ehtoihin.

Osavuosi-informaation yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluvat toimenpiteet

Käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta

12. **Tilintarkastajalla tulisi olla toimeksiannon suunnittelemiseksi ja toteuttamiseksi riittävä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, siltä osin kuin se koskee vuositilinpäätöksen ja osavuosi-informaation laatimista, niin että tilintarkastaja voi:**

    (a) **yksilöidä, minkä tyyppisiä olennaisia virheellisyyksiä mahdollisesti esiintyy, ja arvioida niiden esiintymisen todennäköisyyttä; ja**

    (b) **valita ne tiedustelut, analyyttiset toimenpiteet ja muut yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet, joiden perusteella tilintarkastaja raportoi, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**

13. Kuten ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen* edellyttää, yhteisön tilinpäätöksen jo yhtenä tai useampana tilikautena tarkastanut tilintarkastaja on muodostanut tilintarkastuksen suorittamiseksi riittävän käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, siltä osin kuin se koskee tilinpäätöksen laatimista. Osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja saattaa tämän käsityksensä ajan tasalle. Tilintarkastaja hankkii riittävän käsityksen myös osavuosi-informaation laatimista koskevasta sisäisestä valvonnasta, sillä se voi poiketa vuositilinpäätöksen laatimista koskevasta sisäisestä valvonnasta.

14. Tilintarkastaja hyödyntää yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta muodostamaansa käsitystä päättäessään tehtävistä tiedusteluista sekä analyyttisista toimenpiteistä ja muista yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteistä ja yksilöidessään ne tapahtumat, liiketoimet tai kannanotot, joista tehdään tiedusteluja tai joihin kohdistetaan analyyttisia toimenpiteitä tai muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä.

15. Tilintarkastaja suorittaa tavallisesti seuraavia toimenpiteitä saattaakseen yhteisöä ja sen toimintaympäristöä sekä sen sisäistä valvontaa koskevan käsityksensä ajan tasalle:

- edellisen tilikauden tilintarkastusta ja kuluvan tilikauden aiemman osavuosijakson (tai -jaksojen) ja edellisen tilikauden vastaavan osavuosijakson (tai -jaksojen) yleisluonteista tarkastusta koskevan dokumentaation lukeminen tarpeellisilta osin voidakseen tunnistaa tarkasteltavana olevan kauden osavuosi-informaatioon mahdollisesti vaikuttavia seikkoja.
- edellisvuoden tilinpäätöstä tarkastettaessa tunnistettujen merkittävien riskien arvioiminen, mukaan lukien riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.
- viimeisimmän vuositilinpäätöksen ja edellisen tilikauden vastaavalta jaksolta laaditun osavuosi-informaation lukeminen.
- olennaisuutta koskeva harkinta – ottaen huomioon sovellettava tilinpäätösnormisto siltä osin kuin se koskee osavuosi-informaatiota – tueksi suoritettavien toimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta päätettäessä ja virheellisyyksien vaikutusta arvioitaessa.
- edellisen tilikauden tilinpäätöksessä korjattujen olennaisten virheellisyyksien ja havaittujen korjaamatta jätettyjen epäolennaisten virheellisyyksien luonteen arvioiminen.
- sellaisten merkittävien kirjanpitoon ja taloudelliseen raportointiin liittyvien seikkojen arvioiminen, jotka saattavat olla edelleen merkittäviä, esimerkiksi sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet.
- kuluvan tilikauden tilinpäätöstä koskevien mahdollisesti suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulosten arvioiminen.
- sisäisen tarkastuksen suorittamien tarkastusten tulosten ja johdon niiden perusteella suorittamien toimenpiteiden arvioiminen.
- johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat tämän arviota riskistä, että osavuosi-informaatio voi olla olennaisesti virheellistä väärinkäytöksen seurauksena.

- johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat yhteisön liiketoiminnan muutosten vaikutusta.
- johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat sisäisessä valvonnassa tapahtuneita merkittäviä muutoksia ja tällaisten muutosten mahdollista vaikutusta osavuosi-informaatioon.
- johdolle tehtävät tiedustelut, jotka koskevat osavuosi-informaation laatimisprosessia ja sen kirjanpitoaineiston luotettavuutta, johon osavuosi-informaatio täsmäytetään.

16. Tilintarkastaja päättää yhteisön osia koskevien yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden suorittamisesta ja soveltuvissa tapauksissa viestittää näistä asioista muille yleisluonteiseen tarkastukseen osallistuville tilintarkastajille. Huomioon otettavia tekijöitä ovat esimerkiksi yhteisön osien osavuosi-informaation olennaisuus ja virheellisyyden riski sekä tilintarkastajan käsitys siitä, missä määrin tällaisen informaation tuottamista koskeva sisäinen valvonta on keskitettyä tai hajautettua.

17. **Äskettäin valitun tilintarkastajan, joka ei ole vielä tarkastanut tilinpäätöstä ISA-standardien mukaisesti, tulisi muodostaa osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, siltä osin kuin se liittyy vuositilinpäätöksen ja osavuosi-informaation laatimiseen.**

18. Edellä tarkoitettu käsitys auttaa tilintarkastajaa niiden tiedustelujen sekä analyyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden kohdentamisessa, joita käytetään tämän standardin mukaisessa osavuosi-informaation yleisluontoisessa tarkastuksessa. Tätä käsitystä muodostaessaan tilintarkastaja yleensä tekee tiedusteluja edelliselle tilintarkastajalle ja, milloin se on käytännössä mahdollista, käy läpi edellisen tilintarkastajan dokumentaatiota edellisestä vuositilintarkastuksesta sekä mahdollisista kuluvan tilikauden aiemmista osavuosijaksoista, jotka edellinen tilintarkastaja on tarkastanut yleisluonteisesti. Tätä tehdessään tilintarkastaja arvioi korjattujen virheellisyyksien sekä edellisen tilintarkastajan kokoamien korjaamatta jätettyjen virheellisyyksien luonnetta, merkittäviä riskejä, mukaan lukien riski että johto sivuuttaa kontrolleja, sekä merkittäviä kirjanpitoon ja raportointiin liittyviä seikkoja, jotka voivat olla edelleen merkittäviä, kuten sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet.

Tiedustelut, analyyttiset toimenpiteet ja muut yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet

19. **Tilintarkastajan tulisi tehdä tiedusteluja pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä suorittaa analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä voidakseen tehdä suorittamiensa toimenpiteiden perusteella johtopäätöksen siitä, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi hänelle syytä uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**

20. Yleisluonteinen tarkastus ei tavallisesti edellytä kirjanpitoaineistoon kohdistuvaa yksityiskohtaista tarkastusta, havainnointia tai vahvistusten hankkimista. Osavuosi-informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet rajoittuvat yleensä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille tehtäviin tiedusteluihin sekä analyyttisiin toimenpiteisiin ja muihin yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteisiin, sen sijaan että hankittaisiin vahvistusta tiedolle, joka on saatu osavuosi-informaatioon liittyvistä merkittävistä kirjanpitoasioista. Tiedustelujen sekä analyyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen vaikuttavat tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta, edelliseen tilintarkastukseen liittyvän riskienarvioinnin tulokset sekä tilintarkastajan arvioima olennaisuus, siltä osin kuin se koskee osavuosi-informaatiota.

21. Tavallisesti tilintarkastaja suorittaa seuraavat toimenpiteet:

- yhtiökokouksen, hallintoelinten ja muiden asiaankuuluvien elinten kokouspöytäkirjojen lukeminen sellaisten seikkojen tunnistamiseksi, jotka saattavat vaikuttaa osavuosi-informaatioon, ja tiedusteleminen osavuosi-informaatioon mahdollisesti vaikuttavista asioista, joita on käsitelty niissä kokouksissa, joiden pöytäkirjat eivät ole käytettävissä.
- sellaisten asioiden mahdollisen vaikutuksen arvioiminen, joiden johdosta on edellisessä tilintarkastuksessa tai edellisissä yleisluonteisissa tarkastuksissa annettu mukautettu tilintarkastuskertomus tai mukautettu raportti yleisluonteisesta tarkastuksesta tai tehty oikaisuja kirjanpitoon tai joista on aiheutunut korjaamatta jätettyjä virheellisyyksiä.

- soveltuvissa tapauksissa yhteydenpito toisten tilintarkastajien kanssa, jotka suorittavat raportoivan yhteisön merkittävien osien osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta.
- seuraavia asioita koskevat tiedustelut niille johtoon kuuluville henkilöille, jotka vastaavat talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista, sekä muille henkilöille tarpeen mukaan:
    - onko osavuosi-informaatio laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
    - onko laskentaperiaatteissa tai niiden soveltamistavassa tapahtunut muutoksia.
    - onko uusien liiketoimien vuoksi pitänyt soveltaa jotakin uutta laskentaperiaatetta.
    - onko osavuosi-informaatiossa tiedossa olevia korjaamatta jätettyjä virheellisyyksiä.
    - epätavalliset tai monimutkaiset tilanteet, jotka ovat voineet vaikuttaa osavuosi-informaatioon, kuten liiketoimintojen yhdistäminen tai luopuminen yrityksen jostakin segmentistä.
    - käypien arvojen määrittämisen tai esitettävien tietojen kannalta relevantit merkittävät oletukset sekä johdon aikomukset ja kyky toimia tietyllä tavalla yhteisön nimissä.
    - onko osavuosi-informaatiossa käsitelty lähipiiritapahtumat asianmukaisesti ja onko niistä annettu tarvittavat tiedot.
    - merkittävät muutokset sitoumuksissa ja sopimuksiin perustuvissa velvoitteissa.
    - merkittävät muutokset ehdollisissa veloissa, oikeudenkäynnit ja vaateet mukaan lukien.
    - velkoihin liittyvien kovenanttien noudattaminen.
    - kysymyksiä aiheuttaneet asiat yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä suoritettaessa.
    - osavuosijakson viimeisten päivien ja seuraavan jakson ensimmäisten päivien aikana toteutuneet merkittävät liiketoimet.
    - tiedossa olevat yhteisöön vaikuttavat todetut tai epäillyt väärinkäytökset, joissa on osallisena:
        - johtoon kuuluvia;
        - työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
        - muita, jos väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon.
    - tiedossa olevat yhteisön osavuosi-informaatioon vaikuttavat väitetyt tai epäillyt väärinkäytökset, joista on saatu tieto työntekijöiltä, entisiltä työntekijöiltä, analyytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta.
    - tiedossa olevat toteutuneet tai mahdolliset säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset, joilla voisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon.
- osavuosi-informaatioon kohdistettavat analyyttiset toimenpiteet, joiden tarkoituksena on tunnistaa suhdeluvut ja yksittäiset erät, jotka vaikuttavat epätavanomaisilta ja saattavat kuvastaa osavuosi-informaatiossa olevaa olennaista virheellisyyttä. Analyyttisiin toimenpiteisiin voi kuulua tunnuslukujen analysointia ja tilastollisia menetelmiä, kuten trendi- tai regressioanalyysia, ja toimenpiteet voidaan suorittaa manuaalisesti tai tietokoneavusteisia menetelmiä käyttäen. Tämän standardin liitteessä 2 on esimerkkejä analyyttisista toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi harkita osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan.
- osavuosi-informaation lukeminen ja sen harkitseminen, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

22. Tilintarkastaja voi suorittaa monet yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteistä jo ennen kuin yhteisö laatii osavuosi-informaatiota tai samanaikaisesti kun sitä laaditaan. Voi esimerkiksi olla käytännöllistä saattaa ajan tasalle käsitys yhteisöstä ja

sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta ja aloittaa käytettävissä olevien pöytäkirjojen lukeminen jo ennen osavuosijakson loppua. Joidenkin yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden suorittaminen aiemmin osavuosijakson aikana mahdollistaa myös osavuosi-informaatioon vaikuttavien merkittävien kirjanpitokysymysten tunnistamisen aikaisessa vaiheessa ja niitä koskevan harkinnan.

23. Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen suorittava tilintarkastaja tarkastaa myös yhteisön vuositilinpäätöksen. Käytännöllisyys- ja tehokkuussyistä tilintarkastaja voi päättää suorittaa tietyt tilintarkastustoimenpiteet samalla, kun hän suorittaa osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta. Esimerkiksi tietoa, joka on saatu lukemalla hallituksen kokousten pöytäkirjoja osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä, voidaan käyttää myös vuositilintarkastuksessa. Tilintarkastaja voi myös päättää suorittaa osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä sellaisia tilintarkastustoimenpiteitä, jotka olisi tarpeen suorittaa vuositilinpäätöksen tarkastusta varten, esimerkiksi toimenpiteitä, jotka kohdistuvat kauden aikana toteutuneisiin merkittäviin tai epätavallisiin liiketapahtumiin, kuten liiketoimintojen yhdistämisiin, uudelleenjärjestelyihin tai merkittäviin tuottoja koskeviin liiketapahtumiin.

24. Osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus ei yleensä edellytä vahvistusten hankkimista oikeudenkäyntejä tai vaateita koskeville tiedusteluille. Sen vuoksi ei yleensä ole tarpeellista lähettää tiedustelukirjettä yhteisön lakimiehelle. Suora yhteydenpito yhteisön lakimieheen oikeudenkäyntiin tai vaateisiin liittyvässä asiassa voi kuitenkin olla paikallaan, jos tilintarkastajan tietoon tulee jokin seikka, joka antaa hänelle aihetta epäillä, ettei osavuosi-informaatiota olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, ja tilintarkastaja uskoo yhteisön lakimiehellä olevan asiaa koskevaa tietoa.

25. Tilintarkastajan tulisi hankkia evidenssiä siitä, että osavuosi-informaatio täsmää kirjanpitoaineistoon. Tilintarkastaja voi hankkia evidenssiä osavuosi-informaation täsmäämisestä kirjanpitoaineistoon vertaamalla osavuosi-informaatiota:

    (a) kirjanpitoaineistoon, kuten pääkirjaan, tai konsolidointitaulukkoon, joka täsmää kirjanpitoaineistoon; ja

    (b) tarpeen mukaan muuhun yhteisöltä saatavaan lisätietoon.

26. **Tilintarkastajan tulisi tiedustella, onko johto tunnistanut kaikki sellaiset yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin antamispäivään mennessä toteutuneet tapahtumat, jotka voivat edellyttää osavuosi-informaation muuttamista tai siinä esitettävien tietojen lisäämistä.** Tilintarkastajan ei tarvitse suorittaa muita toimenpiteitä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin antamispäivän jälkeisten tapahtumien tunnistamiseksi.

27. **Tilintarkastajan tulisi tiedustella, onko johto muuttanut arviotaan yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee tämän tiedustelun tai muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden seurauksena tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan tulisi:**

    (a) **tiedustella johdolta, millaisia suunnitelmia sillä on tuleviksi toimenpiteiksi toiminnan jatkuvuutta koskevan arvion perusteella, ovatko nämä suunnitelmat toteuttamiskelpoisia ja uskooko johto näiden suunnitelmien toteuttaminen parantavan tilannetta; ja**

    (b) **arvioida näistä seikoista osavuosi-informaatioon sisällytettävien tietojen riittävyyttä.**

28. Tapahtumat tai olosuhteet, jotka saattavat merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa, ovat voineet olla olemassa jo tilinpäätöspäivänä, tai ne on saatettu tunnistaa johdolle tehtyjen tiedustelujen tuloksena tai muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä suoritettaessa. Kun tilintarkastajan tietoon tule tällaisia tapahtumia tai olosuhteita, hän tiedustelee johdolta, millaisia suunnitelmia sillä on tuleviksi toimenpiteiksi, esimerkiksi suunnitelmia muuttaa varoja rahaksi, ottaa lainaa tai järjestellä velkoja uudelleen, pienentää tai lykätä menoja tai hankkia lisää pääomaa. Tilintarkastaja tiedustelee myös, ovatko johdon suunnitelmat toteuttamiskelpoisia ja uskooko johto suunnitelmien toteuttamisen parantavan tilannetta. Yleensä tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen hankkia vahvistusta johdon suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta eikä siitä, parantaako näiden suunnitelmien toteuttaminen tilannetta.

29. **Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee seikka, joka saa hänet epäilemään, tulisiko osavuosi-informaatiota muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti,**

tilintarkastajan tulisi tehdä lisää tiedusteluja tai suorittaa muita toimenpiteitä voidakseen esittää johtopäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavassa raportissa. Esimerkiksi jos tilintarkastajan suorittamat yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet saavat tilintarkastajan epäilemään, onko merkittävä myyntitapahtuma kirjattu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastaja suorittaa riittävästi lisätoimenpiteitä asian selvittämiseksi, esimerkiksi keskustelee johtavassa asemassa olevien markkinoinnin ja laskentatoimen henkilöiden kanssa liiketapahtuman ehdoista tai lukee myyntisopimuksen.

Virheellisyyksien arvioiminen

30. **Tilintarkastajan tulisi arvioida, ovatko hänen tietoonsa tulleet korjaamatta jätetyt virheellisyydet yksittäin tai yhdessä olennaisia osavuosi-informaation kannalta.**

31. Toisin kuin tilintarkastustoimeksiannon, osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tarkoituksena ei ole saada kohtuullista varmuutta siitä, että osavuosi-informaatiossa ei ole olennaista virheellisyyttä. Tilintarkastajan tietoon tulevat virheellisyydet, riittämättömät liitetiedot mukaan lukien, arvioidaan kuitenkin yksitellen ja yhdessä sen ratkaisemiseksi, olisiko osavuosi-informaatiota muutettava olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

32. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan sellaisten virheellisyyksien olennaisuutta, joita yhteisö ei ole korjannut. Tilintarkastaja arvioi esimerkiksi virheellisyyksien luonnetta, syytä ja määrää, sitä ovatko virheellisyydet syntyneet jo edellisellä tilikaudella vai kuluvan tilikauden aiemmalla osavuosijaksolla, sekä virheellisyyksin mahdollista vaikutusta tuleviin osavuosijaksoihin tai tilikausiin.

33. Tilintarkastaja voi päättää, että jonkin rahamäärän alittavia virheellisyyksiä ei tarvitse ottaa mukaan virheellisyyksien yhteenvetoon, koska tilintarkastaja odottaa, ettei tällaisten erien mukaan ottamisella selvästikään ole olennaista vaikutusta osavuosi-informaatioon. Näin toimiessaan tilintarkastaja ottaa huomioon sen tosiseikan, että olennaisuuden määrittämiseen kuuluu sekä laadullisia että määrällisiä näkökohtia ja että rahamäärältään pienehköillä virheellisyyksillä ei kuitenkaan voisi olla olennaista vaikutusta osavuosi-informaatioon.

Johdon vahvistusilmoitukset

34. **Tilintarkastajan tulisi hankkia johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että:**

    (a) **johto hyväksyy vastuunsa väärinkäytösten ja virheiden ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta ja käyttöönotosta;**

    (b) **osavuosi-informaatio on laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;**

    (c) **johto uskoo, että tilintarkastajan yleisluonteisen tarkastuksen aikana kokoamilla korjaamatta jätetyillä virheellisyyksillä on sekä yksittäin että yhdessä epäolennainen vaikutus osavuosi-informaatioon kokonaisuutena tarkasteltuna. Yhteenveto tällaisista eristä sisällytetään tai liitetään kirjallisena annettaviin tietoihin;**

    (d) **johto on saattanut tilintarkastajan tietoon kaikki merkittävät tiedossaan olevat seikat, jotka liittyvät yhteisöön mahdollisesti vaikuttaviin todettuihin tai epäiltyihin väärinkäytöksiin;**

    (e) **johto on saattanut tilintarkastajan tietoon tulokset tekemästään arvioinnista, joka koskee riskejä siitä, että osavuosi-informaatio saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen;**[2]

    (f) **johto on saattanut tilintarkastajan tietoon kaikki tiedossaan olevat toteutuneet tai mahdolliset säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset, joiden vaikutus on otettava huomioon osavuosi-informaatiota laadittaessa; ja**

---

[2] ISA 240:n *Tilintarkastajan velvollisuus ottaa väärinkäytös huomioon tilintarkastuksessa* kappaleessa 36 [huom: Tässä viitataan ISA 240:n edelliseen versioon] selostetaan, että tällainen arviointi on luonteeltaan, laajuudeltaan ja toistumistiheydeltään erilaista eri yhteisöissä ja että johto saattaa tehdä yksityiskohtaisen arvioinnin vuosittain tai osana jatkuvaa seurantaa. Näin ollen tällaiset tiedot räätälöidään yhteisön erityisiä olosuhteita vastaaviksi siltä osin kuin tiedot liittyvät osavuosi-informaatioon.

(g) **johto on saattanut tilintarkastajan tietoon kaikki sellaiset merkittävät tapahtumat, jotka ovat toteutuneet osavuosijakson päättymispäivän ja yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin antamispäivän välillä ja jotka voivat edellyttää osavuosi-informaation muuttamista tai lisätiedon esittämistä.**

35. Tilintarkastaja hankkii johdolta muita vahvistusilmoituksia sen mukaan kuin se on tarpeellista yhteisön liiketoimintaan tai toimialaan liittyvien seikkojen vuoksi. Tämän standardin liitteessä 3 on esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä.

Tilintarkastajan velvollisuudet osavuosi-informaation yhteydessä esitettävän muun informaation suhteen

36. **Tilintarkastajan tulisi lukea osavuosi-informaation yhteydessä esitettävä muu informaatio arvioidakseen, onko tällainen informaatio osavuosi-informaatioon nähden olennaisesti epäyhdenmukaista.** Jos tilintarkastaja tunnistaa jonkin olennaisen ristiriitaisuuden, hän harkitsee, onko osavuosi-informaatiota tai muuta informaatiota tarpeellista muuttaa. Jos osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa ja johto kieltäytyy tekemästä muutosta, tilintarkastaja arvioi, mitä vaikutuksia tällä on yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin. Jos muuta informaatiota on tarpeen muuttaa ja johto kieltäytyy tekemästä muutosta, tilintarkastaja harkitsee sisällyttävänsä olennaista ristiriitaisuutta kuvaavan lisäkappaleen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin tai ryhtyvänsä muihin toimenpiteisiin, kuten jättävänsä antamatta raportin yleisluonteisesta tarkastuksesta tai luopuvansa toimeksiannosta. Johto voi esimerkiksi esittää vaihtoehtoisella tavalla laskettuja tulostietoja, jotka antavat taloudellisesta tuloksesta positiivisemman kuvan kuin osavuosi-informaatio, ja tällaiset vaihtoehtoiset tiedot esitetään liian näkyvästi, niitä ei ole määritelty selvästi tai niitä ei ole selkeästi täsmäytetty osavuosi-informaation kanssa, niin että ne ovat hämmentäviä ja mahdollisesti harhaanjohtavia.

37. **Jos tilintarkastajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että muuhun informaatioon näyttää sisältyvän olennainen asiavirhe, tilintarkastajan tulisi keskustella asiasta yhteisön johdon kanssa.** Kun tilintarkastaja lukee muuta informaatiota tunnistaakseen olennaisia ristiriitaisuuksia, hänen tietoonsa voi tulla olennaiselta asiavirheeltä vaikuttava seikka (toisin sanoen virheellisenä annettu tai virheellisesti esitetty tieto, joka ei liity osavuosi-informaatiossa esitettyihin asioihin). Keskustellessaan asiasta yhteisön johdon kanssa tilintarkastaja arvioi muun informaation pätevyyttä ja tiedusteluihinsa johdolta saamiaan vastauksia sekä sitä, onko olemassa perusteltuja harkintaan tai mielipiteisiin liittyviä eroja, ja pitäisikö hänen pyytää johtoa konsultoimaan pätevää kolmatta osapuolta asiavirheeltä vaikuttavan seikan ratkaisemiseksi. Jos olennaisen asiavirheen korjaamiseksi on tarpeellista tehdä muutos ja johto kieltäytyy tekemästä muutosta, tilintarkastaja harkitsee ryhtyvänsä asianmukaisiin jatkotoimenpiteisiin, kuten ilmoittavansa asiasta hallintoelimille tai hankkivansa oikeudellisia neuvoja.

Viestintä

38. **Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastajan tulisi viestittää tästä johdolle asianmukaisella tasolla niin pian kuin se on käytännössä mahdollista.**

39. **Silloin kun johto ei tilintarkastajan harkinnan mukaan reagoi asianmukaisesti kohtuullisen ajan kuluessa, tilintarkastajan tulisi antaa asiasta tieto hallintoelimille.** Tämä viestintä tapahtuu joko suullisesti tai kirjallisesti niin pian kuin se on käytännössä mahdollista. Tilintarkastajan päätökseen siitä, tapahtuuko viestintä suullisesti vai kirjallisesti, vaikuttaa esimerkiksi viestitettävän asian luonne, arkaluonteisuus ja merkittävyys sekä viestinnän ajankohta. Jos viestintä tapahtuu suullisesti, tilintarkastaja dokumentoi sen.

40. **Silloin kun hallintoelimet eivät tilintarkastajan harkinnan mukaan reagoi asianmukaisesti kohtuullisen ajan kuluessa, tilintarkastajan tulisi harkita:**

(a) **raportin mukauttamista; tai**

(b) **mahdollisuutta luopua toimeksiannosta; ja**

(c) **mahdollisuutta erota tilintarkastajan tehtävästä.**

41. **Silloin kun tilintarkastajan tietoon tulee osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että on tapahtunut väärinkäytös tai että yhteisö on jättänyt noudattamatta säädöksiä tai määräyksiä, tilintarkastajan tulisi viestittää asiasta johdolle asianmukaisella tasolla niin pian kuin se on käytännössä mahdollista.** Päätökseen siitä, mikä on asianmukainen johdon taso, vaikuttaa esimerkiksi se, miten todennäköistä on, että on toimittu epärehellisesti yhteistyössä tai että asiaan on osallisena johtoon kuuluvia henkilöitä. Tilintarkastaja harkitsee myös, onko tällaisista asioista tarpeellista raportoida hallintoelimille ja arvioi asian vaikutusta yleisluonteiseen tarkastukseen.

42. **Tilintarkastajan tulisi viestittää hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista asioista, jotka tulevat esille osavuosi-informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa.** Osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena tilintarkastajan tietoon voi tulla seikkoja, jotka hänen mielestään ovat sekä tärkeitä että hallintoelimille relevantteja näiden valvoessa taloudellisen raportoinnin prosessia ja esitettävien tietojen tuottamisprosessia. Tilintarkastaja viestittää tällaisista asioista hallintoelimille.

Raportoiminen osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen luonteesta, laajuudesta ja tuloksista

43. **Tilintarkastajan tulisi antaa kirjallinen raportti, joka sisältää seuraavaa:**

    (a) **asianmukainen otsikko.**

    (b) **vastaanottaja, siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät.**

    (c) **yleisluonteisen tarkastuksen kohteena olevan osavuosi-informaation yksilöiminen, mukaan lukien kaikkien tilinpäätöskokonaisuuteen tai lyhennettyyn tilinpäätöksen kuuluvien laskelmien otsikot sekä osavuosijakson päättymispäivä ja osavuosi-informaation kattama ajanjakso.**

    (d) **jos osavuosi-informaatio sisältää oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden, maininta siitä, että johto on vastuussa osavuosi-informaation laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**

    (e) **muissa tapauksissa maininta siitä, että johto on vastuussa osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**

    (f) **maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on esittää yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös osavuosi-informaatiosta.**

    (g) **maininta siitä, että osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti, ja maininta siitä, että tällaiseen yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä.**

    (h) **maininta siitä, että yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus eikä tilintarkastajan tämän vuoksi ole mahdollista saada varmuutta siitä, että hänen tietoonsa tulisivat kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka mahdollisesti havaittaisiin tilintarkastuksessa, eikä raportissa näin ollen anneta tilintarkastuslausuntoa.**

    (i) **jos osavuosi-informaatio sisältää oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden, esitetään johtopäätös siitä, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa tai ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (sekä tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja).**

(j) **muissa tapauksissa esitetään johtopäätös siitä, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (sekä tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja).**

(k) **raportin antamispäivä.**

(l) **tilintarkastajan toimipaikka.**

(m) **tilintarkastajan allekirjoitus.**

Tämän standardin liitteessä 4 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista.

44. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevissa säädöksissä tai määräyksissä voidaan edellyttää kappaleen 43 kohdista (i) tai (j) kuvatusta poikkeavan sanamuodon käyttämistä tilintarkastajan johtopäätöksessä. Vaikka tilintarkastaja voi olla velvollinen käyttämään määrättyä sanamuotoa, hänen tässä standardissa kuvatut velvollisuutensa, jotka koskevat johtopäätöksen tekemistä, pysyvät muuttumattomina.

Poikkeaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

45. **Tilintarkastajan tulisi esittää varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös silloin, kun hänen tietoonsa on tullut seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota pitäisi muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.**

46. Jos tilintarkastajan tietoon on tullut seikkoja, jotka antavat hänelle syyn uskoa, että sovellettavasta tilinpäätösnormistosta on poikettu niin, että tällä on tai saattaa olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon, eikä johto korjaa osavuosi-informaatiota, tilintarkastaja antaa yleisluonteisesta tarkastuksesta mukautetun raportin. Raportin mukautetussa osassa kuvataan poikkeamisen luonnetta ja, mikäli se on käytännössä mahdollista, esitetään sen vaikutukset osavuosi-informaatioon. Jos osavuosi-informaatio ei sisällä tietoa, joka tilintarkastajan käsityksen mukaan tarvitaan, jotta esitettävät tiedot olisivat riittävät, tilintarkastaja antaa yleisluonteisesta tarkastuksesta mukautetun raportin ja, mikäli se on käytännössä mahdollista, sisällyttää tarvittavan tiedon raporttiin. Yleisluonteisesta tarkastuksesta annettava raportti mukautetaan yleensä lisäämällä siihen selventävä kappale ja esittämällä varauman sisältävä johtopäätös. Tämän standardin liitteessä 5 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitettävään johtopäätökseen sisältyy varauma.

47. Silloin kun poikkeamisella on osavuosi-informaatioon niin olennainen ja laajalle ulottuva vaikutus, että tilintarkastaja toteaa, ettei varauman sisältävä johtopäätös tuo riittävästi esille osavuosi-informaation harhaanjohtavuutta tai epätäydellisyyttä, tilintarkastaja esittää kielteisen johtopäätöksen. Tämän standardin liitteessä 7 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joihin sisältyy kielteinen johtopäätös.

Laajuutta koskeva rajoitus

48. Laajuutta koskeva rajoitus estää yleensä tilintarkastajaa saattamasta yleisluonteista tarkastusta loppuun.

49. **Silloin kun tilintarkastaja ei pysty saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun, hänen tulisi viestittää johdolle asianmukaisella tasolla sekä hallintoelimille, minkä vuoksi yleisluonteista tarkastusta ei voida saattaa loppuun, ja harkita, onko raportin antaminen tarkoituksenmukaista.**

Johdon asettama laajuutta koskeva rajoitus

50. Tilintarkastaja ei ota vastaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevaa toimeksiantoa silloin, kun hänen alustava tietämyksensä toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, ettei hän pystyisi saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun sen vuoksi, että yhteisön johto asettaa rajoituksia yleisluonteisen tarkastuksen laajuudelle.

51. Jos johto asettaa rajoituksia yleisluonteisen tarkastuksen laajuudelle toimeksiannon vastaanottamisen jälkeen, tilintarkastaja pyytää johtoa poistamaan rajoituksen. Jos johto kieltäytyy tästä, tilintarkastaja ei pysty saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun eikä esittämään johtopäätöstä. Tällöin tilintarkastaja viestittää johdolle asianmukaisella tasolla sekä hallintoelimille kirjallisesti, miksi yleisluonteista tarkastusta ei voida saattaa loppuun. Jos tilintarkastajan tietoon kuitenkin tulee jo-

kin seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastaja viestittää tällaisista seikoista kappaleisiin 38–40 sisältyvän ohjeistuksen mukaisesti.

52. Tilintarkastaja harkitsee myös säädöksiin ja määräyksiin perustuvia velvollisuuksiaan, kuten sitä, vaaditaanko häneltä raportin antamista. Jos tilintarkastajaa koskee tällainen vaatimus, hän ei esitä johtopäätöstä ja sisällyttää yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin tiedon siitä, miksi yleisluonteista tarkastusta ei voida saattaa loppuun. Jos tilintarkastajan tietoon kuitenkin tulee jokin seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että osavuosi-informaatiota on tarpeen muuttaa olennaisesti, jotta se olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastaja esittää raportissaan myös tällaisen seikan.

Muut laajuutta koskevat rajoitukset

53. Laajuutta koskeva rajoitus voi aiheutua myös muista seikoista kuin johdon asettamasta rajoituksesta. Tällöin tilintarkastaja ei tavallisesti pysty saattamaan yleisluonteista tarkastusta loppuun eikä esittämään johtopäätöstä, ja häntä ohjaavat kappaleet 51–52. Joissakin harvinaisissa tapauksissa tilintarkastajan työn laajuutta koskeva rajoitus koskee kuitenkin selvästi yhtä tai useampaa erityistä seikkaa, joilla ei tilintarkastajan harkinnan mukaan ole olennaisuudestaan huolimatta laajalle ulottuvaa vaikutusta osavuosi-informaatioon. Tällöin tilintarkastaja mukauttaa yleisluonteisesta tarkastuksesta antamansa raporttiin toteamalla siinä, että yleisluonteinen tarkastus on raporttiin sisältyvässä selittävässä kappaleessa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta suoritettu tämän standardin mukaisesti, ja esittämällä varauman sisältävän johtopäätöksen. Tämän standardin liitteessä 6 esitetään esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa johtopäätökseen sisältyy varauma.

54. Tilintarkastaja on voinut antaa viimeisintä vuositilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuksessa varauman sisältävän lausunnon kyseisen tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi. Tilintarkastaja harkitsee, onko kyseinen rajoitus edelleen voimassa, ja jos on, mitä vaikutuksia sillä on yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin.

Toiminnan jatkuvuus ja merkittävät epävarmuudet

55. Tietyissä tapauksissa yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin voidaan, ilman että tämä vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen, sisällyttää tiettyä seikkaa painottava kappale sellaisen asian painottamiseksi, joka jo sisältyy asiaa laajemmin selostavaan liitetietoon osavuosi-informaatiossa. Kappale esitetään mieluiten johtopäätöskappaleen jälkeen, ja tavallisesti siinä mainitaan, ettei johtopäätös sisällä kyseisen asian suhteen varaumaa.

56. **Jos osavuosi-informaatio sisältää asianmukaiset tiedot, tilintarkastajan tulisi sisällyttää yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin tiettyä seikkaa painottava kappale sellaisen tapahtumaan tai olosuhteisiin liittyvän olennaisen epävarmuuden painottamiseksi, joka voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa.**

57. Tilintarkastaja on voinut aiemmin mukauttaa tilintarkastuskertomuksen tai yleisluonteisesta tarkastuksesta antamansa raportin sisällyttämällä siihen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sellaisen tapahtumaan tai olosuhteisiin liittyvän epävarmuuden painottamiseksi, joka voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa. Jos kyseinen epävarmuus vallitsee edelleen ja siitä on annettu osavuosi-informaatiossa riittävät tiedot, tilintarkastaja mukauttaa tarkasteltavana olevan osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin sisällyttämällä siihen kappaleen, jossa painotetaan jatkunutta olennaista epävarmuutta.

58. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tiedustelujen tai muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden tuloksena tapahtuma tai olosuhde, joka voi merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa ja asiasta on esitetty osavuosi-informaatiossa asianmukaiset tiedot, tilintarkastaja mukauttaa yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin sisällyttämällä siihen kyseistä seikkaa painottavan kappaleen.

59. **Jos osavuosi-informaatioon ei sisälly riittäviä tietoja olennaisesta epävarmuudesta, joka merkittävästi kyseenalaistaa yhteisön kyvyn jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan tulisi esittää varauman sisältävä tai kielteinen lausunto, sen mukaan kuin on asianmukaista. Raportissa tulisi erikseen mainita tällaisesta epävarmuudesta.**

60. **Tilintarkastajan tulisi harkita yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavan raportin mukauttamista lisäämällä siihen kappale sellaisen tietoonsa tulleen merkittävän epävarmuuden (muun kuin toiminnan jatkuvuuteen liittyvän ongelman) painottamiseksi, jonka ratkeaminen riippuu tulevaisuuden tapahtumista ja joka saattaa vaikuttaa osavuosi-informaatioon.**

Muuta huomioon otettavaa

61. Toimeksiannon ehtoihin kuuluu, että johdolta saadaan suostumus siihen, että jos jossakin osavuosi-informaatiota sisältävässä asiakirjassa viitataan siihen, että yhteisön tilintarkastaja on suorittanut osavuosi-informaation yleisluonteisen tarkastuksen, myös yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti sisällytetään kyseiseen asiakirjaan. Jos johto ei ole sisällyttänyt yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia asiakirjaan, tilintarkastaja harkitsee oikeudellisten neuvojen hankkimista tueksi päätökselleen siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia kyseisissä olosuhteissa.

62. Jos tilintarkastaja on antanut yleisluonteisesta tarkastuksesta mukautetun raportin ja johto julkistaa osavuosi-informaation sisällyttämättä mukautettua raporttia osavuosi-informaation sisältävään asiakirjaan, tilintarkastaja harkitsee oikeudellisten neuvojen hankkimista tueksi päätökselleen siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia kyseisissä olosuhteissa, ja hän harkitsee mahdollisuutta erota tilintarkastajan tehtävästä.

63. Lyhennetystä tilinpäätöksestä koostuvaan osavuosi-informaatioon ei välttämättä sisälly kaikkea sitä informaatiota, joka sisältyisi kokonaiseen tilinpäätökseen, vaan siinä ennemminkin selitetään tapahtumia ja muutoksia, joilla on merkitystä yhteisön tilinpäätöspäivän jälkeisten taloudellisen aseman muutosten ja toiminnan tuloksen ymmärtämisen kannalta. Näin on siksi, että osavuosi-informaation käyttäjillä oletetaan olevan käytössään viimeisin tilintarkastettu tilinpäätös, kuten on listattujen yhteisöjen tapauksessa. Muissa tapauksissa tilintarkastaja keskustelee johdon kanssa, olisiko osavuosi-informaatioon tarpeellista sisällyttää maininta, että sitä pitää lukea yhdessä viimeisimmän tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa. Jos tällaista mainintaa ei ole, tilintarkastaja harkitsee, onko osavuosi-informaatio kyseisissä olosuhteissa harhaanjohtavaa, ellei siinä viitata viimeisimpään tilintarkastettuun tilinpäätökseen, ja mitä vaikutuksia tällä on yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaan raporttiin.

Dokumentointi

64. **Tilintarkastajan tulisi laatia yleisluonteisesta tarkastuksesta tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa dokumentaatiota tilintarkastajan johtopäätöksen perustaksi ja sen osoittamiseksi, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu tämän standardin ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.** Dokumentaatio mahdollistaa sen, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, saa käsityksen tehtyjen tiedustelujen sekä suoritettujen analyyttisten toimenpiteiden ja muiden yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, hankitusta tiedosta ja yleisluonteisen tarkastuksen aikana harkituista merkittävistä asioista ja siitä, millaisia ne ovat.

Voimaantulo

65. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2007 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskeviin yleisluonteisiin tarkastuksiin.[3]

[3] IFACin antama alkuperäinen ISRE 2410 on ollut voimassa 15.12.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaa osavuosi-informaatiota koskevissa yleisluonteisissa tarkastuksissa.

Julkisen sektorin näkökulma

1. *Kappaleen 10 mukaan tilintarkastajan ja asiakkaan on sovittava toimeksiannon ehdoista. Kappaleessa 11 selitetään, että toimeksiantokirje auttaa välttämään väärinkäsityksiä toimeksiannon luonteesta ja erityisesti yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteesta ja laajuudesta, johdon vastuusta, tilintarkastajan velvollisuuksista, saatavasta varmuudesta sekä siitä, minkä luonteinen ja minkä muotoinen raportti annetaan. Julkisella sektorilla yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja koskevalla säädöksellä tai määräyksellä säädellään yleensä tilintarkastajan valintaa. Tämän vuoksi toimeksiantokirjeet eivät ehkä ole julkisella sektorilla yleisenä käytäntönä. Silti kappaleessa 11 mainittuja asioita käsittelevä toimeksiantokirje voi olla hyödyllinen sekä julkisen sektorin tilintarkastajan että asiakkaan kannalta. Tämän vuoksi julkisen sektorin tilintarkastajat harkitsevat toimeksiannon ehdoista sopimista asiakkaan kanssa toimeksiantokirjettä käyttäen.*

2. *Tilintarkastajan lakisääteiseen tilintarkastusvelvollisuuteen voi julkisella sektorilla kuulua myös muuta työtä, esimerkiksi osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus. Jos näin on, julkisella sektorilla toimiva tilintarkastaja ei voi välttää tällaista velvoitetta, eikä hän näin ollen ehkä pysty olemaan hyväksymättä yleisluonteista tarkastusta koskevaa toimeksiantoa (ks. kappale 50) tai luopumaan siitä (ks. kappaleet 36 ja 40(b)). Julkisella sektorilla toimivalla tilintarkastajalla ei ehkä myöskään ole mahdollisuutta erota tilintarkastajan tehtävästä (ks. kappaleet 40(c) ja 62).*

3. *Kappaleessa 41 käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia silloin, kun hänen tietoonsa tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että on tapahtunut väärinkäytös tai että yhteisö ei ole noudattanut lakeja ja määräyksiä. Julkisella sektorilla toimivaa tilintarkastajaa voivat koskea lakisääteiset tai muut vaatimukset, joiden mukaan hänen on raportoitava tällaisista asioista valvonta- tai muille viranomaisille.*

Liite 1

Esimerkki osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta koskevasta toimeksiantokirjeestä

Seuraava kirje on tarkoitettu käytettäväksi tämän standardin kappaleessa 10 kuvattuja asioita koskevana ohjeena, ja sitä joudutaan muokkaamaan tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti.

Hallitukselle (tai asianmukaiselle ylemmän johdon edustajalle)

Tämän kirjeen tarkoituksena on vahvistaa käsityksemme sen toimeksiannon ehdoista, joka koskee yhteisön osavuositaseen 30.6.20X1 ja kyseisenä päivänä päättyneeltä kuuden kuukauden jaksolta laadittujen tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman sekä rahavirtalaskelman yleisluonteista tarkastusta.

Yleisluonteinen tarkastus suoritetaan kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti, ja sen tavoitteena on antaa perusta raportoinnillemme siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen normistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti. Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä, eikä siinä yleensä edellytetä saatua informaatiota koskevien vahvistusten hankkimista. Osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, jonka tavoitteena on lausunnon antaminen tilinpäätöksestä, ja näin ollen emme anna tällaista lausuntoa.

Odotamme antavamme osavuosi-informaatiosta seuraavanlaisen raportin:

[Lisätään esimerkkiraportin teksti]

Yhteisön johto on vastuussa osavuosi-informaatiosta, myös siihen sisältyvien tietojen riittävyydestä. Tähän kuuluu, että johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäistä valvontaa, joka on merkityksellistä sellaisen osavuosi-informaation laatimisen ja esittämisen kannalta, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, valitsee asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä sekä tekee olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita. Osana yleisluonteista tarkastusta edellytämme, että johto antaa kirjalliset vahvistusilmoitukset, jotka koskevat yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä esitettyjä kannanottoja. Lisäksi edellytämme, että jos jossakin osavuosi-informaatiota sisältävässä asiakirjassa viitataan siihen, että osavuosi-informaatio on tarkastettu yleisluonteisesti, myös raporttimme sisällytetään kyseisen asiakirjaan.

Osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus ei anna varmuutta kaikkien sellaisten seikkojen tulemisesta tietoomme, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Toimeksiantomme ei myöskään välttämättä tuo esiin väärinkäytöksiä, virheitä tai laittomuuksia. Ilmoitamme teille kuitenkin kaikista tietoomme tulevista olennaisista asioista.

Odotamme henkilöstönne toimivan yhteistyössä kanssamme, ja luotamme heidän antavan käyttöömme kaiken yleisluonteista tarkastusta varten pyytämämme aineiston, dokumentaation ja muun tiedon.

[Lisätään tarpeen mukaan palkkiojärjestelyjä ja laskutusta koskevia tietoja.]

Tämä kirje on voimassa myös tulevina vuosina, ellei sitä sanota irti, muuteta tai korvata uudella (mikäli sovellettavissa).

Pyydämme Teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että se vastaa käsitystänne suorittamaamme yleisluonteista tarkastusta koskevista järjestelyistä.

Yhteisön ABC puolesta:

(allekirjoitus)

Nimi ja asema

Päiväys

Liite 2

Analyyttisia toimenpiteitä, joita tilintarkastaja voi harkita suorittaessaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta

Esimerkkejä analyyttisista toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi harkita suorittaessaan osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta:

- osavuosi-informaation vertaaminen edellistä osavuosijaksoa koskevaan informaatioon, edellisen vuoden vastaavaa osavuosijaksoa koskevaan informaatioon, johdon odotusten mukaiseen tarkasteltavana olevaa osavuosijaksoa koskevaan informaatioon sekä viimeisimpään tilintarkastettuun vuositilinpäätökseen.
- tarkasteltavana olevaa osavuosijaksoa koskevan informaation vertaaminen ennakoituihin tuloksiin, esimerkiksi budjetteihin tai ennusteisiin (esimerkiksi vertaamalla kirjattuja veroja sekä kirjattujen tuloverojen suhdetta tulokseen ennen veroja tarkasteltavana olevalla osavuosijaksolla vastaavaan informaatioon (a) budjeteissa käyttäen odotettuja veroasteita ja (b) aiempien tilikausien taloudelliseen informaatioon).
- tarkasteltavana olevaa osavuosijaksoa koskevan taloudellisen informaation vertaaminen relevanttiin muuhun kuin taloudelliseen informaatioon.
- kirjattujen lukujen tai kirjatuista luvuista laskettujen suhdelukujen vertaaminen tilintarkastajan muodostamiin odotusarvoihin. Tilintarkastaja muodostaa tällaiset odotusarvot tunnistamalla ja soveltamalla yhteyksiä, joita hänellä yhteisöstä ja sen toimialasta olevan käsityksen perusteella on kohtuudella odotettavissa.
- tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta laskettujen tunnuslukujen ja indikaattoreiden vertaaminen saman toimialan yhteisöjen vastaaviin lukuihin.
- tarkasteltavana olevaa osavuosijaksoa koskevan informaation osatekijöiden välisten suhteiden vertaaminen vastaaviin aiempien osavuosijaksojen informaatiosta laskettuihin suhteisiin, esimerkiksi kulut lajeittain prosentteina myynnistä, omaisuuserät lajeittain prosentteina kokonaisvaroista ja myynnin prosenttimääräinen muutos suhteessa saamisten prosenttimääräiseen muutokseen.
- jaoteltujen tietojen vertaaminen. Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten tieto voidaan jaotella:
    - kausittain, esimerkiksi tuotto- tai kuluerät eroteltuina neljännesvuosittaisiin, kuukausittaisiin tai viikoittaisiin lukuihin.
    - tuoteryhmittäin tai tulonlähteen mukaisesti.
    - toimipaikoittain, esimerkiksi yhteisön osien mukaisesti.
    - liiketapahtumien jonkin ominaisuuden perusteella, esimerkiksi muotoilijoiden, arkkitehtien ja käsityöläisten kerryttämät tuotot.
    - liiketapahtuman useampien ominaisuuksien perusteella, esimerkiksi myynti tuotteittain ja kuukausittain.

Liite 3

Esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraavaa kirjettä ei ole tarkoitettu standardikirjeeksi. Johdon vahvistusilmoitukset ovat erilaisia eri yhteisöissä ja eri osavuosijaksoilla.

(yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle) (Päiväys)

Aloittavat kappaleet siinä tapauksessa, että osavuosi-informaatio koostuu lyhennetystä tilinpäätöksestä:

Tämä vahvistusilmoituskirje annetaan suorittamanne yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä, jonka kohteena ovat yhteisön ABC lyhennetty tase 31.3.20X1 sekä lyhennetty tuloslaskelma, lyhennetty oman pääoman muutoksia koskeva laskelma ja lyhennetty rahavirtalaskelma kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta ja jonka tarkoituksena on esittää johtopäätös siitä, onko tietoonne tullut mitään, mikä antaisi teille syyn uskoa ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

Hyväksymme vastuumme osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti.

Aloittavat kappaleet siinä tapauksessa, että osavuosi-informaatio koostuu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditusta yleiseen käyttöön tarkoitetusta tilinpäätöskokonaisuudesta:

Tämä vahvistusilmoituskirje annetaan suorittamanne yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä, jonka kohteena ovat yhteisön ABC tase 31.3.20X1 sekä tuloslaskelma, oman pääoman muutoksia koskeva laskelma ja rahavirtalaskelma kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muut selittävät liitetiedot ja jonka tarkoituksena on esittää johtopäätös siitä, onko tietoonne tullut mitään, mikä antaisi teille syyn uskoa ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön ABC taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista *(tai ”ettei niitä ole esitetty osavuosi-informaatiossa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”)* [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

Hyväksymme vastuumme osavuosi-informaation laatimisesta ja siitä, että se on oikein esitetty [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti.

Vahvistamme seuraavat seikat parhaan tietomme ja käsityksemme perusteella:

- Edellä tarkoitettu osavuosi-informaatio on laadittu ja esitetty [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti.
- Olemme antaneet käyttöönne kaiken kirjanpitoaineiston ja sitä tukevan aineiston sekä kaikki yhtiökokousten ja hallituksen kokousten (toisin sanoen [lisää päivämäärät] pidettyjen kokousten) pöytäkirjat.
- Mitään olennaisia liiketapahtumia ei ole jätetty kirjaamatta asianmukaisesti osavuosi-informaation pohjana olevaan kirjanpitoon.
- Tiedossamme ei ole sellaista toteutunutta tai mahdollista säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä, jolla voisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon.
- Hyväksymme vastuumme väärinkäytösten ja virheiden ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta ja käyttöönotosta.
- Olemme antaneet teille tiedon kaikista merkittävistä seikoista, jotka liittyvät yhteisöön mahdollisesti vaikuttaneisiin tiedossa oleviin tai epäiltyihin väärinkäytöksiin.

- Olemme saattaneet tietoonne tulokset arvioinnistamme, joka koskee riskiä siitä, että osavuosikatsaus voi olla olennaisesti virheellinen väärinkäytöksen seurauksena.
- Uskomme, että oheisessa taulukossa esitettyjen korjaamatta jätettyjen virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä yksitellen että yhdessä tarkasteltuina epäolennaisia koko osavuosi-informaation kannalta.
- Vahvistamme antaneemme teille kaikki tiedot lähipiiriin kuuluvien tunnistamisesta.
- Seuraavat seikat on kirjattu asianmukaisesti ja niistä on annettu, silloin kun se on tarpeellista, osavuosi-informaatiossa riittävästi tietoa:
    - lähipiiritapahtumat – kuten myynnit, ostot, lainat, siirrot, vuokrausjärjestelyt ja takaukset – sekä saamiset lähipiiriin kuuluvilta ja velat näille;
    - takaukset – kirjalliset tai suulliset – joista on syntynyt yhteisölle ehdollinen velka; ja
    - aiemmin myytyjen omaisuuserien takaisinostoa koskevat sopimukset ja optiot.
- Omaisuuserien ja velkojen käyvät arvot ja niitä koskevat tiedot on esitetty [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Käytetyt oletukset kuvastavat aikomuksiamme ja kykyämme toimia yhteisön nimissä tietyllä tavalla, silloin kun niillä on merkitystä käyvän arvon määrittämisen tai käypiä arvoja koskevien tietojen kannalta.
- Meillä ei ole suunnitelmia eikä aikomuksia, joilla voisi olla olennainen vaikutus osavuosi-informaatioon sisältyvien varojen ja velkojen kirjanpitoarvoon tai luokitteluun.
- Emme suunnittele tuoteryhmien lopettamista, eikä meillä ole muitakaan suunnitelmia eikä aikomuksia, jotka voisivat johtaa ylisuureen vaihto-omaisuuteen tai vaihto-omaisuuden vanhentumiseen, eikä vaihto-omaisuutta ole miltään osin esitetty yli realisointiarvonsa.
- Yhteisöllä on kaikkiin varoihinsa asianmukainen omistusoikeus, eikä yhteisön varoihin liity kiinnityksiä tai rasituksia.
- Kaikki velat, sekä todelliset että ehdolliset, on kirjattu tai esitetty liitetietona asianmukaisella tavalla.
- [Lisätään mahdolliset tiedot uusista ensi kertaa käyttöön otettavista tilinpäätösstandardeista, ja harkitaan, edellyttääkö jokin uusi ISA-standardi muita osavuosi-informaation kannalta relevantteja tietoja.]

Parhaan tietomme ja käsityksemme mukaan osavuosijakson päättymispäivän ja tämän kirjeen päivämäärän välillä ei ole tapahtunut mitään, mikä voi edellyttää edellä tarkoitetun osavuosi-informaation muuttamista tai tietojen lisäämistä siihen.

_____

(toimitusjohtaja)

_____

(talousjohtaja)

Liite 4

Esimerkkejä osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.[1] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastu*s mukaisesti.[2] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta *(tai ”niitä ei esitetä siinä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”)* [mainitaan tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

---

1 Tilintarkastaja voi halutessaan yksilöidä sääntelyviranomaisen tai vastaavan, jolle osavuosi-informaatio toimitetaan rekisteröitäväksi.

2 Jos kyseessä on muun taloudellisen informaation kuin osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus, tämän virkkeen tulisi olla seuraavanlainen: ”Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 mukaisesti. Kyseinen standardi koskee yhteisön tilintarkastajan suorittamaa mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteista tarkastusta.” Raportin loppuosa tulisi sopeuttaa olosuhteiden mukaisesti.

Muu osavuosi-informaatio (ks. kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennetyn] taseen 31.3.20X1 sekä [lyhennetyn] tuloslaskelman, [lyhennetyn] oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennetyn] rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.[3] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin (ISRE) 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[4] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettava tilinpäätösnormisto sekä tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

[3] Ks. alaviite 1.

[4] Ks. alaviite 2.

Liite 5

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1 ja tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.[1] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[2] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Johdolta saamamme tiedon mukaan yhteisö ABC ei ole sisällyttänyt aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja pitkäaikaisiin velkoihin tiettyjä leasingvelvoitteita, jotka käsityksemme mukaan pitäisi aktivoida, jotta noudatettaisiin [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto]. Kyseinen tieto osoittaa, että jos nämä leasingvelvoitteet olisi aktivoitu 31.3.20X1, varat kasvaisivat _____ ja pitkäaikaiset velat _____, ja kyseisenä päivänä päättyvän kolmen kuukauden jakson tulos kasvaisi (tai vähenisi) ___ ja osakekohtainen tulos kasvaisi (tai vähenisi) ____.

Varauman sisältävä johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut edellisessä kappaleessa esitettyä seikkaa lukuun ottamatta mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa , ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta *(tai ettei niitä esitetä osavuosi-informaatiossa oikein)* [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

---

1 Ks. liitteen 4 alaviite 1.

2 Ks. liitteen 4 alaviite 2.

Muu osavuosi-informaatio (ks. kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennetyn] taseen 31.3.20X1 ja [lyhennetyn] tuloslaskelman, [lyhennetyn] oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennetyn] rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.[3] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 Yhteisön *tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[4] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Johdolta saamamme tiedon mukaan yhteisö ABC ei ole sisällyttänyt aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja pitkäaikaisiin velkoihin tiettyjä leasingvelvoitteita, jotka käsityksemme mukaan pitäisi aktivoida, jotta noudatettaisiin [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto]. Kyseinen tieto osoittaa, että jos nämä leasingvelvoitteet olisi aktivoitu 31.3.20X1, varat kasvaisivat _____ ja pitkäaikaiset velat _____, ja kyseisenä päivänä päättyvän kolmen kuukauden jakson tulos kasvaisi (tai vähenisi) ____ ja osakekohtainen tulos kasvaisi (tai vähenisi) ____.

Varauman sisältävä johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut edellisessä kappaleessa esitettyä seikkaa lukuun ottamatta mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

[3] Ks. liitteen 4 alaviite 1.

[4] Ks. liitteen 4 alaviite 2.

Liite 6

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään varauman sisältävä johtopäätös sellaisen työn laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, joka ei ole johdon asettama

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1 ja tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.[1] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on seuraavassa kappaleessa esitettyä lukuun ottamatta suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[2] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön eräässä toimipaikassa (päivämäärä) sattunut tulipalo on tuhonnut kyseisen paikan myyntireskontratiedot, joten emme pystyneet saattamaan loppuun osavuosi-informaatioon sisältyvien myyntisaamisten, _____$, yleisluonteista tarkastusta. Yhteisö on parhaillaan luomassa reskontratietoja uudelleen, eikä se ole varma, tukevatko nämä tiedot edellä esitettyä saamisten määrää ja siihen liittyvää luottotappiovähennystä. Jos olisimme pystyneet saattamaan myyntisaamisten yleisluonteisen tarkastuksen loppuun, tietoomme olisi saattanut tulla seikkoja, jotka viittaavat siihen, että osavuosi-informaatioon olisi ehkä tarpeen tehdä muutoksia.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta osavuosi-informaatioon tarvittavia muutoksia, jotka mahdollisesti olisivat tulleet tietoomme, ellei tilanne olisi ollut edellä kuvattu, tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatio anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta *(tai ettei niitä ei ole esitetty siinä olennaisilta osiltaan oikein)* [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

---

1 Ks. liitteen 4 alaviite 1.

2 Ks. liitteen 4 alaviite 2.

Muu osavuosi-informaatio (ks. kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennetyn] taseen 31.3.20X1 ja [lyhennetyn] tuloslaskelman, [lyhennetyn] oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennetyn] rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.[3] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on seuraavassa kappaleessa esitettyä lukuun ottamatta suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410:n *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[4] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön eräässä toimipaikassa (päivämäärä) sattunut tulipalo on tuhonnut kyseisen paikan myyntireskontratiedot, joten emme pystyneet saattamaan loppuun osavuosi-informaatioon sisältyvien myyntisaamisten, _____, yleisluonteista tarkastusta. Yhteisö on parhaillaan luomassa reskontratietoja uudelleen, eikä se ole varma, tulevatko nämä tiedot tukemaan edellä esitettyä myyntisaamisten määrää ja siihen liittyvää luottotappiovähennystä. Jos olisimme pystyneet saattamaan myyntisaamisten yleisluonteisen tarkastuksen loppuun, tietoomme olisi saattanut tulla seikkoja, jotka viittaavat siihen, että osavuosi-informaatioon olisi ehkä tarpeen tehdä muutoksia.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta osavuosi-informaatioon tarvittavia muutoksia, jotka mahdollisesti olisivat tulleet tietoomme, ellei tilanne olisi ollut edellä kuvattu, tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei osavuosi-informaatiota ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

[3] Ks. liitteen 4 alaviite 1.

[4] Ks. liitteen 4 alaviite 2.

Liite 7

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista raporteista, joissa esitetään kielteinen johtopäätös sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen perusteella

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale 43(i))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC taseen 31.3.20X1 ja tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muut selostavat liitetiedot.[1] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[2] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuluvalla tilikaudella yhteisön johto lakkasi yhdistelemästä tytäryritysten tilinpäätöksiä konsernitilinpäätökseksi, koska se on katsonut yhdistelemisen epätarkoituksenmukaiseksi merkittävien määräysvaltaa tuottamattomien uusien omistusten johdosta. Tämä ei ole [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen normistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaista. Jos konsernitilinpäätös olisi laadittu, olisi käytännössä jokainen osavuosi-informaatioon sisältyvä erä ollut olennaisesti erilainen.

Kielteinen johtopäätös

Yleisluonteinen tarkastuksemme osoittaa, että koska edellisessä kappaleessa esitetyn mukaisesti yhteisön sijoituksia tytäryrityksiin ei ole käsitelty yhdistelemällä tytäryritysten tilinpäätöstiedot konsernitilinpäätökseksi, tämä osavuosi-informaatio ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön taloudellisesta asemasta 31.3.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta *(tai niitä ei esitetä siinä oikein kaikilta olennaisilta osiltaan)* [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

---

1 Ks. liitteen 4 alaviite 1.

2 Ks. liitteen 4 alaviite 2.

Muu osavuosi-informaatio (ks. kappale 43(j))

Raportti osavuosi-informaation yleisluonteisesta tarkastuksesta

(Asianmukainen vastaanottaja)

Johdanto

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti yhteisön ABC [lyhennetyn] taseen 31.3.20X1 ja [lyhennetyn] tuloslaskelman, [lyhennetyn] oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja [lyhennetyn] rahavirtalaskelman kyseisenä päivänä päättyneeltä kolmen kuukauden jaksolta.[1] Johto on vastuussa tämän osavuosi-informaation laatimisesta ja esittämisestä [mainitse sovellettava tilinpäätösnormisto] mukaisesti. Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamamme yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tästä osavuosi-informaatiosta.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus

Yleisluonteinen tarkastus on suoritettu kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus* mukaisesti.[2] Yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu tiedustelujen tekemistä pääasiallisesti talouteen ja kirjanpitoon liittyvistä asioista vastaaville henkilöille sekä analyyttisia toimenpiteitä ja muita yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteitä. Yleisluonteinen tarkastus on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus, ja siksi emme pysty sen perusteella varmistumaan siitä, että saamme tietoomme kaikki sellaiset merkittävät seikat, jotka ehkä tunnistettaisiin tilintarkastuksessa. Näin ollen emme anna tilintarkastuslausuntoa.

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuluvalla tilikaudella yhteisön johto lakkasi yhdistelemästä tytäryritysten tilinpäätöksiä konsernitilinpäätökseksi, koska se on katsonut yhdistelemisen epätarkoituksenmukaiseksi merkittävien määräysvaltaa tuottamattomien uusien omistusten johdosta. Tämä ei ole [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto sekä annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen normistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaista. Jos konsernitilinpäätös olisi laadittu, olisi käytännössä jokainen osavuosi-informaatioon sisältyvä erä ollut olennaisesti erilainen.

Kielteinen johtopäätös

Yleisluonteinen tarkastuksemme osoittaa, että koska edellisessä kappaleessa esitetyn mukaisesti yhteisön sijoituksia tytäryrityksiin ei ole käsitelty yhdistelemällä tytäryritysten tilinpäätöstiedot konsernitilinpäätökseksi, tätä osavuosi-informaatiota ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [mainitaan sovellettava tilinpäätösnormisto ja annetaan tieto siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

TILINTARKASTAJA

Päiväys

Osoite

[1] Ks. liitteen 4 alaviite 1.

[2] Ks. liitteen 4 alaviite 2.

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3000 (UUDISTETTU)

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

(Sovelletaan 15.12.2015 tai sen jälkeen päivättäviin varmennusraportteihin)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–4
Soveltamisala	5–8
Voimaantulo	9
Tavoitteet	10–11
Määritelmät	12–13
Vaatimukset	
Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti	14–19
Eettiset vaatimukset	20
Hyväksyminen ja jatkaminen	21–30
Laadunhallinta	31–36
Ammatillinen skeptisyys, ammatillinen harkinta sekä varmennustaidot ja -tekniikat	37–39
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	40–47
Evidenssin hankkiminen	48–60
Myöhemmät tapahtumat	61
Muu informaatio	62
Sovellettavien kriteerien kuvaaminen	63
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen	64–66
Varmennusraportin laatiminen	67–71
Vakiomuotoiset ja mukautetut johtopäätökset	72–77
Muut kommunikointivelvoitteet	78
Dokumentointi	79–83
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Johdanto	A1
Tavoitteet	A2
Määritelmät	A3–A20
Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti	A21–A29
Eettiset vaatimukset	A30–A34
Hyväksyminen ja jatkaminen	A35–A59
Laadunhallinta	A60–A75
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta	A76–A85

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen A86–A108
Evidenssin hankkiminen A109–A140
Myöhemmät tapahtumat A141–A142
Muu informaatio A143
Sovellettavien kriteerien kuvaaminen A144–A146
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen A147–A158
Varmennusraportin laatiminen A159–A188
Vakiomuotoiset ja mukautetut johtopäätökset A189–A192
Muut kommunikointivelvoitteet A193–A199
Dokumentointi A200–A207
Liite: Roolit ja velvollisuudet

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) käsitellään muita varmennustoimeksiantoja kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta, joita käsitellään tilintarkastusstandardeissa (ISA) ja yleisluonteisen tarkastuksen standardeissa (ISRE). (Viittaus: kappaleet A21–A22)

2. Varmennustoimeksiantoihin kuuluvat sekä tiedon varmentamistoimeksiannot, joissa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella, että suorat toimeksiannot, joissa toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Tämä standardi sisältää vaatimukset sekä soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen erityisesti kohtuullisen varmuuden antavia ja rajoitetun varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja varten. Tätä standardia voidaan soveltaa myös kohtuullisen varmuuden antaviin ja rajoitetun varmuuden antaviin suoriin toimeksiantoihin toimeksiannon olosuhteiden edellyttämällä tavalla mukautettuna ja täydennettynä.

3. Tämän standardin lähtökohtana on, että:

   (a) toimeksiantotiimin jäsenet ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja (toimeksiannoissa, joissa tällainen on valittu) noudattavat International Ethics Standards Boardin (IESBA) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyviä varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia taikka muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia; ja (viittaus: kappaleet A30–A34)

   (b) toimeksiannon suorittaja toimii tilintarkastusyhteisössä, joka noudattaa ISQM 1:tä[1] tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisön laadunhallintajärjestelmään liittyviä velvollisuuksia ja ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. (Viittaus: kappaleet A61–A66)

4. Varmennustoimeksiantoja suorittavien tilintarkastusyhteisöjen laadunhallinnan sekä eettisten periaatteiden, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, noudattamisen tunnustetaan laajasti olevan yleisen edun mukaisia ja kuuluvan kiinteänä osana korkealaatuisiin varmennustoimeksiantoihin. Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset tuntevat tällaiset vaatimukset. Jos muu pätevä toimeksiannon suorittaja kuin ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen päättää ilmoittaa noudattavansa tätä standardia tai muita ISAE-standardeja, on tärkeää ottaa huomioon, että tämän standardin sisältämät vaatimukset kuvastavat edellisessä kappaleessa kuvattua lähtökohtaa.

Soveltamisala

5. Tämä standardi kattaa *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä* (Varmennustoimeksiantojen viitekehys) kuvatut varmennustoimeksiannot lukuun ottamatta mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta. Silloin kun tietynlaisia kohteita koskeva ISAE-standardi on relevantti tietyn toimeksiannon kohteen kannalta, sovelletaan tämän standardin lisäksi kyseistä standardia. (Viittaus: kappaleet A21–A22)

6. Kaikki suoritettavat toimeksiannot eivät ole varmennustoimeksiantoja. Muita usein suoritettavia toimeksiantoja, jotka eivät ole kappaleessa 12(a) määriteltyjä varmennustoimeksiantoja (ja joihin näin ollen ei sovelleta ISAE-standardeja), ovat:

   (a) kansainvälisten liitännäispalvelustandardien (ISRS) kattamat toimeksiannot, kuten erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevat toimeksiannot ja kokoamistoimeksiannot;[2]

   (b) veroilmoitusten laatiminen, kun ei esitetä varmennusjohtopäätöstä; ja

   (c) konsultointi- (tai neuvonta-)toimeksiannot, kuten liikkeenjohdon konsultointi ja verokonsultointi. (Viittaus: kappale A1)

---

[1] Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

[2] ISRS 4400 *Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta* ja ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot*

7. ISAE-standardien mukaisesti suoritettava varmennustoimeksianto voi olla osa laajempaa toimeksiantoa. Tällöin ISAE-standardit ovat relevantteja vain toimeksiannon varmennusosuuden kannalta.

8. Seuraavia toimeksiantoja, jotka saattavat olla kappaleessa 12(a) esitettävän kuvauksen mukaisia, ei katsota ISAE-standardien mukaisiksi varmennustoimeksiannoiksi:

   (a) toimeksiannot, joissa toimitaan todistajana oikeudenkäynnissä kirjanpitoon, tilintarkastukseen, verotukseen tai muihin seikkoihin liittyen; ja

   (b) toimeksiannot, joihin sisältyy ammatillisia lausuntoja, näkemyksiä tai sanamuotoja, joista käyttäjä saattaa saada jonkinlaista varmuutta, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

      (i) kyseiset lausunnot, näkemykset tai sanamuodot ovat koko toimeksiannon kannalta merkitykseltään vähäisiä;

      (ii) mahdollisen kirjallisen raportin käyttö on nimenomaisesti rajoitettu vain raportissa nimetyille aiotuille käyttäjille;

      (iii) nimettyjen aiottujen käyttäjien kanssa tehdyn kirjallisen sopimuksen mukaan toimeksiantoa ei ole tarkoitettu varmennustoimeksiannoksi; ja

      (iv) toimeksiantoa ei nimitetä varmennustoimeksiannoksi tilintarkastusammattilaisen raportissa.

Voimaantulo

9. Tätä standardia sovelletaan varmennustoimeksiantoihin, joista annettava varmennusraportti päivätään 15.12.2015 tai sen jälkeen.

Tavoitteet

10. Toimeksiannon suorittajan tavoitteina varmennustoimeksiantoa suoritettaessa on:

   (a) hankkia joko kohtuullinen varmuus tai rajoitettu varmuus – sen mukaan kuin on asianmukaista – siitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä;

   (b) esittää johtopäätös kohteen mittaamisen tai arvioinnin lopputuloksesta kirjallisessa raportissa, jossa on kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta ilmaiseva johtopäätös ja kuvataan johtopäätöksen perustelut; (viittaus: kappale A2) ja

   (c) muutoin kommunikoida tämän standardin ja muiden relevanttien ISAE-standardien vaatimalla tavalla.

11 Aina silloin, kun ei ole mahdollista hankkia kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta – sen mukaan kumpi on asianmukaista – eikä toimeksiannon suorittajan varmennusraportissa esitettävä varauman sisältävä johtopäätös kyseisissä olosuhteissa riitä aiotuille käyttäjille raportoimiseksi, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan jätettävä johtopäätös esittämättä tai luovuttava (tai erottava) toimeksiannosta, silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa ja muissa ISAE-standardeissa tässä esitetyssä merkityksessä, ellei muuta ilmoiteta. (Viittaus: kappale A27)

   (a) Varmennustoimeksianto – Toimeksianto, jossa sen suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon (toisin sanoen lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella). Jokainen varmennustoimeksianto luokitellaan kahdella eri perusteella: (viittaus: kappale A3)

      (i) joko kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto:

a. Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle johtopäätöksensä perustaksi. Johtopäätös esitetään muodossa, joka ilmaisee toimeksiannon suorittajan näkemyksen lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

b. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle mutta jossa tämä riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, perustaksi sellaisen johtopäätöksen esittämiselle, jossa ilmaistaan, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa, joka antaa (tai seikkoja, jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, mutta ne on suunniteltu tuottamaan varmuustaso, joka on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan mielekäs. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi. (viittaus: kappaleet A3–A7)

(ii) joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto: (viittaus: kappale A8)

a. Tiedon varmentamistoimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää toimeksiannon suorittaja varmennusraportissa. Tiedon varmentamistoimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voi olla sanamuodoiltaan sellainen, että se koskee: (viittaus: kappaleet A179, A181)

i. kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;

ii. kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai

iii. asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa.

b. Suora toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

(b) Varmennustaidot ja -tekniikat – Varmennuksen suorittajalla olevat suunnittelua, evidenssin kokoamista, evidenssin arvioimista, kommunikointia ja raportointia koskevat taidot ja tekniikat, jotka poikkeavat minkä tahansa yksittäisen varmennustoimeksiannon kohdetta tai sen arvioimista tai mittaamista koskevasta erityisasiantuntemuksesta. (Viittaus: kappale A9)

(c) Kriteerit – Kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettäviä vertailuperusteita. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä. (Viittaus: kappale A10)

(d) Toimeksiannon olosuhteet – Tietyn toimeksiannon määrittelevä laaja konteksti, johon kuuluu seuraavaa: toimeksiannon ehdot; onko kyseessä kohtuullisen varmuuden antava vai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, kohteen ominaispiirteet, mittaus- tai arviointikriteerit; aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet; vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan ja näiden toimintaympäristön relevantit ominaispiirteet; sekä muut seikat, esimerkiksi tapahtumat, liiketoimet, ehdot ja käytännöt, joilla voi olla merkittävä vaikutus toimeksiantoon.

(e) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta varmennusraportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavissa rooleissa julkisella sektorilla toimivia henkilöitä.

(f) Toimeksiantoriski – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A11–A14)

(g) Toimeksiantaja – Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa toimeksiannon suorittajalle tehtäväksi varmennustoimeksiannon suorittamisen. (Viittaus: kappale A15)

(h) Toimeksiantotiimi – Kaikki toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta toimeksiannon suorittajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

(i) Evidenssi – Informaatio, jota toimeksiannon suorittaja käyttää johtopäätöksensä tekemiseen. Evidenssi sisältää sekä relevantteihin tietojärjestelmiin sisältyvän informaation, jos sellaista on, että muun informaation. ISAE-standardeissa: (viittaus: kappaleet A147–A153)

  (i) evidenssin tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta.

  (ii) evidenssin tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta.

(j) Tilintarkastusyhteisö[3] – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja, tai yksittäisten toimeksiantoja suorittavien henkilöiden muodostama henkilöyhtiö, osakeyhtiö tai muu yhteisö. ”Tilintarkastusyhteisö” tarkoittaa relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

(k) Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen taloudellisia tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.

(l) Sisäinen tarkastus – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta.

(m) Aiotut käyttäjät – Henkilö(t) tai organisaatio(t) tai näistä koostuva(t) ryhmä(t), joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Joissakin tapauksissa saattaa olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan (Viittaus: kappaleet A16–A18, A37)

(n) Mittaaja tai arvioija – Osapuoli, joka mittaa (tai osapuolet, jotka mittaavat) kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi(vat) sitä kriteerien perusteella. Mittaajalla tai arvioijalla on kohdetta koskevaa erityisasiantuntemusta. (Viittaus: kappaleet A37, A39)

(o) Virheellisyys – Ero kohdetta koskevan tiedon ja kohteen asianmukaisen kriteerejä käyttäen tehdyn mittauksen tai kriteerien perusteella tehdyn arvioinnin tuloksen välillä. Virheellisyydet voivat olla tahallisia tai tahattomia, laadullisia tai määrällisiä, ja niihin luetaan tiedon pois jättäminen.

(p) Asiavirhe (muuhun informaatioon liittyvä) – Kohdetta koskevassa tiedossa tai varmennusraportissa esiintyvään informaatioon liittymätön muu informaatio, joka on ilmoitettu tai esitetty virheellisesti. Olennainen asiavirhe voi heikentää kohdetta koskevan tiedon sisältävän asiakirjan uskottavuutta.

(q) Muu informaatio – Informaatio (muu kuin kohdetta koskeva tieto ja siitä annettava varmennusraportti), joka sisältyy kohdetta koskevan tiedon ja siitä annettavan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan joko säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella.

---

[3] [Suomenkielisessä tekstissä on englanninkielisen termin ”firm” vastineena käytetty johdonmukaisesti ”tilintarkastusyhteisö”. Määritelmän mukaan kyseessä voi olla myös muu toimeksiantoja suorittava yhteisö.]

(r) Toimeksiannon suorittaja – Toimeksiannon suorittava(t) henkilö(t) (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö). Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”toimeksiannon suorittaja”. (Viittaus: kappale A37)

(s) Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin varmennuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä toimeksiannon suorittaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija (joka on toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri tai ammattihenkilö) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.

(t) Ammatillinen harkinta – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja etiikkaa koskevien standardien puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa.

(u) Ammatillinen skeptisyys – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä mahdollisesta virheellisyydestä, sekä evidenssin kriittinen arvioiminen.

(v) Vastuussa oleva osapuoli – Osapuoli, joka on (tai osapuolet, jotka ovat) vastuussa kohteesta. (Viittaus: kappale A37)

(w) Olennaisen virheellisyyden riski – Riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen ennen toimeksiantoa.

(x) Kohdetta koskeva tieto – Tulos, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ts. informaatio, joka syntyy sovellettaessa kriteerejä kohteeseen. (Viittaus: kappale A19)

(y) Kohde – Ilmiö, jota mitataan tai arvioidaan soveltamalla kriteerejä.

13. Tässä standardissa ja muissa ISAE-standardeissa viittaukset ”asiaankuuluvaan osapuoleen (tai asiaankuuluviin osapuoliin)” tulee tästä eteenpäin lukea viittauksina ”vastuussa olevaan osapuoleen, mittaajaan tai arvioijaan tai toimeksiantajaan sen mukaan kuin on asianmukaista”. (Viittaus: kappaleet A20, A37)

Vaatimukset

Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti

Toimeksiannon kannalta relevanttien standardien noudattaminen

14. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tätä standardia ja mahdollisia toimeksiannon kannalta relevantteja ISAE-standardeja, jotka koskevat tietynlaisia kohteita.

15. Toimeksiannon suorittaja ei saa ilmoittaa noudattaneensa tätä standardia tai muuta ISAE-standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin tai toimeksiannon kannalta relevantin muun ISAE-standardin vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A21–A22, A171)

ISAE-standardin teksti

16. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys ISAE-standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A23–A28)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

17. Toimeksiannon suorittajan on seuraava kappale huomioon ottaen noudatettava tämän standardin ja relevantin tietynlaisia kohteita koskevan ISAE-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos tietty vaatimus ei ole kyseisen toimeksiannon olosuhteis-

sa relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto täyty. Vaatimukset, jotka koskevat vain rajoitetun varmuuden antavia tai vain kohtuullisen varmuuden antavia varmennustoimeksiantoja, on esitetty sarakemuodossa siten, että kappaleen numeron jälkeen seuraa ”R” (rajoitettu varmuus) tai ”K” (kohtuullinen varmuus). (Viittaus: kappale A29)

18. Poikkeuksellisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi harkita tarpeelliseksi poiketa jostakin ISAE-standardin relevantista vaatimuksesta. Tällaisessa tilanteessa hänen on suoritettava vaihtoehtoisia toimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajalle odotetaan syntyvän tarvetta poiketa relevantista vaatimuksesta vain silloin, kun vaatimus koskee tietyn toimenpiteen suorittamista ja kyseinen toimenpide ei olisi toimeksiannon olosuhteissa tehokas vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.

Tavoitteen saavuttamatta jääminen

19. Jos tämän standardin tai relevantin tietynlaisia kohteita koskevan standardin jotakin tavoitetta ei pystytä saavuttamaan, toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttääkö tämä, että hänen täytyy mukauttaa johtopäätöksensä tai luopua toimeksiannosta (silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista). Relevanttiin ISAE-standardiin sisältyvän tavoitteen saavuttamatta jääminen on merkittävä seikka, joka on dokumentoitava tämän standardin kappaleen 79 mukaisesti.

Eettiset vaatimukset

20. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia. (Viittaus: kappaleet A30–A34, A60)

Hyväksyminen ja jatkaminen

21. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että tilintarkastusyhteisö on noudattanut asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, ja todettava, että näitä koskevat johtopäätökset ovat asianmukaisia.

22. Toimeksiannon suorittajan on hyväksyttävä varmennustoimeksianto tai jatkettava sitä vain, kun: (viittaus: kappaleet A30–A34)

    (a) hänellä ei ole mitään syytä uskoa, etteivät relevantit eettiset vaatimukset, riippumattomuus mukaan lukien, täyttyisi;

    (b) hän on varmistunut siitä, että toimeksiantoa suorittavilla henkilöillä yhdessä on toimeksiannon suorittamiseksi asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa (ks. myös kappale 32); ja

    (c) perusteesta, jolla toimeksianto suoritetaan, on sovittu:

        (i) toteamalla, että varmennustoimeksiannon edellytykset täyttyvät (ks. myös kappaleet 24–26); ja

        (ii) vahvistamalla, että toimeksiannon suorittajalla ja toimeksiantajalla on sama käsitys toimeksiannon ehdoista, toimeksiannon suorittajan raportointivelvoitteet mukaan lukien.

23. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa informaatiota, joka olisi mahdollisesti saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään toimeksiannosta, jos kyseinen informaatio olisi ollut tilintarkastusyhteisön tiedossa ennen asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista, hänen on viipymättä välitettävä kyseinen informaatio tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö pystyvät ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin.

Varmennustoimeksiannon edellytykset

24. Sen toteamiseksi, täyttyvätkö varmennustoimeksiannon edellytykset, toimeksiannon suorittajan on toimeksiannon olosuhteiden alustavan tuntemuksen ja asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa käymänsä keskustelun perusteella ratkaistava: (viittaus: kappaleet A35–A36)

    (a) ovatko asiaankuuluvien osapuolten roolit ja velvollisuudet soveltuvia kyseisissä olosuhteissa; ja (viittaus: kappaleet A37–A39)

(b) onko toimeksiannolla kaikki seuraavat ominaispiirteet:

(i) kohde on asianmukainen; (viittaus: kappaleet A40–A44)

(ii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa, ovat soveltuvia toimeksiannon olosuhteissa, mukaan lukien, että niillä on seuraavat ominaispiirteet: (viittaus: kappaleet A45–A50)

a. relevanssi.

b. täydellisyys.

c. luotettavuus.

d. puolueettomuus.

e. ymmärrettävyys.

(iii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa, ovat aiottujen käyttäjien saatavilla; (viittaus: kappaleet A51–A52)

(iv) toimeksiannon suorittaja odottaa pystyvänsä hankkimaan tarvittavan evidenssin johtopäätöksensä tueksi; (viittaus: kappaleet A53–A55)

(v) toimeksiannon suorittajan johtopäätös, joka esitetään joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa, sisältyy kirjalliseen raporttiin; ja

(vi) perusteltu tarkoitus, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa myös, että toimeksiannon suorittaja pystyy hankkimaan mielekkään varmuustason. (Viittaus: kappale A56)

25. Jos varmennustoimeksiannon edellytykset eivät täyty, toimeksiannon suorittajan on keskusteltava asiasta toimeksiantajan kanssa. Jos ei ole mahdollista tehdä muutoksia edellytysten täyttymiseksi, toimeksiantoa ei saa hyväksyä varmennustoimeksiantona, ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita tätä. Tällaisissa olosuhteissa suoritettu toimeksianto ei kuitenkaan ole ISAE-standardien mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää varmennusraporttiin mitään mainintaa siitä, että toimeksianto olisi suoritettu tämän standardin tai joidenkin muiden ISAE-standardien mukaisesti.

Laajuutta koskeva rajoitus ennen toimeksiannon hyväksymistä

26. Jos toimeksiantaja asettaa ehdotettavan varmennustoimeksiannon ehdoissa toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle sellaisen rajoituksen, että toimeksiannon suorittaja uskoo rajoituksen johdosta jättävänsä esittämättä johtopäätöksen kohdetta koskevasta tiedosta, hän ei saa hyväksyä tällaista toimeksiantoa varmennustoimeksiantona, ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita tätä. (Viittaus: kappale A156(c))

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

27. Toimeksiannon suorittajan on sovittava toimeksiannon ehdoista toimeksiantajan kanssa. Toimeksiannon sovitut ehdot on esitettävä riittävän yksityiskohtaisesti toimeksiantokirjeessä tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa, kirjallisessa vahvistuksessa taikka säädöksessä tai määräyksessä. (Viittaus: kappaleet A57–A58)

28. Jatkuvissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet toimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko toimeksiantajaa tarpeellista muistuttaa toimeksiannon voimassaolevista ehdoista.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

29. Toimeksiannon suorittaja ei saa suostua toimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole kohtuullista perustetta. Jos tällainen muutos tehdään, hän ei saa jättää ottamatta huomioon ennen muutosta hankittua evidenssiä. (Viittaus: kappale A59)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty varmennusraportti

30. Joissakin tapauksissa varmennusraportin esittämistavasta tai sanamuodoista määrätään asianomaisen maan tai asianomaisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava,

    (a) voisivatko aiotut käyttäjät ymmärtää varmennusjohtopäätöksen väärin; ja jos voisivat, niin

    (b) voidaanko varmennusraporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

    Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei varmennusraporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä toimeksiantoa, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole ISAE-standardien mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää varmennusraporttiin mitään mainintaa siitä, että toimeksianto olisi suoritettu tämän standardin tai joidenkin muiden ISAE-standardien mukaisesti (ks. myös kappale 71).

Laadunhallinta

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ominaispiirteet

31. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on täytettävä seuraavat vaatimukset:

    (a) hänen on toimittava tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQM 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1; (viittaus: kappaleet A60–A66)

Toimeksiannossa käytettävät resurssit

    (b) hänen on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi ottaen huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat sekä toimeksiannon aikana mahdollisesti esiin tulevat muutokset;

    (c) hänellä on oltava varmennustaitoja ja -tekniikkoja koskeva pätevyys, joka on kehittynyt laajan koulutuksen ja käytännön soveltamisen kautta; ja (viittaus: kappale A60)

    (d) hänellä on oltava kohdetta sekä sen mittaamista tai arviointia koskeva riittävä pätevyys pystyäkseen ottamaan vastuun varmennusjohtopäätöksestä. (Viittaus: kappaleet A67–A68)

32. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on: (viittaus: kappale A69)

    (a) varmistuttava siitä, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on tarvittava pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa: (viittaus: kappaleet A70–A71)

        (i) toimeksiannon suorittamiseksi relevanttien standardien sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaisesti; ja

        (ii) sen mahdollistamiseksi, että annetaan olosuhteisiin nähden asianmukainen varmennusraportti.

    (b) varmistuttava siitä, että toimeksiannon suorittaja pystyy osallistumaan riittävässä määrin seuraavien osapuolten työhön:

        (i) hänen käyttämänsä erityisasiantuntija silloin, kun tämän työtä käytetään; ja (viittaus: kappaleet A70–A71)

        (ii) toimeksiantotiimiin kuulumaton toinen toimeksiantojen suorittaja silloin, kun käytetään tämän tekemää varmennustyötä, (viittaus: kappaleet A72–A73)

    pystyäkseen ottamaan vastuun kohdetta koskevasta tiedosta tehtävästä varmennusjohtopäätöksestä.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet

33. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu toimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan. Tähän kuuluu vastuu seuraavista:

    (a) varmistuminen siitä, että on noudatettu asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja;

    (b) toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen (mukaan lukien toimeksiantotiimin jäsenten asianmukainen ohjaus ja valvonta) ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;

    (c) tehdyn työn läpikäynti tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti sekä toimeksiantoa koskevan dokumentaation läpikäynti varmennusraportin antamispäivään mennessä; (viittaus: kappale A74)

    (d) toimeksiantoa koskevan asianmukaisen dokumentaation ylläpito evidenssinä siitä, että toimeksiannon suorittajan tavoitteet on saavutettu ja että toimeksianto on suoritettu relevanttien ISAE-standardien sekä relevanttien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

    (e) toimeksiantotiimin tekemä asianmukainen konsultointi vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa.

34. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko toimeksiannon ajan tarpeen mukaan havainnoimalla ja tiedusteluja tekemällä pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi toimeksiantotiimin jäsenten rikkoneen relevantteja eettisiä vaatimuksia. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän välityksellä tai muutoin seikkoja, jotka viittaavat siihen, että toimeksiantotiimin jäsenet ovat rikkoneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, hänen on päätettävä asianmukaisista toimenpiteistä konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä.

35. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava huomioon tilintarkastusyhteisön ja soveltuvissa tapauksissa muiden samaan ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen viestimä seuranta- ja korjaamisprosessista saatava informaatio sekä harkittava, voiko informaatio vaikuttaa varmennustoimeksiantoon.

Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti

36. Sellaisissa toimeksiannoissa, joissa ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa toimeksiannon aikana esiin tulevista merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja oltava päiväämättä varmennusraporttia aikaisemmalle päivälle kuin jona laadun läpikäynti on saatettu loppuun.[4]

Ammatillinen skeptisyys, ammatillinen harkinta sekä varmennustaidot ja -tekniikat

37. Toimeksianto on suunniteltava ja suoritettava noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A76–A80)

38. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa varmennustoimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan, mukaan lukien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen. (Viittaus: kappaleet A81–A85)

39. Toimeksiannon suorittajan on sovellettava varmennustaitoja ja -tekniikkoja osana iteratiivista, systemaattista toimeksiantoprosessia.

[4] ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Suunnittelu

40. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava toimeksianto siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti, mihin kuuluu, että määritetään toimeksiannon kattama alue sekä toimeksiannon ajoitus ja ohjaus ja päätetään toimeksiannon suorittajan tavoitteen saavuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. (Viittaus: kappaleet A86–A89)

41. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, ovatko kriteerit soveltuvia toimeksiannon olosuhteissa, mukaan lukien, että niillä on kappaleessa 24(b)(ii) mainitut ominaispiirteet.

42. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että yksi tai useampi varmennustoimeksiannon edellytyksistä ei toteudu, toimeksiannon suorittajan on keskusteltava asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa ja ratkaistava:

    (a) onko asia mahdollista ratkaista toimeksiannon suorittajaa tyydyttävällä tavalla;

    (b) onko toimeksiannon jatkaminen asianmukaista; ja

    (c) kommunikoidaanko asiasta varmennusraportissa, ja jos kommunikoidaan, niin miten se tehdään.

43. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että jotkin tai kaikki sovellettavat kriteerit ovat soveltumattomia tai että kohde kokonaisuudessaan tai osittain ei ole asianmukainen varmennustoimeksiantoa ajatellen, toimeksiannon suorittajan on harkittava luopumista toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. Jos hän jatkaa toimeksiantoa, hänen on esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista. (Viittaus: kappaleet A90–A91)

Olennaisuus

44. Toimeksiannon suorittajan on otettava olennaisuus huomioon: (viittaus: kappaleet A92–A100)

    (a) varmennustoimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan, myös päättäessään toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; ja

    (b) arvioidessaan, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä.

Käsityksen muodostaminen kohteesta sekä muista toimeksiannon olosuhteista

45. Toimeksiannon suorittajan on osoitettava asiaankuuluvalle osapuolelle (tai asiaankuuluville osapuolille) tiedusteluja, jotka koskevat sitä,

    (a) onko näiden tiedossa kohdetta koskevaan tietoon vaikuttavaa toteutunutta, epäiltyä tai väitettyä tahallista virheellisyyttä taikka säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä; (viittaus: kappaleet A101–A102)

    (b) onko vastuussa olevalla osapuolella sisäinen tarkastus, ja jos on, tehtävä lisätiedusteluja muodostaakseen käsityksen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja sen keskeisistä kohdetta koskevaan tietoon liittyvistä havainnoista; ja

    (c) onko vastuussa oleva osapuoli käyttänyt erityisasiantuntijoita kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa.

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
46R. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava riittävä käsitys kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista: (a) pystyäkseen yksilöimään alueet, joilla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen; ja (b) saadakseen näin perustan toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle kappaleessa 46R(a) yksilöityihin alueisiin vastaamiseksi ja rajoitetun varmuuden hankkimiseksi johtopäätöksensä tueksi. (Viittaus: kappaleet A101–A105, A108)	46K. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava riittävä käsitys kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista: (a) pystyäkseen yksilöimään ja arvioimaan kohdetta koskevan tiedon olennaisen virheellisyyden riskit; ja (b) saadakseen näin perustan toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi johtopäätöksensä tueksi. (Viittaus: kappaleet A101–A104, A108)
47R. Muodostaessaan kappaleen 46R mukaisesti käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon kohdetta koskevan tiedon tuottamisessa käytetty prosessi. (Viittaus: kappale A107)	47K. Muodostaessaan kappaleen 46K mukaisesti käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys toimeksiannon kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta, joka kohdistuu kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen. Tähän kuuluu toimeksiannon kannalta relevanttien kontrollien rakenteen arvioiminen ja sen määrittäminen, onko ne otettu käyttöön, suorittamalla kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa oleville henkilöille osoitettavien tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappale A106)

Evidenssin hankkiminen

Riskien huomioon ottaminen ja niihin vastaaminen

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
48R. Toimeksiannon suorittajan on muodostamansa käsityksen (ks. kappale 46R) perusteella: (viittaus: kappaleet A109–A113) (a) tunnistettava alueet, joilla kohdetta koskevan tiedon virheellisyys on todennäköinen; ja (b) suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet, jotka kohdistuvat kappaleessa 48R(a) tunnistettuihin alueisiin ja joiden avulla hankitaan rajoitettu varmuus hänen johtopäätöksensä tueksi.	48K. Muodostamansa käsityksen (ks. kappale 46K) perusteella toimeksiannon suorittajan on (viittaus: kappaleet A109–A111) (a) tunnistettava ja arvioitava kohdetta koskevan tiedon olennaisen virheellisyyden riskit; ja (b) suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi johtopäätöksensä tueksi. Mahdollisten muiden, toimeksiannon olosuhteissa asianmukaisten, kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvien toimenpiteiden lisäksi toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on kuuluttava, että hän hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvien relevanttien kontrollien tehokkuudesta, kun: (i) toimeksiannon suorittajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä perustuu oletukseen, että kontrollit toimivat tehokkaasti, tai (ii) muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.
Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä 49R. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikkoja, joiden johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, hänen on suunniteltava ja suoritettava lisätoimenpiteitä hankkiakseen lisää evidenssiä, kunnes hänen on mahdollista: (viittaus: kappaleet A113–A118) (a) tehdä johtopäätös, ettei kohdetta koskeva tieto todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen; tai (b) todeta, että kohdetta koskeva tieto on kyseisen seikan (tai seikkojen) johdosta olennaisesti virheellinen.	Riskienarvioinnin tarkistaminen kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa 49K. Toimeksiannon suorittajan arvio kohdetta koskevassa tiedossa olevan olennaisen virheellisyyden riskeistä saattaa muuttua toimeksiannon aikana, kun saadaan lisää evidenssiä. Silloin kun toimeksiannon suorittaja saa evidenssiä, joka on ristiriidassa olennaisen virheellisyyden riskiä koskeneen alkuperäisen arvion perustana olleen evidenssin kanssa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja toimenpiteitä vastaavasti. (viittaus: kappale A113)

50. Toimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon evidenssinä käytettävän informaation relevanssi ja luotettavuus. Jos:

    (a) yhdestä lähteestä hankittu evidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa; tai

    (b) toimeksiannon suorittajalla on epäilyjä evidenssinä käytettävän informaation luotettavuudesta,

    hänen on ratkaistava, mitä muutoksia tai lisäyksiä toimenpiteisiin tarvitaan asian ratkaisemiseksi, ja hänen on arvioitava kyseisen seikan mahdollisia vaikutuksia toimeksiantoon liittyviin muihin näkökohtiin.

51. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiannon aikana havaitut korjaamattomat virheellisyydet selvästi vähäpätöisiä lukuun ottamatta. (Viittaus: kappaleet A119–A120)

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ

52. Kun hyödynnetään toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, toimeksiannon suorittajan on myös: (viittaus: kappaleet A121–A125)

    (a) arvioitava, onko hänen käyttämällään erityisasiantuntijalla toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus. Kun kyseessä on toimeksiannon suorittajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija, objektiivisuuden arviointiin on kuuluttava tiedusteluja intresseistä ja suhteista, joista voi aiheutua kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantava uhka; (viittaus: kappaleet A126–A129)

    (b) muodostettava riittävä käsitys käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta; (viittaus: kappaleet A130–A131)

    (c) sovittava käyttämänsä erityisasiantuntijan kanssa tämän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; ja (viittaus: kappaleet A132–A133)

    (d) arvioitava käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin. (Viittaus: kappaleet A134–A135)

Toisen toimeksiantojen suorittajan taikka vastuussa olevan osapuolen tai mittaajan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan taikka sisäisen tarkastajan tekemä työ (viittaus: kappale A136)

53. Kun käytetään toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä, toimeksiannon suorittajan on arvioitava, soveltuuko kyseinen työ hänen tarkoituksiinsa.

54. Jos evidenssinä käytettävä informaatio on laadittu hyödyntäen vastuussa olevan osapuolen tai mittaajan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, toimeksiannon suorittajan on, ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin:

    (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus;

    (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä; ja

    (c) arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus evidenssiksi.

55. Jos toimeksiannon suorittaja suunnittelee käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, hänen on arvioitava seuraavia seikkoja:

    (a) missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta;

    (b) sisäisen tarkastuksen pätevyystaso;

    (c) sovelletaanko sisäisessä tarkastuksessa järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunhallinta mukaan luettuna; ja

    (d) soveltuuko sisäisen tarkastuksen tekemä työ toimeksiannon tarkoituksiin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

56. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä asiaankuuluvalta osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) kirjallinen vahvistusilmoitus:

    (a) siitä, että tämä on antanut toimeksiannon suorittajalle kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia; (viittaus: kappaleet A54–A55 ja A137–A139)

    (b) jossa tämä vahvistaa kohteen mittaamisen tai arvioimisen tapahtuneen sovellettavia kriteerejä käyttäen, mukaan lukien, että kaikki relevantit seikat kuvastuvat kohdetta koskevassa tiedossa.

57. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi on tarpeellista hankkia yksi tai useampi muu vahvistusilmoitus kohdetta koskevan tiedon kannalta relevantin muun evidenssin tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistusilmoituksia.

58. Kun kirjalliset vahvistusilmoitukset liittyvät seikkoihin, jotka ovat kohdetta koskevan tiedon kannalta olennaisia, toimeksiannon suorittajan on:

    (a) arvioitava, ovatko ne kohtuullisia ja yhdenmukaisia muun hankitun evidenssin, mukaan lukien muut vahvistusilmoitukset (suulliset tai kirjalliset), kanssa; ja

    (b) harkittava, voidaanko vahvistusilmoituksia antaneiden osapuolten odottaa olevan hyvin perehtyneitä kyseisiin asioihin.

59. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä varmennusraportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen.

Pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei anneta tai ne eivät ole luotettavia

60. Jos yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta ei anneta tai jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että on riittävä syy epäillä kirjallisten vahvistusilmoitusten antajien pätevyyttä, rehellisyyttä, eettisiä arvoja tai huolellisuutta tai epäillä, että kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät muutoin ole luotettavia, hänen on: (viittaus: kappale A140)

    (a) keskusteltava asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa;

    (b) arvioitava uudelleen niiden osapuolten rehellisyys, joilta vahvistusilmoituksia on pyydetty tai saatu, sekä arvioitava vaikutus, joka tällä mahdollisesti on vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä evidenssin luotettavuuteen; ja

    (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä mahdollisesti on varmennusraportissa esitettävään johtopäätökseen.

Myöhemmät tapahtumat

61. Silloin kun se on toimeksiannon kannalta relevanttia, toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon varmennusraportin antamispäivään mennessä toteutuneiden tapahtumien vaikutus kohdetta koskevaan tietoon ja varmennusraporttiin, ja hänen on reagoitava asianmukaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen tietoonsa tulleisiin tapahtumiin, jotka, jos ne olisivat olleet hänen tiedossaan kyseisenä päivänä, olisivat mahdollisesti johtaneet varmennusraportin muuttamiseen. Se, missä määrin myöhempiä tapahtumia otetaan huomioon, riippuu siitä, miten tällaiset tapahtumat mahdollisesti vaikuttavat kohdetta koskevaan tietoon ja toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen asianmukaisuuteen. Toimeksiannon suorittaja ei kuitenkaan ole varmennusraportin antamispäivän jälkeen velvollinen suorittamaan mitään kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A141–A142)

Muu informaatio

62. Kun kohdetta koskevan tiedon ja sitä koskevan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan sisältyy muuta informaatiota, toimeksiannon suorittajan on luettava tämä muu informaatio tunnistaakseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet kohdetta koskevaan tietoon tai varmennusraporttiin nähden, ja jos hän tätä muuta informaatiota lukiessaan: (viittaus: kappale A143)

(a) tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden kyseisen muun informaation ja kohdetta koskevan tiedon tai varmennusraportin välillä; tai

(b) hänen tietoonsa tulee tässä muussa informaatiossa oleva olennainen asiavirhe, joka ei liity kohdetta koskevassa tiedossa tai varmennusraportissa esiintyviin seikkoihin,

hänen on keskusteltava asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa ja ryhdyttävä muihin asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Sovellettavien kriteerien kuvaaminen

63. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, viitataanko sovellettaviin kriteereihin tai kuvataanko niitä kohdetta koskevassa tiedossa asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A144–A146)

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

64. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava hankitun evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus kyseinen toimeksianto huomioon ottaen ja, jos se on kyseisissä olosuhteissa tarpeellista, pyrittävä hankkimaan lisäevidenssiä. Toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon kaikki relevantti evidenssi riippumatta siitä, vaikuttaako se vahvistavan tulosta, joka on saatu mittaamalla kohde sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä sovellettavien kriteerien perusteella, vai olevan tämän kanssa ristiriidassa. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää lisäevidenssiä, hänen on arvioitava tämän vaikutuksia kappaleessa 65 tarkoitettuun johtopäätökseen. (Viittaus: kappaleet A147–A153)

65. Toimeksiannon suorittajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä. Tätä johtopäätöstä tehdessään hänen on otettava huomioon kappaleessa 64 tarkoitettu johtopäätös hankitun evidenssin tarpeellisesta määrästä ja tarkoitukseen soveltuvuudesta sekä arvionsa siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia. (Viittaus: kappaleet A119–A120 ja A154–A155)

66. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus ja hänen on, sen mukaan kuin on asianmukaista, esitettävä varauman sisältävä johtopäätös, jätettävä johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (Viittaus: kappaleet A156–A158)

Varmennusraportin laatiminen

67. Varmennusraportin on oltava kirjallinen ja sisällettävä selkeästi ilmaistu toimeksiannon suorittajan johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta. (Viittaus: kappaleet A2, A159–A161)

68. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös on erotettava selkeästi sellaisesta informaatiosta tai selostuksista, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa johtopäätökseen, mukaan lukien mahdolliset varmennusraporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat tai muita seikkoja koskevat kohdat, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, suositukset tai lisäinformaatio. Käytettävien sanamuotojen on tehtävä selväksi, ettei tiettyjä seikkoja painottavia tai muita seikkoja koskevia kohtia, havaintoja, suosituksia tai lisäinformaatiota ole tarkoitettu vähentämään johtopäätöksen merkitystä. (Viittaus: kappaleet A159–A161)

Varmennusraportin sisältö

69. Varmennusraportin on sisällettävä vähintään seuraavat perusosat:

(a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti. (Viittaus: kappale A162)

(b) vastaanottaja. (Viittaus: kappale A163)

(c) maininta tai kuvaus toimeksiannon suorittajan hankkiman varmuuden tasosta, kohdetta koskevasta tiedosta sekä asiaankuuluvissa tapauksissa kohteesta; Kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös on muotoiltu siten, että se koskee asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa, kyseinen kannanotto liitetään varmennusraporttiin tai toistetaan varmennusraportissa, tai varmennusraportissa viitataan lähteeseen, johon se sisältyy ja joka on aiottujen käyttäjien saatavilla. (Viittaus: kappale A164)

(d) sovellettavien kriteerien yksilöiminen. (Viittaus: kappale A165)

(e) soveltuvissa tapauksissa kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät siihen, että kohde mitataan sovellettavia kriteerejä käyttäen tai sitä arvioidaan sovellettavien kriteerien perusteella. (Viittaus: kappale A166)

(f) kun sovellettavat kriteerit on kehitetty tiettyä tarkoitusta varten, maininta, jolla kiinnitetään lukijoiden huomio tähän seikkaan, sillä tästä johtuen kohdetta koskeva tieto ei välttämättä sovellu muuhun tarkoitukseen. (Viittaus: kappaleet A167–A168)

(g) maininta, jossa yksilöidään vastuussa oleva osapuoli sekä mittaaja tai arvioija, jos se ei ole sama, sekä kuvataan näiden ja toimeksiannon suorittajan velvollisuudet. (Viittaus: kappale A169)

(h) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin, tai jos kohdetta koskee erityinen ISAE-standardi, kyseisen standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A170–A171)

(i) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQM 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. (Viittaus: kappale A172)

(j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuus- ja muita vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään yhtä tiukkoja kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä on yksilöitävä sovellettavat ammatilliset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset. (Viittaus: kappale A173)

(k) informatiivinen yhteenveto toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi tehdystä työstä. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on välttämätöntä johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tehtyä työtä koskevassa yhteenvedossa on mainittava, että:

  (i) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannosta suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia; ja

  (ii) tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuuden taso on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. (Viittaus: kappaleet A6, A174–A178)

(l) toimeksiannon suorittajan johtopäätös: (Viittaus: kappaleet A2, A179–A181)

  (i) Silloin kun se on asianmukaista, johtopäätöksen yhteydessä on annettava aiotuille käyttäjille tieto siitä, missä asiayhteydessä toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä pitää lukea. (Viittaus: kappale A180)

  (ii) Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava positiivisessa muodossa. (Viittaus: kappale A179)

  (iii) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappale A181)

  (iv) Kohdissa (ii) tai (iii) tarkoitettu johtopäätös on muotoiltava käyttäen toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen asianmukaisia nimityksiä kohteesta ja sovellettavista kriteereistä, ja se on muotoiltava siten, että se koskee: (Viittaus: kappale A182)

a. kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;

b. kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai

c. asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa;

(v) kun toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen, varmennusraporttiin on sisällyttävä:

a. osio, jossa kuvataan mukauttamiseen johtanutta seikkaa (tai seikkoja); ja

b. osio, joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun johtopäätöksen. (Viittaus: kappale A183).

(m) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus. (Viittaus: kappale A184)

(n) varmennusraportin antamispäivä. Varmennusraporttia ei saa päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona:

(i) toimeksiannon suorittaja on hankkinut johtopäätöksensä perustana olevan evidenssin, mukaan lukien evidenssi siitä, että ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun kohdetta koskevasta tiedosta; ja

(ii) toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis, silloin, kun ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti. (Viittaus: kappale A185)

(o) maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla toimeksiannon suorittaja toimii.

Viittaaminen toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan varmennusraportissa

70. Jos toimeksiannon suorittaja viittaa käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön varmennusraportissa, raportin sanamuoto ei saa antaa sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta esitettävästä johtopäätöksestä. (Viittaus: kappaleet A186–A188)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty varmennusraportti

71. Jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan toimeksiannon suorittajaa käyttämään varmennusraportissa tiettyä esittämistapaa tai tiettyjä sanamuotoja, varmennusraportissa saadaan viitata tähän standardiin vain, jos raportti sisältää vähintään kaikki kappaleessa 69 mainitut perusosat.

Vakiomuotoiset ja mukautetut johtopäätökset

72. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakiomuotoinen johtopäätös, kun hän:

(a) kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toteaa, että kohdetta koskeva tieto on kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti; tai

(b) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toteaa, ettei hänen tietoonsa ole suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

73. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi:

(a) kiinnittää aiottujen käyttäjien huomiota kohdetta koskevassa tiedossa esitettävään seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen aiottujen käyttäjien kohdetta koskevasta tiedosta saaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale); tai

(b) kommunikoida seikasta, jota ei ole esitetty kohdetta koskevassa tiedossa ja joka hänen harkintansa mukaan on relevantti aiottujen käyttäjien toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista saaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale),

eikä säädös tai määräys tätä estä, toimeksiannon suorittajan on tehtävä tämä varmennusraporttiin sisältyvässä asianmukaisesti otsikoidussa kappaleessa, jossa selkeästi mainitaan, ettei hänen johtopäätöstään ole mukautettu kyseisen seikan osalta.

Kun on kysymys tiettyä seikkaa painottavasta kappaleesta, tällaisessa kappaleessa saadaan viitata vain informaatioon, joka on esitetty kohdetta koskevassa tiedossa.

74. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä mukautettu johtopäätös seuraavissa olosuhteissa:

(a) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan työn laajuutta on rajoitettu ja tällä voisi olla olennainen vaikutus (ks. kappale 66). Tällaisissa tapauksissa hänen on esitettävä varauman sisältävä johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä.

(b) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tällaisissa tapauksissa hänen on esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös. (Viittaus: kappale A191)

75. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä varauman sisältävä johtopäätös, kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan jonkin seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset eivät ole niin olennaisia ja laajalle ulottuvia, että olisi esitettävä kielteinen johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä. Varauman sisältävä johtopäätös on ilmaistava siten, että se esitetään ”lukuun ottamatta” sen seikan, johon mukautus liittyy, vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia. (Viittaus: kappaleet A189–A190)

76. Jos toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi mutta hänen tiedossaan on myös seikka (tai seikkoja), jo(i)sta johtuen kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, hänen on sisällytettävä varmennusraporttiin selkeä kuvaus sekä työn laajuutta koskevasta rajoituksesta että seikasta (tai seikoista), jo(i)sta johtuen kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen.

77. Kun asiaankuuluvan osapuolen esittämässä kannanotossa todetaan ja asianmukaisesti kuvataan, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on joko:

(a) esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös muotoiltuna siten, että se koskee kohdetta ja sovellettavia kriteerejä; tai

(b) jos toimeksiannon ehdoissa nimenomaisesti edellytetään johtopäätöksen muotoilemista siten, että se koskee asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa, toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakiomuotoinen johtopäätös mutta sisällytettävä varmennusraporttiin tiettyä seikkaa painottava kappale ja viitattava siinä asiaankuuluvan osapuolen esittämään kannanottoon, jossa todetaan ja asianmukaisesti kuvataan, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappale A192)

Muut kommunikointivelvoitteet

78. Toimeksiannon suorittajan on harkittava, onko toimeksiannon ehtojen ja toimeksiannon muiden olosuhteiden mukaan hänen tietoonsa tullut mitään seikkaa, josta pitäisi kommunikoida vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan, toimeksiantajan, hallintoelinten tai muiden tahojen kanssa. (Viittaus: kappaleet A193–A199)

Dokumentointi

79. Toimeksiannon suorittajan on laadittava oikea-aikaisesti toimeksiantoa koskeva dokumentaatio, johon sisältyy tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa, varmennusraportin perustana olevaa tietoa, niin että kokenut toimeksiantojen suorittaja, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen: (viittaus: kappaleet A200–A204)

(a) relevanttien ISAE-standardien sekä sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;

(b) suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä; ja

(c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

80. Jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa informaatiota, joka on ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa, hänen on dokumentoitava, kuinka hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen.

81. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio toimeksiantokansioon ja saatettava lopullisen toimeksiantokansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen. (Viittaus: kappaleet A205–A206)

82. Sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu päätökseen, toimeksiannon suorittaja ei saa tuhota eikä poistaa minkäänlaista dokumentaatiota, ennen kuin sen säilyttämisaika on päättynyt. (Viittaus: kappale A207)

83. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi muuttaa toimeksiantoa koskevaa olemassa olevaa dokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:

    (a) erityiset syyt muutosten tai lisäysten tekemiseen; ja

    (b) milloin ne on tehty, kuka ne on tehnyt, ja kuka ne on käynyt läpi.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Johdanto (viittaus: kappale 6)

A1. Konsultointitoimeksiannossa toimeksiannon suorittaja soveltaa teknisiä taitoja, koulutusta, havaintoja, kokemusta ja asiantuntemusta. Konsultointitoimeksiannot ovat analyyttisia prosesseja, joihin tavallisesti kuuluu jonkinlaisena yhdistelmänä toimintoja, jotka liittyvät tavoitteiden asettamiseen, tietojen hankkimiseen, ongelmien tai mahdollisuuksien määrittelyyn, vaihtoehtojen arviointiin, toimenpiteitä sisältävien suositusten kehittämiseen, tulosten kommunikoimiseen sekä joskus myös toimeenpanoon ja seurantaan. Raportit (jos niitä annetaan), kirjoitetaan yleensä selostavaa (tai ”pidempää”) esittämistapaa käyttäen. Suoritettava työ on yleensä tarkoitettu vain asiakkaan käyttöön ja tämän hyödyksi. Työn luonteesta ja laajuudesta määrätään toimeksiannon suorittajan ja asiakkaan välisellä sopimuksella. Mikään sellainen palvelu, joka on varmennustoimeksiannon määritelmän mukainen, ei ole konsultointitoimeksianto, vaan se on varmennustoimeksianto.

Tavoitteet

Toimeksiannot, joissa kohdetta koskeva tieto koostuu useasta eri osa-alueesta (viittaus: kappaleet 10, 65, 69(l))

A2. Silloin kuin kohdetta koskeva tieto koostuu useasta eri osa-alueesta, kustakin osa-alueesta voidaan esittää erillinen johtopäätös. Kaikkien tällaisten erillisten johtopäätösten ei tarvitse liittyä samaan varmuustasoon. Sen sijaan kukin johtopäätös esitetään joko kohtuullisen varmuuden antavaan tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa. Kun esitetään erillisiä johtopäätöksiä, tässä standardissa esiintyvät viittaukset varmennusraporttiin sisältyvään johtopäätökseen tarkoittavat jokaista johtopäätöstä.

Määritelmät

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus rajoitetun varmuuden antavissa ja kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa (viittaus: kappale 12(a)(i))

A3. Koska hankittavan varmuuden taso on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, toimeksiannon suorittajan toimenpiteet rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Keskeisiä eroja kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa ja rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavien toimenpiteiden välillä ovat seuraavat:

    (a) Eri toimenpiteiden luonnetta evidenssin lähteenä painotetaan todennäköisesti eri tavoin toimeksiannon olosuhteista riippuen. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa tietyn rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon olo-

suhteissa asianmukaiseksi painottaa yhteisön henkilöstölle osoitettavia tiedusteluja ja analyyttisia toimenpiteitä suhteellisesti enemmän ja kontrollien testausta ja evidenssin hankkimista ulkopuolisista lähteistä suhteellisesti vähemmän – tai ei lainkaan – kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

(b) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja saattaa:

- valita vähemmän yksikköjä tutkittaviksi; tai
- suorittaa vähemmän toimenpiteitä (esim. suorittamalla vain analyyttisia toimenpiteitä olosuhteissa, joissa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaisiin sekä analyyttisia toimenpiteitä että muita toimenpiteitä).

(c) Toimeksiantoriskiin vastaamiseksi suoritettaviin analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, että muodostetaan odotusarvoja, jotka ovat riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa analyyttisia toimenpiteitä voidaan suunnitella pikemminkin kehityssuuntien, suhteiden ja suhdelukujen suuntaa koskevien odotusten tueksi kuin virheellisyyksien tunnistamiseksi sellaisella tarkkuustasolla, jota odotetaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

(d) Lisäksi, kun tunnistetaan merkittäviä vaihteluita, suhteita tai eroja, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatetaan hankkia tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tekemällä tiedusteluja ja tarkastelemalla niihin saatuja vastauksia toimeksiannon tiedossa olevien olosuhteiden valossa.

(e) Suorittaessaan analyyttisia toimenpiteitä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja voi myös esimerkiksi käyttää ylemmälle tasolle yhdistettyä tietoa, esimerkiksi kuukausitason tiedon sijaan neljännesvuosikohtaista tietoa, tai käyttää tietoa, jonka luotettavuuden tarkastamiseksi ei ole suoritettu erillisiä toimenpiteitä siinä määrin kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tehtäisiin.

Mielekäs varmuustaso (viittaus: kappaleet 12(a)(i)(b), 47R)

A4. Varmuustaso, jonka toimeksiannon suorittaja suunnittelee saavuttavansa, ei yleensä ole numeerisesti määritettävissä, ja hän ratkaisee ammatillista harkintaa käyttäen, onko varmuustaso mielekäs toimeksiannon olosuhteissa. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritetaan toimenpiteitä, jotka ovat rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaviin toimenpiteisiin mutta jotka on silti suunniteltu mielekkään varmuustason hankkimiseksi. Jotta toimeksiannon suorittajan hankkima varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että tämä lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi (ks. myös kappaleet A16–A18).

A5. Se, mikä on mielekäs varmuus rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen kirjossa, voi vaihdella lähtien varmuudesta, joka juuri ja juuri ylittää sen varmuuden, joka todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siten, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi, päättyen varmuuteen, joka juuri ja juuri alittaa kohtuullisen varmuuden. Se, mikä on mielekästä tietyssä toimeksiannossa, perustuu kyseisen vaihtelualueen sisällä tapahtuvaan harkintaan, joka riippuu toimeksiannon olosuhteista, mukaan lukien aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuina, kriteerit ja toimeksiannon kohde.

A6. Koska toimeksiannon suorittajan hankkima varmuustaso rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa vaihtelee, hänen raporttiinsa sisällytetään informatiivinen yhteenveto suoritetuista toimenpiteistä ottaen huomioon, että suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on olennaisen tärkeää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta (ks. kappaleet 69(k) ja A174–A178).

A7. Tekijöitä, jotka saattavat olla relevantteja ratkaistaessa, mikä on mielekäs varmuus tietyssä toimeksiannossa, ovat esimerkiksi seuraavat:

- kohteen ja kriteerien ominaispiirteet, ja onko olemassa kyseisen tyyppisiä kohteita koskevia relevantteja ISAE-standardeja.

- toimeksiantajalta saadut ohjeet tai muut indikaatiot siitä, minkä luonteisen varmuuden toimeksiantaja haluaa toimeksiannon suorittajan hankkivan. Esimerkiksi toimeksiannon ehdoissa voidaan määrätä tietyistä toimenpiteistä, joita toimeksiantaja pitää tarpeellisina, tai tietyistä kohdetta koskevan tiedon osa-alueista, joihin toimeksiantaja haluaisi toimeksiannon suorittajan keskittävän toimenpiteitä. Toimeksiannon suorittaja voi kuitenkin katsoa, että tarvitaan myös muita toimenpiteitä, jotta saadaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä mielekkään varmuuden hankkimiseksi.
- yleisesti hyväksytty käytäntö – jos sellaista on – kyseiseen kohdetta koskevaan tietoon tai vastaavanlaiseen tai siihen liittyvään kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvissa varmennustoimeksiannoissa.
- aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuna. Yleensä on niin, että mitä tuntuvampia seurauksia aiotuille käyttäjille aiheutuu epäasianmukaisesta johtopäätöksestä kohdetta koskevan tiedon ollessa olennaisesti virheellinen, sitä suurempi varmuus tarvitaan, jotta se olisi heille mielekäs. Joissakin tapauksissa seuraukset, joita aiotuille käyttäjille aiheutuu epäasianmukaisesta johtopäätöksestä, voivat esimerkiksi olla niin suuria, että tarvitaan kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, jotta toimeksiannon suorittaja saa hankituksi kyseisissä olosuhteissa mielekkään varmuuden.
- aiottujen käyttäjien odotus siitä, että toimeksiannon suorittaja tekee kohdetta koskevasta tiedosta rajoitetun varmuuden antavan johtopäätöksen nopeasti ja vähäisin kustannuksin.

Esimerkkejä tiedon varmentamistoimeksiannoista (viittaus: kappale 12(a)(ii)(a))

A8. Esimerkkejä toimeksiannoista, jotka voidaan suorittaa tämän standardin mukaisesti:

(a) Yritysvastuu – Yritysvastuuta koskevassa toimeksiannossa hankitaan varmuutta johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan (mittaaja tai arvioija) raportista, joka koskee yhteisön suoriutumista yritysvastuuasioissa.

(b) Säädöksen tai määräyksen noudattaminen – Säädöksen tai määräyksen noudattamista koskevassa toimeksiannossa hankitaan varmuutta toisen osapuolen (mittaaja tai arvioija) esittämästä kannanotosta, joka koskee relevantin säädöksen tai määräyksen noudattamista.

(c) Value for money – Value for money -toimeksiannossa hankitaan varmuutta toisen osapuolen (mittaaja tai arvioija) tekemästä mittauksesta tai arvioinnista, joka koskee rahalle saatavaa vastinetta.

Varmennustaidot ja -tekniikat (viittaus: kappale 12(b))

A9. Varmennustaitoihin ja -tekniikkoihin kuuluvat esimerkiksi:

- ammatillisen skeptisyyden ja ammatillisen harkinnan soveltaminen;
- varmennustoimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen, mukaan lukien evidenssin hankkiminen ja arvioiminen;
- tietojärjestelmien sekä sisäisen valvonnan roolin ja rajoitteiden ymmärtäminen;
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskejä koskevan harkinnan yhdistäminen toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen;
- toimeksiannon kannalta tarkoituksenmukaisten toimenpiteiden (joihin voi kuulua tiedusteluja, yksityiskohtaista tarkastusta, uudelleen laskentaa, uudelleen suorittamista, havainnointia, vahvistuksia ja analyyttisia toimenpiteitä) suorittaminen; ja
- järjestelmälliset dokumentointikäytännöt ja varmennusraportin kirjoittamistaidot.

Kriteerit (viittaus: kappale 12(c), liite)

A10. Soveltuvia kriteerejä edellytetään, jotta kohteen arvioiminen tai mittaaminen tapahtuisi kohtuullisen johdonmukaisesti ammatillista harkintaa käyttäen. Ilman soveltuvien kriteerien antamaa taustaa johtopäätökset ovat alttiita yksilölliselle tulkinnalle ja väärinkäsityksille. Kriteerien soveltuvuus riippuu asiayhteydestä, toisin sanoen se määritetään toimeksiannon

olosuhteet huomioon ottaen. Myös samalle kohteelle voi olla erilaisia kriteerejä, jotka tuottavat erilaisen mittaus- tai arviointituloksen. Jos kohteena on esimerkiksi asiakastyytyväisyys, yksi mittaaja tai arvioija saattaa valita yhdeksi kriteeriksi sellaisten asiakasvalitusten määrän, jotka tiedetään ratkaistun asiakasta tyydyttävällä tavalla; toinen mittaaja tai arvioija saattaa valita kriteeriksi uusintaostojen määrän alkuperäistä ostoa seuraavien kolmen kuukauden ajalta. Varmuuden taso ei vaikuta kriteerien soveltuvuuteen, toisin sanoen jos kriteerit evät sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, ne eivät sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin. Soveltuviin kriteereihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa myös esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat kriteerit.

Toimeksiantoriski (viittaus: kappale 12(f))

A11. Toimeksiantoriski ei viittaa toimeksiannon suorittajan liiketoimintariskiin eikä sisällä sitä, kuten riskiä oikeudenkäyntitappiosta, kielteisestä julkisuudesta tai muista tapahtumista, jotka toteutuvat tietyn kohdetta koskevan tiedon yhteydessä.

A12. Toimeksiantoriskiä voidaan yleensä kuvata seuraavien osatekijöiden avulla, joskaan kaikki nämä osatekijät eivät välttämättä esiinny tai ole merkittäviä kaikissa varmennustoimeksiannoissa:

(a) riskit, joihin toimeksiannon suorittaja ei pysty suoraan vaikuttamaan, jotka puolestaan koostuvat seuraavista:

(i) kohdetta koskevan tiedon alttius olennaiselle virheellisyydelle ennen kuin otetaan huomioon siihen liittyviä, asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltamia kontrolleja (ominaisriski); ja

(ii) riski siitä, ettei asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltama sisäinen valvonta estä tai havaitse ja korjaa kohdetta koskevassa tiedossa esiintyvää olennaista virheellisyyttä ajoissa (kontrolliriski); ja

(b) riski, johon toimeksiannon suorittaja pystyy suoraan vaikuttamaan, joka on riski siitä, ettei hän suorittamiensa toimenpiteiden avulla havaitse olennaista virheellisyyttä (havaitsemisriski).

A13. Toimeksiannon olosuhteet vaikuttavat siihen, missä määrin kukin näistä osatekijöistä on toimeksiannon kannalta relevantti, erityisesti:

- kohteen ja kohdetta koskevan tiedon luonne. Esimerkiksi kontrolliriskin käsitteestä voi olla enemmän hyötyä silloin, kun kohde liittyy yrityksen tuloksellisuutta koskevan tiedon tuottamiseen, kuin silloin, kun se liittyy kontrollin tehokkuutta tai jonkin fyysisen tilan olemassaoloa koskevaan tietoon.
- ollaanko suorittamassa kohtuullisen varmuuden antavaa vai rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa. Esimerkiksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mahdollisesti usein päättää hankkia evidenssiä muulla tavoin kuin testaamalla kontrolleja, jolloin kontrolliriskiä koskeva harkinta voi olla vähemmän relevanttia kuin samaan kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvassa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

Riskien tarkastelu on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia, eikä niitä voida täsmällisesti määrittää.

A14. Toimeksiantoriskin vähentäminen nollan suuruiseksi on hyvin harvoin mahdollista tai kustannustehokasta, ja sen vuoksi ”kohtuullinen varmuus” on vähemmän kuin ehdoton varmuus esimerkiksi seuraavista tekijöistä johtuen:

- otannan käyttäminen.
- sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet.
- se, että suuri osa toimeksiannon suorittajan käytettävissä olevasta evidenssistä on pikemminkin vakuuttavaa kuin täyden varmuuden antavaa.
- evidenssin kokoamiseen ja arviointiin sekä kyseisen evidenssin perusteella tehtäviin johtopäätöksiin liittyvä ammatillisen harkinnan käyttö.
- joissakin tapauksissa kohteen ominaispiirteet, kun kohdetta arvioidaan kriteerien perusteella tai mitataan kriteerejä käyttäen.

Toimeksiantaja (viittaus: kappale 12(g), liite)

A15. Toimeksiantajana voi olosuhteista riippuen olla vastuussa olevan osapuolen johto tai hallintoelimet, lainsäädäntöelin, aiotut käyttäjät, mittaaja tai arvioija tai muu kolmas osapuoli.

Aiotut käyttäjät (viittaus: kappale 12(m), liite)

A16. Joissakin tapauksissa voi olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, erityisesti silloin, kun raportti on hyvin monen henkilön saatavilla. Tällöin aiotut käyttäjät voidaan rajata keskeisiin sidosryhmiin, joilla on merkittäviä ja yhteisiä intressejä, erityisesti, jos mahdollisilla käyttäjillä on todennäköisesti hyvin erilaisia intressejä kohteen suhteen. Aiotut käyttäjät voidaan yksilöidä eri tavoin, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen välisellä sopimuksella taikka säädöksen tai määräyksen perusteella.

A17. Aiotut käyttäjät tai näiden edustajat voivat osallistua toimeksiannon vaatimusten määrittämiseen suoraan toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen (tai toimeksiantajan, jos se ei ole sama) kanssa. Kuitenkin toisten osallistumisesta riippumatta ja toisin kuin erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamista koskevassa toimeksiannossa (jossa johtopäätöksen sijaan raportoidaan toimeksiantajan ja mahdollisten kolmansien osapuolten kanssa sovittuihin toimenpiteisiin perustuvat tosiasialliset havainnot):

(a) toimeksiannon suorittaja vastaa toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevista päätöksistä; ja

(b) hänen voi olla tarpeen suorittaa lisätoimenpiteitä, jos hänen tietoonsa tulee informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi informaatiosta, jonka perusteella on päätetty suunnitelluista toimenpiteistä (ks. kappaleet A116–A118).

A18. Joissakin tapauksissa aiotut käyttäjät (esimerkiksi pankit ja sääntelytahot) vaativat tai pyytävät asiaankuuluvaa osapuolta (tai asiaankuuluvia osapuolia) järjestämään varmennustoimeksiannon tiettyä tarkoitusta varten. Kun toimeksiannoissa käytetään kriteerejä, jotka on suunniteltu tiettyyn tarkoitukseen, kappaleen 69(f) mukaan raporttiin on lisättävä maininta, jossa lukijoille huomautetaan tästä. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi mainita, että varmennusraportti on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla varmennusraportin jakelua tai käyttöä (ks. kappaleet A167–A168).

Kohdetta koskeva tieto (viittaus: kappale 12(x), liite)

A19. Joissakin tapauksissa kohdetta koskeva tieto voi olla kannanotto, jossa arvioidaan prosessin, tuloksen taikka säädösten tai määräysten noudattamisen jotakin osa-aluetta suhteessa kriteereihin. Esimerkiksi ”ABC:n sisäinen valvonta toimi XYZ-kriteerien perusteella tehokkaasti ajanjaksona ...” tai ”ABC:n hallintorakenne oli XYZ-kriteerien mukainen ajanjaksona …”.

Asiaankuuluva osapuoli (tai asiaankuuluvat osapuolet) (viittaus: kappale 13, liite)

A20. Vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan roolit voivat vaihdella (ks. kappale A37). Myös johtamis- ja hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuurillisten ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia. Tällainen vaihtelevuus tarkoittaa, ettei ISAE-standardeissa ole mahdollista täsmentää kaikkia toimeksiantoja varten henkilöä (tai henkilöitä), jo(i)lle toimeksiannon suorittaja osoittaa tiedusteluja tai jo(i)lta hän pyytää vahvistusilmoituksia tai jonka (tai joiden) kanssa hän muutoin kommunikoi kaikissa olosuhteissa. Joissakin tapauksissa, esimerkiksi kun asiaankuuluva osapuoli on (tai asiaankuuluvat osapuolet ovat) vain osa juridista yhteisöä, asianmukaisten johtoon kuuluvien henkilöiden tai hallintoelinten jäsenten, joiden kanssa kommunikoidaan, tunnistaminen edellyttää ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi, kenellä on kyseisiä seikkoja koskevat asianmukaiset velvollisuudet ja tiedot.

Varmennustoimeksiannon suorittaminen ISAE-standardien mukaisesti

Toimeksiannon kannalta relevanttien standardien noudattaminen (viittaus: kappaleet 1, 5, 15)

A21. Tämä standardi sisältää vaatimukset, joita sovelletaan varmennustoimeksiannoissa[5] (muissa kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksissa tai yleisluonteisissa tarkastuksissa), mukaan lukien tietynlaisia kohteita koskevien ISAE-standardien mukaiset toimeksiannot. Joissakin tapauksissa myös tietynlaisia kohteita koskeva ISAE-standardi on relevantti toimeksiannon kannalta. Tietynlaisia kohteita koskeva ISAE-standardi on relevantti toimeksiannon kannalta silloin, kun standardi on voimassa, sen mukainen kohde on relevantti toimeksiannon kannalta ja standardissa tarkoitetut olosuhteet vallitsevat.

A22. ISA-standardit on kirjoitettu mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksia ja ISRE-standardit kyseisen informaation yleisluonteisia tarkastuksia varten, eikä niitä sovelleta muihin varmennustoimeksiantoihin. Tämän standardin mukaisen varmennustoimeksiannon suorittajat voivat kuitenkin saada niistä ohjeistusta, joka koskee toimeksiannon suorittamisprosessia yleisesti.

ISAE-standardin teksti (viittaus: kappaleet 12, 16)

A23. ISAE-standardeissa esitetään tavoitteet, jotka toimeksiannon suorittajalla on ISAE-standardeja noudattaessaan, sekä vaatimukset, joiden tarkoituksena on mahdollistaa näiden tavoitteiden saavuttaminen. Lisäksi niihin sisältyy soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa, joka antaa taustan kyseisen ISAE-standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle, sekä määritelmiä.

A24. ISAE-standardiin sisältyvät tavoitteet antavat taustan standardin vaatimuksille, ja niiden tarkoituksena on auttaa:

(a) saamaan käsitys siitä, mitä pitää saavuttaa; ja

(b) päättämään, mitä vielä on tehtävä tavoitteiden saavuttamiseksi.

ISAE-standardin asianmukaisen noudattamisen odotetaan antavan riittävän perusteen sille, että toimeksiannon suorittaja saavuttaa tavoitteet. Koska varmennustoimeksiantojen olosuhteet kuitenkin vaihtelevat huomattavasti eikä kaikkia tällaisia olosuhteita ole mahdollista ennakoida ISAE-standardeissa, toimeksiannon suorittajan vastuulla on päättää toimenpiteistä, jotka tarvitaan relevantteihin ISAE-standardeihin sisältyvien vaatimusten täyttämiseksi ja niissä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon olosuhteissa saattaa esiintyä erityisiä seikkoja, joiden vuoksi toimeksiannon suorittajan on suoritettava relevanteissa ISAE-standardeissa vaadittavien toimenpiteiden lisäksi muita toimenpiteitä saavuttaakseen kyseisissä standardeissa asetetut tavoitteet.

A25. ISAE-standardeihin sisältyvät vaatimukset ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä”.

A26. Soveltamista koskevasta ja muusta selittävästä ohjeistuksesta saadaan tarvittaessa lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Erityisesti siinä voidaan:

(a) selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä se on tarkoitettu kattamaan; ja

(b) esittää esimerkkejä, jotka saattavat olla kyseisissä olosuhteissa relevantteja.

Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään esitetä vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää kyseisessä ISAE-standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa. Asiaankuuluvissa tapauksissa soveltamista koskevaan ja muuhun selittävään ohjeistukseen sisällytetään muita huomioon otettavia seikkoja, jotka koskevat erityisesti julkisen sektorin tarkastusorganisaatioita tai pieniä tilintarkastusyhteisöjä. Näistä muista huomioon otettavista seikoista on apua ISAE-standardeihin sisältyvien vaatimusten soveltamisessa. Ne eivät kuitenkaan rajoita tai vähennä toimeksiannon suorittajan velvollisuutta soveltaa ja noudattaa ISAE-standardiin sisältyviä vaatimuksia.

---

[5] Tämä standardi sisältää vaatimukset sekä soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen, jotka nimenomaisesti koskevat kohtuullisen varmuuden antavia ja rajoitetun varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja. Tätä standardia voidaan soveltaa myös kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa suorissa toimeksiannoissa toimeksiannon olosuhteiden edellyttämällä tavalla mukautettuna ja täydennettynä.

A27. ISAE-standardeihin sisältyy määritelmiä, jotka on tarkoitettu auttamaan standardien yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkitsemisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksissä, määräyksissä tai muutoin.

A28. Liitteet ovat osa soveltamista koskevaa ja muuta selittävää aineistoa. Liitteiden tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen ISAE-standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa tai johdannossa.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen (viittaus: kappale 17)

A29. Vaikka joitakin toimenpiteitä edellytetään vain kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, ne voivat siitä huolimatta olla asianmukaisia myös joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappaleet 3(a), 20, 22(a))

A30. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan eettiset perusperiaatteet, jotka ovat:

(a) rehellisyys;

(b) objektiivisuus;

(c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;

(d) salassapitovelvollisuus; ja

(e) ammatillinen käyttäytyminen.

Eettiset perusperiaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle.

A31. IESBAn eettisissä säännöissä annetaan käsitteellinen viitekehys, jota tilintarkastusammattilaisen on sovellettava vastatessaan perusperiaatteiden noudattamista vaarantaviin uhkiin, kuten:

(a) tunnistaessaan perusperiaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia. Uhat kuuluvat yhteen tai useampiin seuraavista ryhmistä:

(i) oman intressin uhka;

(ii) oman työn tarkastamisen uhka;

(iii) asian ajamisen uhka;

(iv) läheisyyden uhka; ja

(v) painostuksen uhka;

(b) arvioidessaan, ovatko tunnistetut uhat hyväksyttävällä tasolla; ja

(c) jos perusperiaatteiden noudattamista vaarantavat tunnistetut uhat eivät ole hyväksyttävällä tasolla, vastatessaan niihin poistamalla uhkia aiheuttavat olosuhteet, käyttämällä varotoimia uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle tai luopumalla toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

A32. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan vaatimuksia ja annetaan soveltamisohjeistusta erilaisista aiheista, kuten:

- eturistiriidat;
- asiakkuudet ja toimeksiannot;
- toiset mielipiteet;
- palkkiot ja muuntyyppiset korvaukset;
- tarjottavat edut, mukaan lukien lahjat ja vieraanvaraisuus;
- asiakasvarojen hallussapito; ja
- toimiminen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen.

A33. IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy myös *Kansainväliset riippumattomuusstandardit*. IESBAn eettisissä säännöissä määritelty riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Riippumattomuus turvaa kyvyn tehdä varmennusjohtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muutoin voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys. IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyvissä *Kansainvälisissä riippumattomuusstandardeissa* käsitellään esimerkiksi seuraavia asioita:

- palkkiot;
- lahjat ja vieraanvaraisuus;
- oikeudenkäynti tai sen uhka;
- taloudelliset intressit;
- lainat ja takaukset;
- liikesuhteet;
- perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet;
- viimeaikainen työskentely varmennusasiakkaan palveluksessa;
- toiminen varmennusasiakkaan hallituksen jäsenenä tai ylimmässä johdossa;
- työskenteleminen varmennusasiakkaan palveluksessa;
- henkilöstön pitkäaikainen yhteys varmennusasiakkaaseen;
- muiden kuin varmennuspalvelujen tuottaminen varmennusasiakkaille; ja
- raportit, joihin sisältyy käyttöä ja luovuttamista koskeva rajoitus.

A34. Ammatilliset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset, kun niissä käsitellään kaikkia kappaleissa A30–A33 tarkoitettuja seikkoja ja asetetaan velvoitteita, joilla saavutetaan IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyvien vaatimusten mukaiset varmennustoimeksiantoihin liittyvät tavoitteet.

Hyväksyminen ja jatkaminen

Toimeksiannon edellytykset (viittaus: kappale 24)

A35. Julkisen sektorin toimeksiannoissa voidaan olettaa joidenkin varmennustoimeksiannon edellytysten toteutuvan, esimerkiksi:

(a) julkisen sektorin tilintarkastusorganisaatioiden ja varmennustoimeksiantojen soveltamisalaan kuuluvien julkisen vallan yksikköjen roolien ja velvollisuuksien oletetaan olevan asianmukaisia, koska niistä yleensä säädetään laissa;

(b) julkisen sektorin tilintarkastusorganisaation pääsystä toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaan tietoon säädetään usein laissa;

(c) toimeksiannon suorittajan johtopäätös, joka on joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa, on yleensä lain mukaan sisällytettävä kirjalliseen raporttiin; ja

(d) perusteltu tarkoitus yleensä toteutuu, koska toimeksiannosta säädetään laissa.

A36. Jos kohteelle kokonaisuudessaan ei ole käytettävissä soveltuvia kriteerejä mutta toimeksiannon suorittaja pystyy yksilöimään kohteen yhden tai useamman osa-alueen, johon nämä kriteerit soveltuvat, varmennustoimeksianto voidaan kohdistaa kohteen kyseiseen osa-alueeseen sellaisenaan. Tällaisissa tapauksissa varmennusraportissa voi olla tarpeellista selventää, ettei raportti koske koko alkuperäistä kohdetta.

Roolit ja velvollisuudet (viittaus: kappaleet 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), liite)

A37. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme osapuolta: vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja ja aiotut käyttäjät. Monissa tiedon varmentamistoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli voi samalla olla myös mittaaja tai arvioija sekä toimeksiantaja. Ks. liite, jossa käsitellään kunkin edellä mainitun roolin liittymistä varmennustoimeksiantoon.

A38. Vastuussa olevan osapuolen antama hyväksyntä voi toimia evidenssinä siitä, että kohdetta koskevaan vastuuseen liittyy asianmukainen suhde. Tällainen hyväksyntä antaa myös pohjan yhteiselle käsitykselle vastuussa olevan osapuolen ja toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista. Kirjallinen hyväksyntä on asianmukaisin tapa dokumentoida vastuussa olevan osapuolen käsitys. Jos kirjallista ilmoitusta vastuun hyväksymisestä ei ole saatu, saattaa kuitenkin olla asianmukaista hyväksyä toimeksianto, jos vastuu käy ilmi muista lähteistä, kuten lainsäädännöstä tai sopimuksesta. Muissa tapauksissa voi olla olosuhteista riippuen asianmukaista kieltäytyä toimeksiannosta tai antaa kyseisistä seikoista tietoa varmennusraportissa.

A39. Mittaaja tai arvioija vastaa siitä, että kohdetta koskevalle tiedolle on kohtuullinen perusta. Se, mikä on kohtuullinen perusta, riippuu kohteen luonteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista. Joissakin tapauksissa voidaan tarvita muodollinen prosessi, johon liittyy laajoja sisäisiä kontrolleja, jotta mittaaja tai arvioija saa kohtuullisen perustan sille, ettei kohdetta koskevassa tiedossa ole olennaista virheellisyyttä. Se, että toimeksiannon suorittaja raportoi kohdetta koskevasta tiedosta, ei korvaa mittaajan tai arvioijan omia prosesseja, joilla hankitaan kohtuullinen perusta kohdetta koskevalle tiedolle.

Kohteen asianmukaisuus (viittaus: kappale 24(b)(i))

A40. Asianmukainen kohde on sellainen, joka on yksilöitävissä ja yhdenmukaisesti mitattavissa sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioitavissa sovellettavien kriteerien perusteella siten, että tämän tuloksena syntyvään kohdetta koskevaan tietoon voidaan kohdistaa toimenpiteitä, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä joko kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tueksi, sen mukaan kuin on asianmukaista.

A41. Varmuuden taso ei vaikuta kohteen asianmukaisuuteen, ts. jos kohde ei sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, se ei sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin.

A42. Eri kohteilla on erilaisia ominaispiirteitä, kuten se, missä määrin niitä koskeva tieto on laadullista tai määrällistä, objektiivista tai subjektiivista, mennyttä aikaa koskevaa tai tulevaisuuteen suuntautuvaa ja koskeeko se tiettyä ajankohtaa vai kattaako se tietyn ajanjakson. Tällaiset ominaispiirteet vaikuttavat:

(a) tarkkuuteen, jolla kohdetta on mahdollista mitata kriteerejä käyttäen tai arvioida kriteerien perusteella; ja

(b) käytettävissä olevan evidenssin vakuuttavuuteen.

A43. Tällaisten ominaispiirteiden tunnistamisesta ja niiden vaikutusten tarkastelusta on toimeksiannon suorittajalle apua kohteen asianmukaisuutta arvioitaessa ja myös varmennusraportin sisällöstä päätettäessä (ks. kappale A164).

A44. Joskus varmennustoimeksianto voi liittyä laajemman kohteen yhteen osaan. Toimeksiantojen suorittaja voi esimerkiksi saada toimeksiannon, jossa hän raportoi kestävään kehitykseen annettavan panostuksen yhdestä osa-alueesta, kuten yhteisön toteuttamista ympäristöön positiivisesti vaikuttavista ohjelmista. Kun hän tällaisissa tapauksissa ratkaisee, onko toimeksiannolla asianmukainen kohde, hänen voi olla asianmukaista harkita, täyttääkö informaatio, josta häntä pyydetään raportoimaan, todennäköisesti aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuina ja kuinka kohdetta koskeva tieto esitetään ja jaellaan, esim. onko olemassa merkittävämpiä, tulokseltaan vähemmän suotuisia ohjelmia, joista yhteisö ei raportoi.

Kriteerien soveltuvuus ja saatavuus

Kriteerien soveltuvuus (viittaus: kappale 24(b)(ii))

A45. Soveltuvilla kriteereillä on seuraavat ominaispiirteet:

(a) relevanssi: relevanttien kriteerien seurauksena syntyy kohdetta koskevaa tietoa, josta on aiotuille käyttäjille apua päätöksenteossa.

(b) täydellisyys: kriteerit ovat täydelliset, kun niiden mukaisesti tuotettavasta kohdetta koskevasta tiedosta ei jää pois relevantteja tekijöitä, joiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Täydellisiin kriteereihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet.

(c) luotettavuus: luotettavat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen yhdenmukaisen mittaamisen tai arvioimisen – joka relevanteissa tapauksissa kattaa myös esittämistavan ja esitettävät tiedot – kun eri toimeksiantojen suorittajat käyttävät niitä samankaltaisissa olosuhteissa.

(d) puolueettomuus: puolueettomien kriteerien mukaisesti tuotettava kohdetta koskeva tieto on vinoutumatonta siten kuin toimeksiannon olosuhteissa on asianmukaista.

(e) ymmärrettävyys: ymmärrettävien kriteerien mukaisesti tuotettu kohdetta koskeva tieto on aiottujen käyttäjien ymmärrettävissä.

A46. Epämääräiset kuvaukset jonkun henkilön kokemuksia koskevista odotuksista tai harkintaan perustuvista ratkaisuista eivät ole soveltuvia kriteerejä.

A47. Kriteerien soveltuvuus tiettyyn toimeksiantoon riippuu siitä, onko niillä edellä mainitut ominaispiirteet. Kunkin ominaispiirteen suhteellinen tärkeys tietyssä toimeksiannossa on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia. Lisäksi kriteerit voivat soveltua tietynlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin mutta eivät ehkä sovellu toisenlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin. Esimerkiksi viranomais- tai sääntelytahoille raportoitaessa voidaan edellyttää tietynlaisten kriteerien käyttöä, mutta kyseiset kriteerit eivät ehkä sovellu laajemmalle käyttäjäryhmälle.

A48. Kriteerit voidaan valita tai kehittää usealla eri tavalla; ne voivat olla esimerkiksi:

- säädökseen tai määräykseen perustuvia.
- avointa toimintaprosessia noudattavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia.
- sellaisen ryhmän yhdessä kehittämiä, joka ei noudata avointa toimintaprosessia.
- tieteellisissä lehdissä tai teoksissa julkaistuja.
- myyntitarkoituksessa omistukseen perustuen kehitettyjä.
- erityisesti suunniteltuja kohdetta koskevan tiedon tuottamiseksi toimeksiannon nimenomaisissa olosuhteissa.

Se, kuinka kriteerit on kehitetty, saattaa vaikuttaa työhön, jonka toimeksiannon suorittaja tekee niiden soveltuvuuden arvioimiseksi.

A49. Joskus toimeksiannossa käytettävistä kriteereistä määrätään säädöksessä tai määräyksessä. Jollei päinvastaisesta ole viitteitä, tällaisten kriteerien oletetaan olevan soveltuvia, ja niin ovat myös avointa toimintaprosessia noudattavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamat kriteerit, jos ne ovat relevantteja aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta. Tällaisia kriteerejä nimitetään yleisiksi kriteereiksi. Silloinkin, kun kohteelle on olemassa yleiset kriteerit, tietyt käyttäjät voivat sopia joidenkin muiden kriteerien käyttämisestä omia erityisiä tarkoituksiaan varten. Esimerkiksi sisäisen valvonnan tehokkuutta arvioitaessa voidaan käyttää useita erilaisia viitekehyksiä. Tietyt käyttäjät voivat kuitenkin kehittää yksityiskohtaisemman kriteeristön, joka täyttää esimerkiksi heidän vakavaraisuusvalvontaan liittyvät erityistarpeensa. Tällöin varmennusraportissa:

(a) kiinnitetään lukijoiden huomiota siihen, että kohdetta koskeva tieto on tuotettu tiettyä tarkoitusta varten kehitettyjen kriteerien mukaisesti ja ettei se sen vuoksi ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen (ks. kappale 69(f)); ja

(b) voidaan mainita, kun se on toimeksiannon olosuhteissa relevanttia, että kriteerit eivät perustu säädökseen tai määräykseen eivätkä ole avointa toimintaprosessia noudattavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia.

A50. Jos kriteerit on nimenomaisesti kehitetty kohdetta koskevan tiedon tuottamiseksi tietyissä toimeksiannon olosuhteissa, ne eivät sovellu, jos ne johtavat siihen, että kohdetta koskeva tieto tai varmennusraportti on aiottujen käyttäjien kannalta harhaan-

johtava. On toivottavaa, että aiotuilta käyttäjiltä tai toimeksiantajalta saadaan hyväksyntä sille, että erityistä tarkoitusta varten kehitetyt kriteerit soveltuvat aiottujen käyttäjien tarkoituksiin. Jos tällainen hyväksyntä puuttuu, sillä voi olla vaikutusta siihen, mitä täytyy tehdä kriteerien soveltuvuuden arvioimiseksi ja mitä tietoa kriteereistä esitetään varmennusraportissa.

Kriteerien saatavuus (viittaus: kappale 24(b)(iii))

A51. Kriteerien pitää olla aiottujen käyttäjien saatavilla, jotta näiden olisi mahdollista ymmärtää, kuinka kohde on mitattu tai arvioitu. Kriteerit tuodaan aiottujen käyttäjien saataville yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:

(a) julkaisemalla ne.

(b) sisällyttämällä ne esitettävään kohdetta koskevaan tietoon selkeällä tavalla.

(c) sisällyttämällä ne varmennusraporttiin selkeällä tavalla (ks. kappale A165).

(d) yleisen käsityksen kautta; esimerkiksi ajan mittaamisen kriteereinä ovat minuutit ja tunnit.

A52. Kriteerit voivat myös olla pelkästään aiottujen käyttäjien saatavilla; tästä esimerkkinä sopimuksen ehdot tai toimialajärjestön antamat kriteerit, jotka ovat vain kyseisellä alalla toimivien saatavilla, koska ne ovat relevantteja vain tietyn tarkoituksen kannalta. Tällaisessa tapauksessa kappaleessa 69(f) edellytetään mainintaa, jolla lukijoiden huomio kiinnitetään tähän seikkaan Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi mainita, että varmennusraportti on tarkoitettu vain tietyille käyttäjille (ks. kappaleet A167–A168).

Evidenssin saatavuus (viittaus: kappale 24(b)(iv))

Saatavilla olevan evidenssin määrä ja laatu

A53. Saatavilla olevan evidenssin määrään ja laatuun vaikuttavat:

(a) kohteen tai kohdetta koskevan tiedon ominaispiirteet. Evidenssin saatetaan esimerkiksi olettaa olevan vähemmän objektiivista, kun kohdetta koskeva tieto on tulevaisuuteen suuntautuvaa eikä mennyttä aikaa koskevaa; ja

(b) muut olosuhteet, esimerkiksi kun evidenssi, jonka kohtuudella voisi olettaa olevan olemassa, ei ole saatavilla esimerkiksi toimeksiannon suorittajan valitsemisajankohdan, yhteisössä noudatettavien asiakirjojen säilyttämisperiaatteiden, puutteellisten informaatiojärjestelmien tai vastuussa olevan osapuolen asettaman rajoituksen vuoksi.

Evidenssi on yleensä ennemminkin vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa.

Pääsy aineistoon (viittaus: kappale 56)

A54. Siitä, että asiaankuuluvalta osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) pyydetään suostumus siihen, että tämä hyväksyy ja ymmärtää velvollisuutensa järjestää toimeksiannon suorittajalle seuraavat oikeudet, voi olla toimeksiannon suorittajalle apua ratkaistaessa, onko toimeksiannolla evidenssin saatavuutta koskeva ominaispiirre:

(a) pääsy kaikkeen asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia kohdetta koskevan tiedon tuottamisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

(b) pääsy muuhun tietoon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää asiaankuuluvalta osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) toimeksiantoa varten; ja

(c) rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) palveluksessa olevien henkilöiden kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

A55. Vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan välisten suhteiden luonne voi vaikuttaa toimeksiannon suorittajan mahdollisuuteen saada pääsy aineistoihin, dokumentaatioon ja muuhun informaatioon, jota hän voi tarvita evidenssiksi saattaakseen toimeksiannon loppuun. Tällaisten suhteiden luonne voi siis olla relevantti huomioon otettava seikka ratkaistaessa, hyväksytäänkö toimeksianto vai jätetäänkö se hyväksymättä. Kappaleessa A140 esitetään esimerkkejä joistakin olosuhteista, joissa näiden suhteiden luonne voi olla ongelmallinen.

Perusteltu tarkoitus (viittaus: kappale 24(b)(vi))

A56. Seikkoihin, jotka ovat relevantteja ratkaistaessa, onko toimeksiannolla perusteltu tarkoitus, voivat kuulua seuraavat:

- kohdetta koskevan tiedon ja varmennusraportin aiotut käyttäjät (erityisesti kun kriteerit on suunniteltu erityistä tarkoitusta varten). Huomioon otettava lisäseikka on todennäköisyys, että kohdetta koskevaa tietoa ja varmennusraporttia käytetään tai jaellaan laajemmin kuin aiotuille käyttäjille.
- onko odotettavissa, että kohdetta koskevan tiedon joitakin osa-alueita jätetään varmennustoimeksiannon ulkopuolelle, ja syy niiden jättämiseen sen ulkopuolelle.
- vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan välisten suhteiden ominaispiirteet, esimerkiksi kun mittaaja tai arvioija ei ole vastuussa oleva osapuoli, suostuuko vastuussa oleva osapuoli siihen, että kohdetta koskevaa tietoa käytetään, ja onko sillä mahdollisuus läpikäydä kohdetta koskeva tieto ennen kuin se annetaan aiottujen käyttäjien saataville tai antaa omia kommenttejaan kohdetta koskevan tiedon yhteydessä.
- kuka on valinnut kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen sovellettavat kriteerit, missä määrin niiden soveltamiseen sisältyy harkintaa ja kuinka paljon siinä on tilaa vinoumille. Toimeksiannolla on todennäköisemmin perusteltu tarkoitus, jos aiotut käyttäjät ovat valinneet kriteerit tai osallistuneet niiden valintaan.
- merkittävät toimeksiannon suorittajan työn laajuutta koskevat rajoitukset.
- uskooko toimeksiannon suorittaja, että toimeksiantaja aikoo yhdistää hänen nimensä kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon epäasianmukaisella tavalla.

Sopiminen toimeksiannon ehdoista (viittaus: kappale 27)

A57. On sekä toimeksiantajan että toimeksiannon suorittajan edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja kommunikoi toimeksiannon sovituista ehdoista kirjallisesti ennen toimeksiannon aloittamista väärinkäsitysten välttämiseksi. Kirjallisen sopimuksen muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Esimerkiksi jos toimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, toimeksiannon suorittajan ei tarvitse kirjata niitä kirjalliseen sopimukseen muilta osin kuin että noudatetaan tällaista säädöstä tai määräystä ja että vastuussa oleva osapuoli hyväksyy ja ymmärtää tällaiseen säädökseen ja määräykseen perustuvat velvollisuutensa.

A58. Erityisesti julkisella sektorilla säädöksessä tai määräyksessä voidaan säädellä toimeksiannon suorittajan valintaa ja määrätä erityisistä oikeuksista, kuten pääsystä asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) aineistoihin ja muuhun informaatioon, sekä velvollisuuksista, esimerkiksi että toimeksiannon suorittajan on raportoitava suoraan ministerille, lainsäädäntöelimelle tai yleisölle, jos asiaankuuluva osapuoli yrittää (tai asiaankuuluvat osapuolet yrittävät) rajoittaa toimeksiannon laajuutta.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen (viittaus: kappale 29)

A59. Jos olosuhteissa tapahtuu muutos, joka vaikuttaa aiottujen käyttäjien vaatimuksiin, tai jos on syntynyt väärinkäsitys toimeksiannon luonteesta, saattaa olla perusteltua pyytää toimeksiannon muuttamista esimerkiksi varmennustoimeksiannosta muuksi toimeksiannoksi tai kohtuullisen varmuuden antavasta toimeksiannosta rajoitetun varmuuden antavaksi. Se, ettei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kohtuullista varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tekemiseksi, ei ole hyväksyttävä syy muuttaa kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa rajoitetun varmuuden antavaksi.

Laadunhallinta

Ammatissa toimivat tilintarkastusammattilaiset (viittaus: kappaleet 20, 31(a)–(d))

A60. Tämä standardi on kirjoitettu ottaen huomioon toimenpiteet, jotka toteutetaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten suorittamien varmennustoimeksiantojen laadun varmistamiseksi, esimerkiksi toimenpiteet, joita IFACin jäsenjärjestöt suorittavat IFACin jäsenyysohjelman ja jäsenyysvelvoitteiden mukaisesti. Tällaisiin toimenpiteisiin kuuluvat:

- pätevyysvaatimukset, kuten koulutusta ja kokemusta koskevat vaatimukset jäsenyyden saamiseksi sekä jatkuvaa ammatillista kehittymistä ja elinikäistä oppimista koskevat vaatimukset.
- koko tilintarkastusyhteisössä käyttöön otettu laadunhallintajärjestelmä. ISQM 1:tä sovelletaan kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiannoissa.
- kattavat eettiset säännöt, mukaan lukien yksityiskohtaiset riippumattomuusvaatimukset, joiden pohjana olevia perusperiaatteita ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla (viittaus: kappaleet 3(b), 31(a))

A61. ISQM 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä varmennustoimeksiantoja varten.[6] Siinä asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvollisuus asettaa laatutavoitteet, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten mukaisten velvollisuuksien täyttämistä, riippumattomuus mukaan luettuna. ISQM 1:ssä käsitellään myös tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisia toimeksiantoja varten, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[7] ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.[8] Laadunhallintajärjestelmä koskee seuraavia kahdeksaa komponenttia:[9]

(a) tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi;

(b) hallinto ja johtaminen;

(c) relevantit eettiset vaatimukset;

(d) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;

(e) toimeksiannon suorittaminen;

(f) resurssit;

(g) informaatio ja kommunikaatio; ja

(h) seuranta- ja korjaamisprosessi.

Tilintarkastusyhteisöissä tai kansallisissa vaatimuksissa voidaan käyttää laadunhallintajärjestelmän eri komponenttien kuvaamiseen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä.

A62. Muut ammatilliset vaatimukset taikka säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1, kun niissä katetaan ISQM 1:n vaatimukset ja asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvoitteet ISQM 1:n tavoitteen saavuttamisesta.

A63. Ottaessaan kokonaisvastuun kunkin toimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämissään asiaa koskevissa viesteissä sitä, että laatu on varmennustoimeksiantoa suoritettaessa olennaisen tärkeä, ja sitä, kuinka tärkeää varmennustoimeksiannon laadun kannalta on:

(a) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä.

---

6 ISQM 1, kappale 1

7 ISQM 1, kappale 2(a)

8 ISQM 1, kappale 2(b)

9 ISQM 1, kappale 6

(b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa.

(c) antaa toimeksiannosta olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti.

(d) toimeksiantotiimin mahdollisuus tuoda esiin huolenaiheitaan ilman pelkoa kostotoimista.

A64. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään kuuluu sellaisen seuranta- ja korjaamisprosessin luominen, jonka tarkoituksena on:

(a) tuottaa tilintarkastusyhteisölle relevanttia, luotettavaa ja oikea-aikaista informaatiota laadunhallintajärjestelmän suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnasta.

(b) ryhtyä asianmukaisiin toimiin tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi siten, että tilintarkastusyhteisö korjaa puutteellisuudet oikea-aikaisesti.

A65. Toimeksiantotiimi voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään; paitsi jos:

- toimeksiantotiimin käsitys tai käytännön kokemus antaa viitteitä siitä, ettei tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsitellä toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita tehokkaalla tavalla; tai
- tilintarkastusyhteisöltä tai muilta osapuolilta saatava informaatio tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tehokkuudesta antaa aihetta muuhun.

Toimeksiantotiimi voi tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

(a) henkilöstön pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.

(b) riippumattomuus keräämällä ja kommunikoimalla riippumattomuutta koskevaa relevanttia tietoa.

(c) asiakassuhteiden ylläpito asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen avulla.

(d) säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia[10], jotka voivat vaikuttaa varmennustoimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon korjaavat toimet, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi.

A66. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei varmennustoimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Kohdetta ja sen mittaamista tai arvioimista koskevat taidot, tiedot ja kokemus (viittaus: kappale 31(d))

A67. Toimeksiantojen suorittajaa saatetaan pyytää suorittamaan monenlaisiin kohteisiin ja kohdetta koskeviin tietoihin kohdistuvia varmennustoimeksiantoja. Jotkin niistä voivat edellyttää erityistaitoja ja -tietoja, joita yksittäisellä henkilöllä ei yleensä ole.

A68. IESBAn eettiset säännöt sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteen noudattamista vaarantavasta oman intressin uhasta, joka syntyy, jos toimeksiantotiimillä ei ole tai se ei pysty hankkimaan ammatillisten palvelujen suorittamisen edellyttämää pätevyyttä.[11] Toimeksiannon suorittaja vastaa esitettävästä varmennusjohtopäätöksestä yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että hän käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä. Jos erityisasiantuntijan tekemää työtä käyttävä toimeksiannon suorittaja kuitenkin toteaa tätä standardia noudatettuaan, että kyseisen erityisasian-

[10] ISQM 1, kappale 16(a)

[11] IESBAn eettiset säännöt, kappale 320.3 A3

tuntijan tekemä työ soveltuu toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin, hän voi hyväksyä erityisasiantuntijan osaamisalueellaan tekemät havainnot tai johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaksi evidenssiksi.

Toimeksiannossa käytettävät resurssit

Yhteinen pätevyys ja kyvykkyys (viittaus: kappale 32)

A69. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista. Laatutavoitteissa käsitellään sellaisten tilintarkastusyhteisön tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen asianmukaisuutta, jotka koskevat asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymistä tai jatkamista ja perustuvat tilintarkastusyhteisön kykyyn suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.[12]

Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija (viittaus: kappaleet 32(a), 32(b)(i))

A70. Osan varmennustyöstä voi suorittaa tiimi, jonka jäsenillä on erilaisia pätevyyksiä ja johon sisältyy yksi tai useampi toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija. Erityisasiantuntijaa voidaan tarvita auttamaan toimeksiannon suorittajaa tämän muodostaessa käsitystä kohteesta ja toimeksiannon muista olosuhteista taikka yhdessä tai useammassa kappaleessa 46K (jos kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto) tai 47R (jos kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto) mainitussa seikassa.

A71. Kun toimeksiannon suorittaja käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä, saattaa olla asianmukaista suorittaa toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa joitakin kappaleessa 52 vaadittavista toimenpiteistä.

Muut toimeksiantojen suorittajat (viittaus: kappale 32(b)(ii))

A72. Kohdetta koskevaan tietoon voi sisältyä informaatiota, josta toinen toimeksiantojen suorittaja on mahdollisesti esittänyt johtopäätöksen. Tehdessään johtopäätöstä kohdetta koskevasta tiedosta toimeksiannon suorittaja voi päättää käyttää tämän toisen toimeksiantojen suorittajan johtopäätöksen perustana ollutta evidenssiä evidenssiksi kohdetta koskevasta tiedosta.

A73. Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä voidaan käyttää esimerkiksi kaukaisessa paikassa tai vieraassa maassa tai muulla vieraalla oikeudenkäyttöalueella sijaitsevaan kohteeseen liittyen. Tällaiset muut toimeksiantojen suorittajat eivät kuulu toimeksiantotiimiin. Kun toimeksiantotiimi suunnittelee käyttävänsä toisen toimeksiantojen suorittajantekemää työtä, relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla seuraavat:

- ymmärtääkö toinen toimeksiantojen suorittaja toimeksiannon kannalta relevantit eettiset vaatimukset sekä erityisesti, onko hän riippumaton.
- toisen toimeksiantojen suorittajan ammatillinen pätevyys.
- se, missä määrin toimeksiantotiimi osallistuu toisen toimeksiantojen suorittajan työhön.
- toimiiko toinen toimeksiantojen suorittaja sellaisessa sääntely-ympäristössä, jossa häntä valvotaan aktiivisesti.

Läpikäyntivelvoitteet (viittaus: kappale 33(c))

A74. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoite, joka koskee toimeksiantotiimien ohjauksen ja valvonnan ja niiden työn läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. ISQM 1:n mukaan vaaditaan myös, että tällainen ohjaus, valvonta ja läpikäynti suunnitellaan ja suoritetaan perustuen siihen, että toimeksiantotiimin kokeneemmat jäsenet ohjaavat, valvovat ja käyvät läpi toimeksiantotiimin vähemmän kokeneiden jäsenten tekemää työtä.[13]

[12] ISQM 1, kappaleet 30(a)(ii) ja A72

[13] ISQM 1, kappale 31(b)

Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti (viittaus: kappale 36(b))

A75. Muita seikkoja, joita voidaan ottaa huomioon toimeksiantokohtaisessa laadun läpikäynnissä, ovat:

(a) toimeksiantotiimin tekemä arvio tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta kyseisessä toimeksiannossa;

(b) onko konsultoitu asianmukaisesti asioissa, joihin liittyy mielipide-eroja, tai muissa vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa, sekä tällaisten konsultointien perusteella tehdyt johtopäätökset; ja

(c) käykö läpikäytäväksi valitusta toimeksiantoa koskevasta dokumentaatiosta ilmi merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä työ ja tukeeko dokumentaatio tehtyjä johtopäätöksiä.

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 37)

A76. Ammatillinen skeptisyys on asennoituminen, johon kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:

- evidenssi, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa.
- tieto, joka antaa aihetta epäillä evidenssinä käytettävien asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.
- olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa relevanteissa ISAE-standardeissa vaadittavien toimenpiteiden lisäksi myös muita toimenpiteitä.
- seikat, jotka saattavat viitata todennäköiseen virheellisyyteen.

A77. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko toimeksiannon ajan on välttämätöntä, jos toimeksiannon suorittajan on tarkoitus pienentää riskejä esimerkiksi siitä, että

- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta.
- yleistetään liikaa tehtäessä johtopäätöksiä havaintojen perusteella.
- käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa niiden tuloksia.

A78. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen evidenssin sekä tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.

A79. Ellei toimeksiantoon kuulu asiakirjojen aitouden varmentamista, toimeksiannon suorittaja saa pitää asiakirjoja ja muita aineistoja aitoina, paitsi jos hänellä on syytä uskoa päinvastaista. Hänen täytyy kuitenkin kappaleen 50 mukaisesti ottaa huomioon evidenssinä käytettävän informaation luotettavuus.

A80. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan evidenssiä tuottavien henkilöiden rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että evidenssiä tuottavien henkilöiden uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 38)

A81. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä varmennustoimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja relevantteja ISAE-standardeja ei ole mahdollista tulkita eikä toimeksiannon aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiseikkoihin ja olosuhteisiin relevanttia koulutusta, tietämystä ja kokemusta. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti päätöksissä, jotka koskevat:

- olennaisuutta ja toimeksiantoriskiä.
- relevanttien ISAE-standardien vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin hankkimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

- sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja onko tämän standardin ja mahdollisen tietynlaisia kohteita koskevan ISAE-standardin mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä. Erityisesti rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tarvitaan ammatillista harkintaa arvioitaessa, onko hankittu mielekäs varmuustaso.
- asianmukaisten johtopäätösten tekemistä hankitun evidenssin perusteella.

A82. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka hankkima koulutus, tietämys ja kokemus ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavan pätevyyden.

A83. Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu toimeksiannon suorittajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Vaikeita ja kiistanalaisia seikkoja koskeva konsultointi toimeksiannon suorittamisen aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä, mukaan lukien sen arviointi, missä määrin asiaankuuluvan osapuolen käyttämä harkinta vaikuttaa kohdetta koskevan tiedon tiettyihin osiin.

A84. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako tehty harkintaan perustuva ratkaisu varmennusta ja mittaamista tai arviointia koskevien periaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa varmennusraportin antamispäivään mennessä.

A85. Ammatillista harkintaa on tarpeellista käyttää koko toimeksiannon ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisesti. Tätä ajatellen kappaleessa 79 vaaditaan, että toimeksiannon suorittaja laatii riittävän dokumentaation, siten, että kokeneen toimeksiantojen suorittajan, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, on mahdollista saada käsitys merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, joita on tehty muodostettaessa johtopäätöksiä toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet eivät muutoin tue tai joiden tukena ei ole tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Suunnittelu (viittaus: kappale 40)

A86. Suunnitteluun kuuluu, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö, muut toimeksiantotiimin avainhenkilöt ja mahdolliset toimeksiannon suorittajan käyttämät keskeiset ulkopuoliset erityisasiantuntijat laativat kokonaisstrategian, joka kattaa toimeksiannon laajuuden, painopistealueet, ajoituksen ja toteuttamisen, sekä toimeksiantoa koskevan suunnitelman, jossa käsitellään yksityiskohtaisesti suoritettaviksi aiottujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä syitä kyseisten toimenpiteiden valitsemiseen. Riittävä suunnittelu auttaa kiinnittämään asianmukaista huomiota toimeksiannon tärkeisiin alueisiin, tunnistamaan mahdolliset ongelmat ajoissa sekä asianmukaisesti järjestämään toimeksiannon ja johtamaan sitä niin, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti ja taloudellisesti. Riittävä suunnittelu auttaa toimeksiannon suorittajaa myös tehtävien asianmukaisessa osoittamisessa toimeksiantotiimin jäsenille ja helpottaa toimeksiantotiimin jäsenten ohjausta ja valvontaa ja näiden tekemän työn läpikäyntiä. Lisäksi se auttaa muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden tekemän työn koordinoimisessa soveltuvissa tapauksissa. Suunnittelutoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden – esimerkiksi kohteen ja kriteerien monimutkaisuuden – mukaan. Esimerkkejä tärkeimmistä seikoista, joita voidaan ottaa huomioon:

- toimeksiannon laajuuden määrittelevät ominaispiirteet, kuten toimeksiannon ehdot sekä kohteen ja kriteerien ominaisuudet.
- vaadittavan kommunikaation odotettavissa oleva ajoitus ja luonne.

- toimeksiannon hyväksymiseen liittyvien toimenpiteiden tulokset sekä soveltuvissa tapauksissa se, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön asiaankuuluvalle osapuolelle (tai asiaankuuluville osapuolille) suorittamissa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia.
- toimeksiannon toteuttamisprosessi.
- toimeksiannon suorittajan käsitys asiaankuuluvasta osapuolesta (tai asiaankuuluvista osapuolista) ja sen toimintaympäristöstä sekä riskistä, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen.
- aiottujen käyttäjien ja näiden informaatiotarpeiden tunnistaminen sekä olennaisuutta ja toimeksiantoriskin osatekijöitä koskeva harkinta.
- se, missä määrin väärinkäytösriski on relevantti toimeksiannon kannalta.
- toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavien resurssien luonne, ajoitus ja laajuus, kuten henkilöstöä ja asiantuntemusta koskevat vaatimukset, mukaan lukien se, miten ja kuinka paljon tarvitaan erityisasiantuntijoiden osallistumista.
- sisäisen tarkastuksen vaikutus toimeksiantoon.

A87. Toimeksiannon suorittaja voi päättää keskustella joistakin suunnitteluun kuuluvista osa-alueista asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa helpottaakseen toimeksiannon suorittamista ja johtamista (esimerkiksi koordinoidakseen joitakin suunniteltuja toimenpiteitä asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) henkilöstön työtehtävien kanssa). Vaikka tällaisia keskusteluja käydäänkin usein, toimeksiannon kokonaisstrategia ja toimeksiantoa koskeva suunnitelma säilyvät toimeksiannon suorittajan velvollisuutena. Keskusteltaessa toimeksiannon kokonaisstrategiaan ja toimeksiantoa koskevaan suunnitelmaan sisältyvistä asioista on varottava, ettei toimeksiannon tehokkuutta vaaranneta. Esimerkiksi asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa käytävä keskustelu yksityiskohtaisten toimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta voi vaarantaa toimeksiannon tehokkuuden tekemällä toimenpiteistä liian ennalta arvattavia.

A88. Suunnittelu ei ole erillinen vaihe vaan ennemminkin jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka jatkuu läpi koko toimeksiannon. Odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai hankitun evidenssin johdosta toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista tarkistaa kokonaisstrategiaa ja toimeksiantoa koskevaa suunnitelmaa ja näin ollen myös niihin perustuvaa toimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

A89. Pienissä ja vähemmän monimutkaisissa toimeksiannoissa koko toimeksiannon voi suorittaa hyvinkin pieni toimeksiantotiimi, johon mahdollisesti kuuluu vain toimeksiannosta vastuullinen henkilö (joka voi olla yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja) ilman yhtäkään muuta toimeksiantotiimin jäsentä. Kun tiimi on pieni, tiimin jäsenten työn koordinointi ja jäsenten välinen kommunikointi on helpompaa. Toimeksiannon kokonaisstrategian laatimisen ei tarvitse tällaisissa tapauksissa olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa; se vaihtelee yhteisön koon, toimeksiannon – mukaan lukien kohde ja kriteerit – monimutkaisuuden sekä toimeksiantotiimin koon mukaan. Esimerkiksi, jos kyseessä on jatkuva toimeksianto, edellisen kauden lopussa laadittu lyhyt muistio, joka perustuu työpapereiden läpikäyntiin ja jossa tähdennetään juuri loppuun saatetussa toimeksiannossa esiin tulleita seikkoja ja jota tarkastuksen kohteena olevalla kaudella täydennetään asiaankuuluvien osapuolten kanssa käytyjen keskustelujen perusteella, voi toimia dokumentoituna strategiana nykyisessä toimeksiannossa.

A90. Jos toimeksiannon suorittaja jatkaa toimeksiantoa kappaleessa 43 kuvatuissa olosuhteissa:

(a) kun soveltumattomat kriteerit tai epäasianmukainen kohde toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan todennäköisesti johtaa aiottuja käyttäjiä harhaan, varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys.

(b) joissakin muissa tapauksissa olisi asianmukaista esittää varauman sisältävä johtopäätös tai jättää johtopäätös esittämättä riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan perusteella.

A91. Jos toimeksiannon suorittaja esimerkiksi toimeksiannon hyväksymisen jälkeen toteaa, että sovellettavien kriteerien käyttäminen johtaa kohdetta koskevan tiedon vinoutumiseen ja vinouma on olennainen ja laajalle ulottuva, niin kielteinen johtopäätös olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen.

Olennaisuus (viittaus: kappale 44)

A92. Olennaisuutta koskevat ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, mutta varmuuden taso ei vaikuta niihin, toisin sanoen kun kyseessä ovat samat aiotut käyttäjät ja sama tarkoitus, olennaisuus on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa samansuuruinen kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, koska olennaisuus perustuu aiottujen käyttäjien informaatiotarpeisiin.

A93. Sovellettavissa kriteereissä saatetaan tarkastella olennaisuuden käsitettä kohdetta koskevan tiedon laatimisen ja esittämisen yhteydessä ja näin antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa toimeksiannossa tapahtuvaa olennaisuusharkintaa varten. Vaikka olennaisuutta saatetaan erilaisissa sovellettavissa kriteereissä käsitellä erilaisia termejä käyttäen, olennaisuuden käsite sisältää yleensä kappaleissa A92–A100 käsitellyt seikat. Jos sovellettavissa kriteereissä ei tarkastella olennaisuuden käsitettä, toimeksiannon suorittaja saa taustaa näistä kappaleista.

A94. Virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättämiset mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan relevantteihin päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Toimeksiannon suorittajan arvio olennaisuudesta perustuu ammatilliseen harkintaan, ja siihen vaikuttaa hänen näkemyksensä aiottujen käyttäjien yhteisistä informaatiotarpeista ryhmänä tarkasteltuina. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista odottaa, että:

(a) aiotuilla käyttäjillä on kohtuullinen tietämys kohteesta ja halukkuutta tutkia kohdetta koskevaa tietoa kohtuullisen huolellisesti;

(b) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että kohdetta koskeva tieto tuotetaan ja esitetään käyttäen asianmukaisia olennaisuustasoja, ja heillä on käsitys sovellettaviin kriteereihin mahdollisesti sisältyvistä olennaisuuskäsitteistä;

(c) aiotut käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät, joita liittyy kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen; ja

(d) aiotut käyttäjät tekevät järkeviä päätöksiä perustuen kohdetta koskevaan tietoon kokonaisuutena.

Ellei toimeksiannon tarkoituksena ole tiettyjen käyttäjien erityisten informaatiotarpeiden täyttäminen, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti (ks. myös kappaleet A16–A18).

A95. Olennaisuutta koskevassa harkinnassa otetaan huomioon laadullisia tekijöitä ja, milloin tämä on sovellettavissa, määrällisiä tekijöitä. Laadullisten ja määrällisten tekijöiden suhteellinen tärkeys tarkasteltaessa olennaisuutta yksittäisessä toimeksiannossa on toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan perustuva asia.

A96. Laadullisiin tekijöihin voi kuulua sellaisia seikkoja kuin:

- niiden henkilöiden tai yhteisöjen lukumäärä, joihin kohde vaikuttaa.
- kohdetta koskevan tiedon eri osien välinen yhteys ja niiden suhteellinen tärkeys, kun kohdetta koskeva tieto koostuu useasta osasta, kuten raportti, johon sisältyy lukuisia suorituskyvyn mittareita.
- valitut sanamuodot kohdetta koskevassa tiedossa, joka ilmaistaan sanallisessa muodossa.
- kohdetta koskevan tiedon valitun esittämistavan ominaispiirteet, kun sovellettavat kriteerit sallivat erilaisia esittämistapoja.
- virheellisyyden luonne, esimerkiksi havaittujen kontrollista poikkeamisten lukumäärä, kun kohdetta koskeva tieto on väittämä, jonka mukaan kontrolli on tehokas.
- vaikuttaako virheellisyys säädöksen tai määräyksen noudattamiseen.
- kun kyseessä on kohdetta koskeva kausittainen raportointi, sellaisen oikaisun vaikutus, jolla on vaikutusta aiempaan tai nykyiseen kohdetta koskevaan tietoon tai jolla todennäköisesti on vaikutusta tulevaan kohdetta koskevaan tietoon.
- aiheutuuko virheellisyys tahallisesta toimenpiteestä vai onko se tahaton.

- onko virheellisyys merkittävä ottaen huomioon toimeksiannon suorittajan käsitys tiedossa olevasta käyttäjiin kohdistetusta aiemmasta kommunikaatiosta, joka liittyy esimerkiksi kohteen mittaamisen tai arvioinnin odotettuun lopputulokseen.
- liittyykö virheellisyys vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan tai toimeksiantajan väliseen suhteeseen tai näiden ja muiden osapuolten väliseen suhteeseen.
- kun on yksilöity kynnysarvo tai vertailuarvo, poikkeaako toimenpiteen tulos kyseisestä arvosta.
- kun kohde on julkisen vallan ohjelma tai julkisen sektorin yhteisö, onko ohjelman tai yhteisön tietty osa-alue merkittävä ottaen huomioon ohjelman tai yhteisön luonne, näkyvyys ja arkaluonteisuus.
- kun kohdetta koskeva tieto liittyy johtopäätökseen säädöksen tai määräyksen noudattamisesta, sen noudattamatta jättämisestä aiheutuvien seuraamusten vakavuus.

A97. Määrälliset tekijät liittyvät virheellisyyksien suuruuteen suhteessa raportoituihin määriin, kun on kyse kohdetta koskevan tiedon osa-alueista, jotka:

- ilmaistaan numeerisesti; tai
- muutoin liittyvät numeerisiin arvoihin (esim. kontrollista havaittujen poikkeamien lukumäärä voi olla relevantti määrällinen tekijä, kun kohdetta koskeva tieto on väittämä, jonka mukaan kontrolli on tehokas).

A98. Jos toimeksianto suunnitellaan yksinomaan yksittäin tarkasteltuina olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, kun määrälliset tekijät ovat sovellettavissa, ei huomioida sitä tosiseikkaa, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen yksittäin tarkasteltuina epäolennaisten korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteisvaikutuksen seurauksena. Sen vuoksi toimeksiannon suorittajan voi olla toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta suunnitellessaan asianmukaista määrittää olennaisuusrajaa pienempi rahamäärä toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevien päätösten perustaksi.

A99. Olennaisuus liittyy varmennusraportin kattamaan informaatioon. Näin ollen, kun toimeksianto kattaa kohteesta kommunikoitavan informaation jotkin osa-alueet mutta ei niitä kaikkia, olennaisuutta tarkastellaan vain sen osuuden osalta, jonka toimeksianto kattaa.

A100. Suoritettujen toimenpiteiden tuloksena havaittujen virheellisyyksien olennaisuutta koskevien johtopäätösten tekeminen vaatii ammatillista harkintaa. Esimerkiksi:

- Sairaalan ensiapuosastoon kohdistuvassa value for money -toimeksiannossa sovellettavia kriteerejä voivat olla tuotettujen palvelujen nopeus, palvelujen laatu, työvuoron aikana hoidettujen potilaiden lukumäärä ja palveluista aiheutuvat kustannukset verrattuna vastaavanlaisiin sairaaloihin. Jos näistä sovellettavista kriteereistä kolme täyttyy mutta yksi jää niukasti täyttymättä, tarvitaan ammatillista harkintaa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, antaako sairaalan ensiapuosasto kokonaisuutena vastinetta rahalle.
- Säädösten ja määräysten noudattamista koskevassa toimeksiannossa yhteisö on saattanut noudattaa asianomaisen säädöksen tai määräyksen yhdeksää kohtaa mutta jättänyt noudattamatta yhtä. Tarvitaan ammatillista harkintaa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, onko yhteisö noudattanut relevanttia säädöstä tai määräystä kokonaisuutena. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi arvioida, kuinka merkittävä on kohta, jota yhteisö ei ole noudattanut, sekä harkita kyseisen kohdan suhdetta asianomaisen säädöksen tai määräyksen muihin kohtiin.

Käsityksen muodostaminen toimeksiannon olosuhteista (viittaus: kappaleet 45–47K)

A101. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muiden toimeksiantotiimin avainhenkilöiden sekä mahdollisten toimeksiannon suorittajan käyttämien keskeisten ulkopuolisten erityisasiantuntijoiden väliset keskustelut kohdetta koskevan tiedon alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle sekä sovellettavien kriteerien soveltamisesta toimeksiannossa vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin voivat auttaa toimeksiantotiimiä toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa. On myös hyödyllistä vies-

tittää relevanteista seikoista toimeksiantotiimin jäsenille ja mahdollisille toimeksiannon suorittajan käyttämille ulkopuolisille erityisasiantuntijoille, jotka eivät osallistu keskusteluun.

A102. Toimeksiannon suorittajalla voi olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien; kuten:

(a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat erityistä kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa ja päättämistä lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta;

(b) kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastajalle;[14] ja

(c) säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

Toimeksiannon suorittaja voi saada lisävelvollisuuksia noudattaessaan lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin ja muiden ISAE-standardien mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten rehellisyydestä). Kappaleissa A194–A198 käsitellään tarkemmin toimeksiannon suorittajalla säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella olevia velvollisuuksia, jotka koskevat kommunikointia säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä.

A103. Muodostamalla käsityksen kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittaja saa taustaa ammatillisen harkinnan käyttämiselle koko toimeksiannon aikana, esimerkiksi:

- kohteen ominaispiirteitä arvioitaessa;
- kriteerien soveltuvuutta arvioitaessa;
- arvioitaessa tekijöitä, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat merkittäviä ohjattaessa toimeksiantotiimin ponnistuksia, mukaan lukien erityistä harkintaa edellyttävät tekijät, esimerkiksi erityisten taitojen tai erityisasiantuntijan työn käyttämisen tarve;
- asetettaessa määrällisiä olennaisuustasoja (soveltuvissa tapauksissa) ja arvioitaessa, ovatko ne edelleen asianmukaisia, sekä arvioitaessa laadullisia olennaisuustekijöitä;
- muodostettaessa odotusarvoja analyyttisia toimenpiteitä varten;
- suunniteltaessa ja suoritettaessa toimenpiteitä; ja
- arvioitaessa evidenssiä, mukaan lukien toimeksiannon suorittajan saamien suullisten ja kirjallisten vahvistusilmoitusten järkevyys.

A104. Toimeksiannon suorittajalla ei yleensä ole yhtä syvällistä käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista kuin vastuussa olevalla osapuolella. Toimeksiannon suorittajalla ei yleensä myöskään ole rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa yhtä syvällistä käsitystä kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, vaikka hän esimerkiksi voi joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannossa muodostaa käsityksen kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen kohdistuvasta sisäisestä valvonnasta, useinkaan näin ei tapahdu.

A105. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa sellaisten alueiden tunnistaminen, joilla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen, mahdollistaa sen, että toimeksiannon suorittaja keskittää toimenpiteitä kyseisille alueille. Esimerkiksi toimeksiannossa, jossa kohdetta koskeva tieto on vastuullisuusraportti, toimeksiannon suorittaja voi keskittyä raportin tiettyihin alueisiin. Toimeksiannon suorittaja voi suunnitella ja suorittaa toimenpiteitä, jotka kohdistuvat kohdetta koskevaan tietoon kokonaisuudessaan, kun kohdetta koskeva tieto muodostuu vain yhdestä alueesta tai kun mielekkään varmuuden saavuttamiseksi on tarpeellista hankkia varmuutta kohdetta koskevan tiedon kaikista alueista.

[14] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.31–360.35 A1.

A106. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa käsityksen muodostaminen kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvasta sisäisestä valvonnasta auttaa toimeksiannon suorittajaa tunnistamaan virheellisyyksien tyypit ja tekijät, jotka vaikuttavat kohdetta koskevassa tiedossa olevien olennaisten virheellisyyksien riskeihin. Toimeksiannon suorittajan täytyy arvioida relevanttien kontrollien rakennetta ja todeta, onko ne otettu käyttöön, suorittamalla vastuussa olevalle osapuolelle osoitettavien tiedustelujen lisäksi myös muita toimenpiteitä. Ammatillista harkintaa tarvitaan ratkaistaessa, mitkä kontrollit ovat relevantteja toimeksiannon olosuhteissa.

A107. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa kohdetta koskevan tiedon tuottamisessa käytetyn prosessin arvioiminen auttaa toimeksiannon suorittajaa suunnittelemaan ja suorittamaan sellaisiin alueisiin kohdistuvia toimenpiteitä, joilla kohdetta koskevan tiedon virheellisyys on todennäköinen. Käytettyä prosessia arvioidessaan toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi, mitkä prosessin osa-alueet ovat toimeksiannon kannalta relevantteja, ja hän voi osoittaa asiaankuuluvalle osapuolelle kyseisiä osa-alueita koskevia tiedusteluja.

A108. Yhteisön riskienarviointiprosessin tulokset voivat sekä kohtuullisen varmuuden antavassa että rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsityksen kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista.

Evidenssin hankkiminen

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappaleet 48(R)–49(K))

A109. Toimeksiannon suorittaja valitsee yhdistelmän erilaisia toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden sen mukaan kuin on asianmukaista. Seuraavassa lueteltavia toimenpiteitä voidaan käyttää esimerkiksi toimeksiannon suunnitteluun tai suorittamiseen riippuen asiayhteydestä, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää niitä:

- yksityiskohtainen tarkastus;
- havainnointi;
- vahvistukset;
- uudelleenlaskenta;
- uudelleen suorittaminen;
- analyyttiset toimenpiteet; ja
- tiedustelut.

A110. Toimenpiteiden valintaan mahdollisesti vaikuttaviin tekijöihin kuuluvat kohteen luonne, hankittava varmuustaso sekä aiottujen käyttäjien ja toimeksiantajan informaatiotarpeet, mukaan lukien relevantit aika- ja kustannusrajoitteet.

A111. Joskus tietynlaisia kohteita koskeviin ISAE-standardeihin saattaa sisältyä vaatimuksia, jotka vaikuttavat toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Tietynlaisia kohteita koskevassa ISAE-standardissa voidaan esimerkiksi kuvata tiettyjen suoritettavien toimenpiteiden luonnetta tai laatua tai varmuustasoa, joka odotetaan hankittavan tietyn tyyppisessä toimeksiannossa. Myös tällaisissa tapauksissa toimenpiteiden täsmällisestä luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen perustuu ammatilliseen harkintaan ja vaihtelee toimeksiannosta toiseen.

A112. Joissakin toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja ei mahdollisesti tunnista yhtään aluetta, jolla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys olisi todennäköinen. Riippumatta siitä, onko tällaisia alueita tunnistettu, hän suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen mielekkään varmuustason.

A113. Varmennustoimeksianto on iteratiivinen prosessi, ja toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi suunniteltuja toimenpiteitä koskevien päätösten pohjana olleesta informaatiosta. Suunniteltuja toimenpiteitä suoritettaessa hankittu evidenssi voi johtaa lisätoimenpiteiden suorittamiseen. Tällaisiin toimenpiteisiin voi kuulua, että mittaajaa tai arvioijaa pyydetään tutkimaan toimeksiannon suorittajan tunnistama seikka ja tarvittaessa muuttamaan kohdetta koskevaa tietoa.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä (viittaus: kappale 49R)

A114. Toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla virheellisyyksiä, joista hän ammatillista harkintaa käytettyään toteaa, että ne selvästi eivät viittaa olennaisten virheellisyyksien esiintymiseen. Seuraavat esimerkit havainnollistavat, milloin lisätoimenpiteitä ei mahdollisesti tarvita, koska tunnistetut virheellisyydet toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan selvästi eivät viittaa olennaisten virheellisyyksien esiintymiseen:

- Jos olennaisuusraja on 10 000 yksikköä ja toimeksiannon suorittajan arvion mukaan saattaa esiintyä 100 yksikön suuruinen potentiaalinen virhe, lisätoimenpiteitä ei yleensä tarvita, ellei ole muita laadullisia huomioon otettavia seikkoja, koska olennaisen virheellisyyden riski on todennäköisesti hyväksyttävä toimeksiannon olosuhteissa.
- Jos suoritetaan toimenpiteitä alueella, jossa olennaiset virheellisyydet ovat todennäköisiä, ja monesta tehdystä tiedustelusta yhteen saadaan odotetusta poikkeava vastaus, lisätoimenpiteitä ei mahdollisesti tarvita, jos olennaisen virheellisyyden riski on tästä huolimatta tasolla, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä muiden toimenpiteiden tulokset huomioon ottaen.

A115. Toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla seikka, jonka (tai seikkoja, joiden) johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto voi olla olennaisesti virheellinen. Seuraavat esimerkit havainnollistavat, milloin lisätoimenpiteitä saatetaan tarvita, koska tunnistetut virheellisyydet viittaavat siihen, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen:

- Toimeksiannon suorittaja voi analyyttisia toimenpiteitä suorittaessaan tunnistaa vaihtelun tai yhteyden, joka on ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai poikkeaa merkittävästi odotetuista määristä tai suhdeluvuista.
- Toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla ulkopuolisia lähteitä läpikäytäessä mahdollinen olennainen virheellisyys.
- Jos sovellettavat kriteerit sallivat 10 %:n virheasteen ja toimeksiannon suorittaja havaitsee tietyn testin perusteella 9 %:n virheasteen, saatetaan tarvita lisätoimenpiteitä, koska olennaisen virheellisyyden riski ei ehkä ole toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.
- Jos analyyttisten toimenpiteiden tulokset ovat odotetuissa rajoissa mutta kuitenkin melkein ylittävät odotusarvon, saatetaan tarvita lisätoimenpiteitä, koska olennaisen virheellisyyden riski ei ehkä ole toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.

A116. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa seikka, jonka (tai seikkoja, joiden) johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, hänen täytyy kappaleen 49R mukaan suunnitella ja suorittaa lisätoimenpiteitä. Lisätoimenpiteisiin voi kuulua esimerkiksi asiaankuuluvalle osapuolelle (tai asiaankuuluville osapuolille) osoitettavia tiedusteluja tai muita olosuhteisiin nähden asianmukaisia toimenpiteitä.

A117. Jos toimeksiannon suorittaja ei kappaleessa 49R vaadittavat toimenpiteet suoritettuaan pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä joko tehdäkseen johtopäätöksen, että kohdetta koskeva tieto ei todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, tai todetakseen, että kohdetta koskeva tieto on sen johdosta olennaisesti virheellinen, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus, ja sovelletaan kappaletta 66.

A118. Toimeksiannon suorittajan harkintaan perustuvaa ratkaisua niiden lisätoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, joita tarvitaan joko sen johtopäätöksen tekemiseksi, että olennainen virheellisyys ei ole todennäköinen, tai sen toteamiseksi, että olennainen virheellisyys esiintyy, ohjaavat seuraavat seikat:

- informaatio, jonka toimeksiannon suorittaja saa arvioidessaan jo suoritettujen toimenpiteiden tuloksia;
- toimeksiannon suorittajan toimeksiannon aikana hankkima päivitetty käsitys kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista; ja
- toimeksiannon suorittajan näkemys sen evidenssin vakuuttavuudesta, jonka johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen.

Korjaamattomien virheellisyyksien kokoaminen (viittaus: kappale 51, 65)

A119. Korjaamattomat virheellisyydet kootaan toimeksiannon aikana (ks. kappale 51) sen arvioimiseksi, ovatko ne yksittäin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä tehtäessä.

A120. Toimeksiannon suorittaja voi määrittää luvun, jota pienemmät virheellisyydet olisivat selvästi vähäpätöisiä, eikä niitä olisi tarpeellista koota, koska hänen odotuksensa mukaan tällaisilla määrillä ei yhteenlaskettunakaan selvästi olisi olennaista vaikutusta kohdetta koskevaan tietoon. ”Selvästi vähäpätöinen” ei tarkoita samaa kuin ”ei olennainen”. Selvästi vähäpätöiset seikat ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa kuin kappaleen 44 mukaisesti määritettävä olennaisuus, ja ne ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltuina tai millä tahansa kokoon, luonteeseen tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei asia ole selvästi vähäpätöinen.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantoon osallistuu toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 52)

A121. Seuraavat seikat ovat usein relevantteja päätettäessä toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön kohdistettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta (ks. kappale A70):

(a) kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työn merkittävyys toimeksiannossa (ks. myös kappaleet A122–A123);

(b) se, minkä luonteista seikkaa kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ koskee;

(c) olennaisen virheellisyyden riskit seikassa, jota kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;

(d) toimeksiannon suorittajan tietämys ja kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmin suorittamasta työstä; ja

(e) se, koskevatko toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat kyseistä erityisasiantuntijaa (ks. myös kappaleet A124–A125).

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan työn integroiminen

A122. Varmennustoimeksiantoja voidaan kohdistaa hyvin monenlaisiin kohteisiin, jotka edellyttävät sellaisia erityistaitoja ja -tietoja, joita yleensä ei ole toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä ja muilla toimeksiantotiimin jäsenillä, ja joissa hyödynnetään toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä. Joissakin tilanteissa toimeksiannon suorittajan käyttämältä erityisasiantuntijalta pyydetään neuvoja yksittäisessä asiassa, mutta mitä merkittävämpi erityisasiantuntijan tekemä työ on toimeksiannossa, sitä todennäköisemmin kyseinen erityisasiantuntija työskentelee osana tiimiä, johon kuuluvilla henkilöillä on erilaisia pätevyyksiä ja joka koostuu kohteen asiantuntijoista ja muusta varmennushenkilöstöstä. Mitä lähemmin erityisasiantuntijan työ yhdistyy kokonaistyöpanokseen luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan, sitä tärkeämpää on tehokas kaksisuuntainen kommunikaatio erityisasiantuntijan ja muun varmennushenkilöstön välillä. Tehokas kaksisuuntainen kommunikaatio helpottaa erityisasiantuntijan tekemän työn ja muiden toimeksiannossa toimivien tekemän työn asianmukaista integrointia.

A123. Kuten kappaleessa A71 todetaan, toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödynnettäessä saattaa olla asianmukaista suorittaa toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa joitakin kappaleessa 52 vaadittavista toimenpiteistä. Näin on erityisesti, kun toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ integroidaan kokonaan muun varmennushenkilöstön tekemään työhön ja kun erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään toimeksiannon varhaisissa vaiheissa, esimerkiksi alkuvaiheen suunnittelun ja riskienarvioinnin aikana.

Toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat

A124. Toimeksiannon suorittajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija voi olla hänen edustamansa tilintarkastusyhteisön partneri tai ammattihenkilö, määräaikaiset mukaan luettuina, jolloin häntä koskee kyseisen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien sen toimintaperiaatteet tai menettelytavat, ISQM 1:n tai vähintään samantasoisten muiden ammatillisten vaatimusten tai säädökseen tai määräykseen sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan käyttä-

mä sisäinen erityisasiantuntija voi olla myös partneri tai ammattihenkilö, määräaikaiset mukaan luettuina, samaan ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, jolla saattaa olla samat laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat kuin toimeksiannon suorittajan edustamalla tilintarkastusyhteisöllä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija ei ole toimeksiantotiimin jäsen.

A125. Toimeksiantotiimi voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään (ks. kappale A65). Tämän tukeutumisen laajuus vaihtelee olosuhteiden mukaan, ja se voi vaikuttaa niiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka toimeksiannon suorittaja kohdistaa sellaisiin seikkoihin kuin:

- pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja koulutusohjelmien avulla.
- toimeksiannon suorittajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan objektiivisuudesta. Toimeksiannon suorittajan käyttämiin sisäisiin erityisasiantuntijoihin sovelletaan relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuutta koskevat vaatimukset mukaan lukien.
- toimeksiannon suorittajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuudesta. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön koulutusohjelmat voivat antaa toimeksiannon suorittajan käyttämille sisäisille erityisasiantuntijoilla asianmukaisen käsityksen heidän asiantuntemuksensa ja evidenssin kokoamisprosessin välisestä yhteydestä. Tukeutuminen tällaiseen koulutukseen ja muihin tilintarkastusyhteisön prosesseihin, kuten toimeksiannon suorittajan käyttämien sisäisten erityisasiantuntijoiden työn laajuuden määrittämismenettelyihin, saattaa vaikuttaa toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.
- määräyksiin ja säädöksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin avulla.
- sopimus kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.

Tällainen tukeutuminen ei vähennä toimeksiannon suorittajan velvollisuutta täyttää tämän standardin mukaiset vaatimukset.

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus (viittaus: kappale 52(a))

A126. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi:

- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
- keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.
- keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan työtä tuntevien toimeksiantojen suorittajien ja muiden henkilöiden kanssa.
- tieto kyseisen erityisasiantuntijan pätevyyksistä, ammatillisen järjestön tai toimialajärjestön jäsenyydestä tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
- kyseisen erityisasiantuntijan julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
- tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat (ks. myös kappaleet A124–A125).

A127. Vaikka toimeksiannon suorittajan käyttämiltä erityisasiantuntijoilta ei edellytetä varmennustoimeksiannon kaikkien osa-alueiden suhteen samoja taitoja kuin toimeksiannon suorittajalta, erityisasiantuntija, jonka työtä käytetään, saattaa tarvita riittävän käsityksen relevanteista ISAE-standardeista, jotta hän pystyy suhteuttamaan hänelle osoitetun työn toimeksiannon tavoitteeseen.

A128. Sen arvioiminen, ovatko objektiivisuutta vaarantavat uhat hyväksyttävällä tasolla, saattaa riippua toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan roolista ja hänen työnsä merkittävyydestä toimeksiannossa. Joissakin tapauksissa ei ehkä ole mahdollista poistaa uhkia aiheuttavia olosuhteita tai käyttää varotoimia uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, esi-

merkiksi jos erityisasiantuntijaksi on ehdotettu henkilöä, jolla on ollut merkittävä rooli kohdetta koskevan tiedon tuottamisessa.

A129. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioitaessa voi olla relevanttia:

- tiedustella asiaankuuluvalta osapuolelta (tai asiaankuuluvilta osapuolilta) mahdollisista tiedossa olevista intresseistä tai suhteista, joita tällä (tai näillä) on toimeksiannon suorittajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan kanssa ja jotka voivat vaikuttaa kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuuteen.
- keskustella kyseisen erityisasiantuntijan kanssa mahdollisesti sovellettavista varotoimista, mukaan lukien kyseistä erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, sekä arvioida, ovatko varotoimet riittäviä uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Intresseihin ja suhteisiin, joista saattaa olla relevanttia keskustella toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa, kuuluvat:
  - taloudelliset intressit.
  - liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
  - erityisasiantuntijan suorittamat muut palvelut, mukaan lukien organisaation suorittamat palvelut, jos ulkopuolinen erityisasiantuntija on organisaatio.

  Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan voi myös olla asianmukaista hankkia käyttämältään ulkopuoliselta erityisasiantuntijalta kirjallinen vahvistusilmoitus tämän tiedossa olevista intresseistä asiaankuuluvassa osapuolessa (tai asiaankuuluvissa osapuolissa) tai suhteista tämän (tai näiden) kanssa.

Käsityksen muodostaminen toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta (viittaus: kappale 52(b))

A130. Kun toimeksiannon suorittajalla on riittävä käsitys käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta, tämä mahdollistaa sen, että hän:

(a) sopii kyseisen erityisasiantuntijan kanssa sen työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; jonka tämä tekee toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin; ja

(b) arvioi tämän työn soveltuvuutta toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin.

A131. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja toimeksiannon suorittajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla:

- se, kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen toimeksiannon kannalta relevantteja erityisalueita.
- se, sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säädöksiin perustuvia vaatimuksia.
- se, mitä oletuksia ja menetelmiä, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, kyseinen erityisasiantuntija käyttää, ja ovatko ne tämän edustamalla alalla yleisesti hyväksyttyjä ja toimeksiannon olosuhteissa asianmukaisia.
- sen sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne, jota kyseinen erityisasiantuntija hyödyntää.

Sopimus toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa (viittaus: kappale 52(c))

A132. Toimeksiannon suorittajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välinen sopimus voi sisältää myös seuraavanlaisia seikkoja:

(a) toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet;

(b) toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan välisen kommunikaation luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti antaman raportin muoto; ja

(c) onko erityisasiantuntijan tarpeellista ottaa huomioon salassapitovaatimuksia.

A133. Kappaleessa A125 mainitut seikat voivat vaikuttaa toimeksiannon suorittajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välisen sopimuksen yksityiskohtaisuuteen ja virallisuuteen, mukaan lukien se, onko sopimus asianmukaista tehdä kirjallisena. Toimeksiannon suorittajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välinen sopimus tehdään usein toimeksiantokirjeen muodossa.

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappale 52(d))

A134. Seuraavat seikat voivat olla relevantteja arvioitaessa toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta toimeksiannon suorittajan tarkoituksiin:

(a) erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssi ja kohtuullisuus sekä niiden yhdenmukaisuus muun evidenssin kanssa;

(b) jos erityisasiantuntijan tekemään työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat kyseisissä olosuhteissa; ja

(c) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu hänen työnsä kannalta merkittävän lähdetiedon (source data) käyttöä, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on.

A135. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu hänen tarkoituksiinsa, hänellä on käytettävissään seuraavia vaihtoehtoja:

(a) sopia erityisasiantuntijan kanssa aiemman työn lisäksi suoritettavan työn luonteesta ja laajuudesta; tai

(b) suorittaa olosuhteisiin nähden asianmukaisia lisätoimenpiteitä.

Toisen toimeksiantojen suorittajan, vastuussa olevan osapuolen tai mittaajan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan tai sisäisen tarkastajan suorittama työ (viittaus: kappaleet 53–55)

A136. Vaikka kappaleet A121–A135 on kirjoitettu ajatellen toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, niihin sisältyvästä ohjeistuksesta voi olla apua myös, kun on kyse toisen toimeksiantojen suorittajan, vastuussa olevan osapuolen tai mittaajan tai arvioijan käyttämän erityisasiantuntijan tai sisäisen tarkastajan tekemästä työstä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 56)

A137. Suullisesti annettujen vahvistusilmoitusten kirjallinen vahvistaminen vähentää toimeksiannon suorittajan ja asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) välisten väärinkäsitysten mahdollisuutta. Henkilö(t), jo(i)lta toimeksiannon suorittaja pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia, kuuluvat yleensä ylempään johtoon tai hallintoelimiin riippuen esimerkiksi asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) johtamis- ja hallintorakenteesta, joka voi vaihdella maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta taikka yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia.

A138. Muut pyydettävät kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat koskea seuraavia seikkoja:

- uskooko asiaankuuluva osapuoli (tai uskovatko asiaankuuluvat osapuolet), että korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat yksittäin tai yhdessä tarkasteltuina epäolennaisia kohdetta koskevan tiedon kannalta. Yhteenveto tällaisista eristä sisällytetään tai liitetään kirjalliseen vahvistusilmoitukseen;
- että olennaisia arvioita tehtäessä käytetyt merkittävät oletukset ovat kohtuullisia;
- että asiaankuuluva osapuoli on viestittänyt (tai asiaankuuluvat osapuolet ovat viestittäneet) toimeksiannon suorittajalle kaikista tiedossaan olevista toimeksiannon kannalta relevanteista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä ja merkitykseltään vähäisiä; ja
- että vastuussa oleva osapuoli hyväksyy vastuunsa kohteesta, kun vastuussa oleva osapuoli ei ole sama kuin mittaaja tai arvioija.

A139. Asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) antamat vahvistusilmoitukset eivät voi korvata muuta evidenssiä, jonka toimeksiannon suorittaja voisi kohtuudella odottaa olevan saatavilla. Vaikka kirjalliset vahvistusilmoitukset toimivat tarpeellisena evidenssinä, ne eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Myöskään se, että toimeksiannon suorittaja on saanut luotettavia kirjallisia vahvistusilmoituksia, ei vaikuta hänen hankkimansa muun evidenssin luonteeseen eikä laajuuteen.

Pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei anneta tai ne eivät ole luotettavia (viittaus: kappale 60)

A140. Olosuhteita, joissa toimeksiannon suorittaja ei mahdollisesti pysty saamaan pyytämiään kirjallisia vahvistusilmoituksia, ovat esimerkiksi seuraavat:

- Vastuussa oleva osapuoli tekee kolmannen osapuolen kanssa sopimuksen relevantin mittauksen tai arvioinnin suorittamisesta ja myöhemmin antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon näin syntyneen kohdetta koskevan tiedon varmentamisesta. Joissakin tällaisissa tapauksissa, esimerkiksi kun vastuussa olevalla osapuolella on jatkuva suhde mittaajaan tai arvioijaan, se mahdollisesti pystyy järjestämään niin, että mittaaja tai arvioija antaa pyydetyt kirjalliset vahvistusilmoitukset, tai vastuussa oleva osapuoli saattaa pystyä antamaan tällaiset vahvistusilmoitukset itse, jos sillä on tähän kohtuullinen peruste; muissa tapauksissa tämä ei ole ehkä ole mahdollista.
- Aiottu käyttäjä antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon julkisesti saatavilla olevan informaation varmentamisesta, mutta sillä ei ole vastuussa olevaan osapuoleen sellaista suhdetta, että se pystyisi varmistamaan, että kyseinen osapuoli vastaa toimeksiannon suorittajan pyyntöön kirjallisesta vahvistusilmoituksesta.
- Varmennustoimeksianto suoritetaan vastoin mittaajan tai arvioijan tahtoa. Näin voi olla esimerkiksi, kun toimeksianto suoritetaan oikeusistuimen päätöksen nojalla tai kun laki tai toimivaltainen viranomainen vaatii julkisella sektorilla toimivaa toimeksiantojen suorittajaa suorittamaan tietyn toimeksiannon.

Näissä tai vastaavanlaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajalla ei ehkä ole pääsyä johtopäätöksensä tueksi tarvittavaan evidenssiin. Jos näin on, sovelletaan tämän standardin kappaletta 66.

Myöhemmät tapahtumat (viittaus: kappale 61)

A141. Joissakin varmennustoimeksiannoissa myöhempien tapahtumien huomioon ottaminen ei ehkä ole relevanttia kohteen luonteesta johtuen. Esimerkiksi, kun toimeksiannossa edellytetään johtopäätöstä tiettyä ajankohtaa koskevien tilastotietojen paikkansapitävyydestä, kyseisen ajankohdan ja varmennusraportin antamispäivän väliset tapahtumat eivät vaikuttane johtopäätökseen, eikä niitä liene tarpeen esittää tilastotiedoissa tai varmennusraportissa.

A142. Kuten kappaleessa 61 todetaan, toimeksiannon suorittajalla ei ole velvollisuutta suorittaa raportin antamispäivän jälkeen mitään kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvia toimenpiteitä. Jos kuitenkin toimeksiannon suorittajan tietoon tulee raportin antamispäivän jälkeen seikka, joka, jos se olisi ollut hänen tiedossaan raportin antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut raportin muuttamiseen, hänen saattaa olla tarpeellista keskustella asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa tai ryhtyä muihin toimenpiteisiin, sen mukaan kuin kyseisen toimeksiannon olosuhteissa on asianmukaista.

Muu informaatio (viittaus: kappale 62)

A143. Lisätoimenpiteisiin, jotka voivat olla asianmukaisia, jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden tai hänen tietoonsa tulee olennainen asiavirhe, kuuluvat esimerkiksi, että:

- pyydetään asiaankuuluvaa osapuolta (tai asiaankuuluvia osapuolia) konsultoimaan pätevää kolmatta osapuolta, kuten asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) lakimiestä.
- hankitaan juridista neuvontaa erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikoidaan kolmansien osapuolten (esimerkiksi sääntelytahon) kanssa.
- pidättäydytään antamasta varmennusraporttia.
- luovutaan toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

- kuvataan olennainen ristiriita varmennusraportissa.

Sovellettavien kriteerien kuvaaminen (viittaus: kappale 63)

A144. Sovellettavia kriteerejä koskevan kuvauksen avulla aiotuille käyttäjille annetaan tietoa viitekehyksestä, johon kohdetta koskeva tieto perustuu, ja se on erityisen tärkeä, kun eri kriteerien välillä on merkittäviä eroja siinä, kuinka tietyt seikat voidaan käsitellä kohdetta koskevassa tiedossa.

A145. Mainінta siitä, että kohdetta koskeva tieto on tuotettu tiettyjen sovellettavien kriteerien mukaisesti, on asianmukainen vain, jos kohdetta koskeva tieto täyttää kaikki kyseisten kriteerien mukaiset voimassa olevat vaatimukset.

A146. Sovellettavia kriteerejä koskeva kuvaus, johon sisältyy epätarkasti ilmaistuja varaumia tai rajoituksia (esim. ”kohdetta koskeva tieto vastaa XYZ:n vaatimuksia suurelta osin”) ei ole riittävä, koska se saattaa johtaa kohdetta koskevan tiedon käyttäjiä harhaan.

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus (viittaus: kappaleet 12(i), 64)

A147. Evidenssiä tarvitaan toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ja varmennusraportin tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti toimeksiannon aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista toimeksiannoista (edellytetään, että toimeksiannon suorittaja on selvittänyt, onko edellisen toimeksiannon jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa toimeksiannossa) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevista toimintaperiaatteista tai menettelytavoista. Evidenssi voi tulla asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) sisäisistä tai ulkopuolisista lähteistä. Tieto, jota mahdollisesti käytetään evidenssinä, saattaa myös olla asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa työ- tai toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan tuottamaa. Evidenssi sisältää sekä kohdetta koskevan tiedon osa-alueita tukevaa ja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun asiaankuuluva osapuoli kieltäytyy (tai asiaankuuluvat osapuolet kieltäytyvät) antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on evidenssiä. Suurin osa työstä, jonka toimeksiannon suorittaja tekee varmennusjohtopäätöstä muodostaessaan, koostuu evidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta.

A148. Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta. Tarvittavan evidenssin määrään vaikuttaa riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen (mitä suuremmat riskit, sitä enemmän evidenssiä todennäköisesti tarvitaan), samoin kuin tällaisen evidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Evidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata sen heikkoa laatua.

A149. Tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökselle. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu evidenssiä hankittaessa vallitsevista yksittäisistä olosuhteista. Erityyppisen evidenssin luotettavuudesta voidaan tehdä yleistyksiä, joskin tällaisiin yleistyksiin liittyy merkittäviä poikkeuksia. Vaikka evidenssi hankittaisiin asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ulkopuolisista lähteistä, voi olla olemassa seikkoja, jotka vaikuttavat sen luotettavuuteen. Esimerkiksi ulkopuolisesta lähteestä hankittu evidenssi ei välttämättä ole luotettavaa, jos lähde ei ole asiaan perehtynyt. Vaikka myönnetään, että poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistykset evidenssin luotettavuudesta voivat olla hyödyllisiä:

- Evidenssi on luotettavampaa, kun se on hankittu asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ulkopuolisista lähteistä.
- Sisäisesti tuotettu evidenssi on luotettavampaa silloin, kun siihen liittyvät kontrollit ovat tehokkaat.
- Toimeksiannon suorittajan itsensä hankkima evidenssi (esimerkiksi kontrollin suorittamisen havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu evidenssi (esimerkiksi tiedustelut kontrollin suorittamisesta).

- Evidenssi on luotettavampaa, kun se on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muussa muodossa (esimerkiksi samanaikaisesti kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkeenpäin annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).

A150. Toimeksiannon suorittaja saa tavallisesti enemmän varmuutta yhdenmukaisesta eri lähteistä hankitusta tai eriluonteisesta evidenssistä kuin yksittäin tarkastelluista evidenssin osista. Evidenssin hankkiminen eri lähteistä tai eriluonteisen evidenssin hankkiminen voi lisäksi osoittaa, että evidenssin yksittäinen osa ei ole luotettava. Esimerkiksi asiaankuuluvasta osapuolesta (tai asiaankuuluvista osapuolista) riippumattomasta lähteestä saadut vahvistavat tiedot voivat lisätä varmuutta, jonka toimeksiannon suorittaja saa asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) vahvistusilmoituksesta. Jos taas yhdestä lähteestä hankittu evidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa, toimeksiannon suorittaja päättää, mitkä lisätoimenpiteet ovat tarpeellisia ristiriidan ratkaisemiseksi.

A151. Kun on kyse siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, on yleensä vaikeampaa hankkia varmuutta sellaisesta kohdetta koskevasta tiedosta, joka koskee ajanjaksoa, kuin sellaisesta kohdetta koskevasta tiedosta, joka koskee tiettyä ajankohtaa. Lisäksi prosesseja koskevat johtopäätökset rajoittuvat tavallisesti toimeksiannon kattamaan ajanjaksoon, eikä toimeksiannon suorittaja esitä johtopäätöstä siitä, toimiiko prosessi määritellyllä tavalla myös tulevaisuudessa.

A152. Se, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi, on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia.

A153. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja ei ehkä ole saanut hankituksi sellaista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jonka hän oli odottanut hankkivansa suunniteltujen toimenpiteiden avulla. Näissä olosuhteissa hän toteaa, ettei suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittua tarkoituksen soveltuvaa evidenssiä ole tarpeellista määrää, jotta hänen olisi mahdollista tehdä johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta. Toimeksiannon suorittaja voi:

- laajentaa suoritettavaa työtä; tai
- suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.

Silloin kun kumpikaan näistä ei kyseisissä olosuhteissa ole käytännössä mahdollista, toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen tekemään johtopäätöksen. Tällainen tilanne voi syntyä, vaikka toimeksiannon suorittajan tietoon ei olisi tullut seikkaa (tai seikkoja), joka antaisi (tai jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, siten kuin sitä käsitellään kappaleessa 49R.

Evidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappale 65)

A154. Varmennustoimeksianto on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Kun toimeksiannon suorittaja suorittaa suunniteltuja toimenpiteitä, hän saattaa hankitun evidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Hänen tietoonsa voi tulla informaatiota, joka eroaa merkittävästi siitä, mitä on odotettu ja mikä on ollut suunniteltujen toimenpiteiden perustana. Esimerkiksi:

- Toimeksiannon suorittajan havaitsemien virheellisyyksien laajuus voi aiheuttaa muutoksen hänen ammatilliseen harkintaan perustuvaan arvioonsa tiettyjen informaatiolähteiden luotettavuudesta.
- Toimeksiannon suorittajan tietoon saattaa tulla relevantissa informaatiossa olevia poikkeavuuksia taikka ristiriitaista tai puuttuvaa evidenssiä.
- Jos toimeksiannon loppuvaiheessa on suoritettu analyyttisia toimenpiteitä, niiden tulokset saattavat antaa viitteitä olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu.

Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja toimenpiteitä uudelleen.

A155. Seuraavat tekijät vaikuttavat toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä:

- miten merkittävä mahdollinen virheellisyys on ja miten todennäköisesti sillä on olennainen vaikutus kohdetta koskevaan tietoon joko yksin tai yhdessä muiden mahdollisten virheellisyyksien kanssa.
- miten tehokkaasti asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) toimenpiteillä vastataan tiedossa olevaan olennaisen virheellisyyden riskiin.
- aiemmissa varmennustoimeksiannoissa saatu kokemus vastaavista mahdollisista virheellisyyksistä.
- suoritettujen toimenpiteiden tulokset sekä se, onko tällaisten toimenpiteiden avulla havaittu yksittäisiä virheellisyyksiä.
- saatavilla olevan tiedon lähde ja luotettavuus.
- evidenssin vakuuttavuus.
- asiaankuuluvasta osapuolesta (tai asiaankuuluvista osapuolista) ja sen (tai niiden) toimintaympäristöstä muodostettu käsitys.

Laajuutta koskevat rajoitukset (viittaus: kappaleet 26, 66).

A156. Laajuutta koskeva rajoitus voi aiheutua:

(a) olosuhteista, jotka eivät ole asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) määräysvallassa. Esimerkiksi dokumentaatio, joka toimeksiannon suorittajan mielestä on tarpeellista tarkastaa, on vahingossa tuhottu;

(b) olosuhteista, jotka liittyvät toimeksiannon suorittajan työn luonteeseen tai ajoitukseen. Esimerkiksi fyysinen prosessi, jonka havainnointi on toimeksiannon suorittajan mielestä tarpeellista, on saattanut toteutua ennen kuin hän on saanut toimeksiannon; tai

(c) rajoituksista, jotka toimeksiannon suorittajalle on asettanut vastuussa oleva osapuoli, mittaaja tai arvioija taikka toimeksiantaja, joka saattaa esimerkiksi estää toimeksiannon suorittajaa toteuttamasta tämän kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomaa toimenpidettä. Tällaisilla rajoituksilla voi olla myös muita vaikutuksia toimeksiantoon, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan harkintaan, joka koskee toimeksiantoriskiä sekä asiakassuhteen ja varmennustoimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista.

A157. Se, ettei tiettyä toimenpidettä ole mahdollista suorittaa, ei muodosta laajuutta koskevaa rajoitusta, jos toimeksiannon suorittaja pystyy muita toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

A158. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat lähtökohtaisesti rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tarvittaviin toimenpiteisiin. Rajoitukset, joita tiedetään esiintyvän ennen rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon hyväksymistä, ovat relevantti huomioon otettava seikka selvitettäessä, toteutuvatko varmennustoimeksiannon edellytykset, erityisesti onko toimeksiannolla evidenssin saatavuutta koskeva ominaispiirre (ks. kappale 24(b)(iv)) ja perusteltu tarkoitus (ks. kappale 24(b)(vi)). Jos asiaankuuluva osapuoli asettaa (tai asiaankuuluvat osapuolet asettavat) lisärajoitteita sen jälkeen, kun rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on hyväksytty, toimeksiannosta luopuminen saattaa olla asianmukaista, silloin kuin luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Varmennusraportin laatiminen

Varmennusraportin muoto (viittaus: kappaleet 67–68)

A159. Suullisesti ja muulla tavalla ilmaistavat johtopäätökset voidaan käsittää väärin, jos niiden tukena ei ole kirjallista raporttia. Tämän vuoksi toimeksiannon suorittaja ei raportoi suullisesti eikä symbolien avulla ilman että hän antaa myös kirjallisen raportin, joka on helposti saatavilla, kun suullinen raportti esitetään tai symbolia käytetään. Symbolista voidaan luoda esimerkiksi hyperlinkki internetissä kirjoitetussa muodossa olevaan varmennusraporttiin.

A160. Tässä standardissa ei vaadita standardisoidun raportointimuodon käyttämistä kaikissa varmennustoimeksiannoissa. Sen sijaan siinä yksilöidään perusosat, jotka varmennusraportin tulee sisältää. Varmennusraportit räätälöidään toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti. Toimeksiannon suorittajaa voi käyttää varmennusraportin selkeyttämiseksi ja luettavuuden parantamiseksi otsikkoja, kappalenumerointia, typografisia muotoiluja kuten tekstin lihavointia sekä muita keinoja.

A161. Toimeksiannon suorittaja voi valita ”lyhemmän” tai ”pidemmän” raportointitavan sen mukaan, kumpi edistää tehokasta kommunikointia aiotuille käyttäjille. ”Lyhempää” raportointitapaa noudattava raportti sisältää vain perusosat. ”Pidempää” raportointitapaa noudattaviin raportteihin sisältyy muuta informaatiota ja selityksiä, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen. Perusosien lisäksi pidempää raportointitapaa noudattavissa raporteissa voidaan kuvata yksityiskohtaisesti toimeksiannon ehdot, sovellettavat kriteerit, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, toimeksiannon suorittajan ja muiden toimeksiantoon osallistuvien henkilöiden pätevyys sekä olennaisuustasot, ja joissakin tapauksissa voidaan antaa suosituksia. Toimeksiannon suorittajalle voi olla apua sitä, että hän arvioi tällaisen tiedon esittämisen merkittävyyttä aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden pohjalta. Kuten kappaleessa 68 vaaditaan, lisäinformaatio erotetaan selvästi toimeksiannon suorittajan johtopäätöksestä ja ilmaistaan siten, että on selvää, ettei sen ole tarkoitus vähentää johtopäätöksen merkitystä.

Varmennusraportin sisältö

Otsikko (viittaus: kappale 69(a))

A162. Asianmukainen otsikko auttaa tunnistamaan raportin varmennusraportiksi ja erottamaan sen muiden tahojen antamista raporteista, esimerkiksi tahojen, joiden ei tarvitse noudattaa samoja eettisiä vaatimuksia kuin toimeksiannon suorittajan.

Vastaanottaja (viittaus: kappale 69(b))

A163. Vastaanottaja on osapuoli tai osapuolet, jo(i)lle varmennusraportti on osoitettu. Varmennusraportti osoitetaan yleensä toimeksiantajalle, mutta joissakin tapauksissa on myös muita aiottuja käyttäjiä.

Kohdetta koskeva tieto ja kohde (viittaus: kappale 69(c))

A164. Kohdetta koskevan tiedon ja, milloin se on asianmukaista, kohteen yksilöintiin ja kuvaukseen voi sisältyä esimerkiksi seuraavaa:

- ajankohta tai ajanjakso, jota kohteen mittaaminen tai arvioiminen koskee.
- soveltuvissa tapauksissa vastuussa olevan osapuolen nimi tai tämän sen osan nimi, johon kohde liittyy.
- selostus kohteen tai kohdetta koskevan tiedon niistä ominaispiirteistä, joista aiottujen käyttäjien tulisi olla tietoisia, sekä siitä, kuinka nämä ominaispiirteet voivat vaikuttaa tarkkuuteen, jolla kohde mitataan kriteerejä käyttäen tai sitä arvioidaan kriteerien perusteella, tai saatavilla olevan evidenssin vakuuttavuuteen. Esimerkiksi:
    - missä määrin kohdetta koskeva tieto on laadullista tai määrällistä, objektiivista tai subjektiivista, mennyttä aikaa koskevaa tai tulevaisuuteen suuntautuvaa.
    - kohteessa tai muissa toimeksiannon olosuhteissa tapahtuneet muutokset, jotka vaikuttavat kohdetta koskevan tiedon vertailukelpoisuuteen eri kausien välillä.

Sovellettavat kriteerit (viittaus: kappale 69(d))

A165. Varmennusraportissa yksilöidään kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen käytetyt kriteerit, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perusteet. Sovellettavat kriteerit voivat sisältyä varmennusraporttiin, tai niihin voidaan viitata siinä, jos ne sisältyvät kohdetta koskevaan tietoon tai ovat muutoin helposti saatavissa muusta lähteestä. Kyseisissä olosuhteissa voi olla relevanttia esittää:

- mistä sovellettavat kriteerit ovat lähtöisin ja perustuvatko ne säädökseen tai määräykseen tai ovatko ne avointa toimintaprosessia soveltavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia, toisin sanoen ovatko kriteerit kohteeseen nähden yleisiä (ja jos eivät ole, miksi niitä pidetään soveltuvina).
- käytetyt mittaus- tai arviointimenetelmät, kun sovellettavat kriteerit sallivat useampia vaihtoehtoisia menetelmiä.
- merkittävät tulkinnat, joita on tehty sovellettaessa kriteerejä toimeksiannon olosuhteissa.
- onko käytetyissä mittaus- tai arviointimenetelmissä tapahtunut muutoksia.

Luontaiset rajoitteet (viittaus: kappale 69(e))

A166. Vaikka varmennusraportin aiottujen käyttäjien voidaan joissakin tapauksissa odottaa olevan hyvin perillä raporttiin liittyvistä luontaisista rajoitteista, saattaa olla paikallaan mainita niistä varmennusraportissa. Esimerkiksi sisäisen valvonnan tehokkuutta koskevassa varmennusraportissa voi olla hyvä mainita, että mennyttä aikaa koskeva tehokkuuden arviointi ei ole relevantti tulevia kausia ajatellen, koska on olemassa riski, että sisäinen valvonta käy riittämättömäksi olosuhteiden muuttuessa tai että toimintaperiaatteita ja menettelytapoja noudatetaan aikaisempaa huonommin.

Tietty tarkoitus (viittaus: kappale 69(f))

A167. Kohteen mittaamisessa tai arvioimisessa sovellettavat kriteerit voivat joissakin tapauksissa olla tiettyä tarkoitusta varten kehitettyjä. Esimerkiksi sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yrityksiä käyttämään määrättyjä kriteerejä, jotka on kehitetty sääntelytahon tarkoituksia varten. Väärinkäsitysten välttämiseksi toimeksiannon suorittaja kiinnittää varmennusraportin lukijoiden huomiota tähän seikkaan ja mainitsee, ettei kohdetta koskeva tieto ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen.

A168. Kappaleessa 69(f) vaadittavan maininnan lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi todeta, että varmennusraportti on tarkoitettu vain tietyille käyttäjille. Toimeksiannon olosuhteista, esim. kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella noudatettavasta säädöksestä tai määräyksestä, riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla varmennusraportin jakelua tai käyttöä. Vaikka varmennusraporttiin voidaan liittää tallaisia rajoituksia, yksittäistä käyttäjää tai yksittäistä tarkoitusta koskevan rajoituksen puuttuminen ei sinänsä tarkoita, että toimeksiannon suorittajalla olisi lakiin perustuva vastuu suhteessa kyseiseen käyttäjään tai tarkoitukseen. Se, onko hänellä lakiin perustuvaa vastuuta, riippuu kuhunkin tapaukseen ja maahan tai muuhun oikeudenkäyttöalueeseen liittyvistä oikeudellisista olosuhteista.

Eri osapuolten velvollisuudet viittaus: kappale 69(g))

A169. Kun eri osapuolten velvollisuudet yksilöidään, aiotuille käyttäjille annetaan tieto siitä, että vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta, että mittaaja tai arvioija vastaa kohteen mittaamisesta sovellettavia kriteerejä käyttäen tai sen arvioimisesta sovellettavien kriteerien perusteella, ja että toimeksiannon suorittajan tehtävänä on esittää riippumaton johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta.

Toimeksiannon suorittaminen ISAE 3000:n (uudistettu) ja tietynlaisia kohteita koskevan ISAE-standardin mukaisesti (viittaus: kappale 69(h))

A170. Silloin kun tietynlaisia kohteita koskevaa ISAE-standardia sovelletaan vain osaan kohdetta koskevasta tiedosta, voi olla asianmukaista viitata sekä kyseiseen ISAE-standardiin että tähän standardiin.

A171. Maininta, joka sisältää epätarkasti ilmaistuja varaumia tai rajoituksia (esimerkiksi ”toimeksianto on suoritettu ISAE 3000 (uudistettu) huomioon ottaen”) voi johtaa varmennusraportin käyttäjiä harhaan.

Sovellettavat laadunhallintavaatimukset (viittaus: kappale 69(i))

A172. Seuraavassa esitetään esimerkki varmennusraporttiin sisältyvästä maininnasta, joka koskee sovellettavia laadunhallintavaatimuksia:

> Tilintarkastusyhteisö soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Riippumattomuutta koskevien ja muiden eettisten vaatimusten noudattaminen (viittaus: kappale 69(j))

A173. Seuraavassa esitetään esimerkki varmennusraporttiin sisältyvästä maininnasta, joka koskee eettisten vaatimusten noudattamista:

> Olemme noudattaneet IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainvälisiä eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt). Sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Yhteenveto tehdystä työstä (viittaus: kappaleet A6, 69(k))

A174. Tehtyä työtä koskeva yhteenveto auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä. Monissa varmennustoimeksiannoissa toimenpiteet voivat teoriassa vaihdella rajattomasti. Käytännössä näistä on kuitenkin vaikeaa viestittää selkeästi ja yksiselitteisesti. Muista IAASB:n antamista sitovista ohjeista voi olla toimeksiannon suorittajalle apua yhteenvetoa laadittaessa.

A175. Silloin kun mistään yksittäisestä ISAE-standardista ei saada ohjeistusta tiettyä kohdetta koskevista toimenpiteistä, yhteenvetoon voidaan sisällyttää yksityiskohtaisempi kuvaus suoritetuista toimenpiteistä. Yhteenvetoon voi olla asianmukaista lisätä maininta siitä, että suoritettuun työhön on sisältynyt sovellettavien kriteerien soveltuvuuden arviointi.

A176. Tehtyä työtä koskeva yhteenveto on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa yleensä yksityiskohtaisempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, ja siinä yksilöidään toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevat rajoitukset. Tämä johtuu siitä, että suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on olennaisen tärkeää sellaisen johtopäätöksen ymmärtämiseksi, joka on muotoiltu niin, että siinä ilmaistaan, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut suoritettujen toimenpiteiden perusteella olennaista seikkaa (tai olennaisia seikkoja), joka antaa (tai jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tehtyä työtä koskevassa yhteenvedossa voi myös olla asianmukaista mainita tietyt suorittamatta jätetyt toimenpiteet, jotka yleensä odotetaan suoritettavan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Kaikkien tällaisten toimenpiteiden kattava yksilöinti ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista, koska toimeksiannon suorittajalta vaadittava käsitys ja toimeksiantoriskin arviointi ovat vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A177. Huomioon otettavia tekijöitä määritettäessä tehtyä työtä koskevan yhteenvedon yksityiskohtaisuuden tasoa voivat olla seuraavat:

- yhteisön erityiset olosuhteet (esim. sen toiminnan erilainen luonne verrattuna kyseisellä sektorilla tyypilliseen toimintaan).
- toimeksiannon erityiset olosuhteet, jotka vaikuttavat suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen.
- aiottujen käyttäjien odotukset raportissa esitettävien tietojen yksityiskohtaisuuden tasosta markkinoilla vallitsevan käytännön taikka sovellettavan säädöksen tai määräyksen perusteella.

A178. On tärkeää, että yhteenveto kirjoitetaan objektiivisesti siten, että aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi tehdystä työstä. Useimmiten tässä ei esitetä koko työsuunnitelmaa yksityiskohtaisesti, mutta toisaalta on tärkeää, ettei tietoa esitetä niin tiiviisti, että se olisi epäselvää, eikä sitä kirjoiteta liioitellen eikä kaunistellen.

Toimeksiannon suorittajan johtopäätös (viittaus: kappaleet 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Esimerkkejä johtopäätöksistä, jotka on esitetty kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa:

- Kohdetta ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisö on noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin”;
- Kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisön taloudellista tulosta koskeva ennuste on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu XYZ-kriteerien perusteella”; tai
- Asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan yhteisö on noudattanut lakia XYZ, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”; tai ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan keskeiset tulosindikaattorit on esitetty XYZ-kriteerien mukaisesti, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”.

A180. Voi olla asianmukaista antaa aiotuille käyttäjille tieto siitä, millaisessa asiayhteydessä toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä tulisi lukea, kun varmennusrapotti sisältää selostuksen kohteen erityisistä ominaispiirteistä, joista aiottujen käyttäjien olisi hyvä olla tietoisia. Toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen voi sisältyä esimerkiksi sellaisia sanamuotoja kuin:

”Tämä johtopäätös on tehty toisaalla tässä riippumattomassa varmennusraportissa esitettyihin seikkoihin perustuen”.

A181. Esimerkkejä johtopäätöksistä, jotka on esitetty rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa:

- Kohdetta ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei [yhteisö] olisi noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin”.
- Kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tiedossamme ei ole olennaisia muutoksia, jotka olisi tarpeellista tehdä keskeisiin tulosindikaattoreihin, jotta ne olisivat XYZ-kriteerien mukaisia”
- Asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa koskien: ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan [yhteisö] on noudattanut lakia XYZ, ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”.

A182. Seuraavat ilmaisutavat voivat olla hyödyllisiä erilaisten kohteiden yhteydessä yksin tai yhdistelmänä:

- säädösten ja määräysten noudattamista koskevissa toimeksiannoissa – ”noudattaen” tai ”mukaisesti”.
- toimeksiannoissa, joissa sovellettavissa kriteereissä kuvataan kohdetta koskevan tiedon laatimisessa tai esittämisessä käytettävää prosessia tai menetelmää – ”laadittu asianmukaisesti”.
- toimeksiannoissa, joissa oikeaa esittämistä koskevat periaatteet sisältyvät sovellettaviin kriteereihin – ”oikein esitetty”.

A183. Otsikon lisääminen mukautetun johtopäätöksen ja mukauttamiseen johtaneen seikan tai seikkoja sisältävien kappaleiden edelle parantaa toimeksiannon suorittajan raportin ymmärrettävyyttä. Esimerkkejä asianmukaisista otsikoista ovat ”Varauman sisältävä johtopäätös”, ”Kielteinen johtopäätös” tai ”Johtopäätöksen esittämättä jättäminen” sekä ”Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut” tai ”Kielteisen johtopäätöksen perustelut”, sen mukaan kuin on asianmukaista.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus (viittaus: kappale 69(m))

A184. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai yksittäisen toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa raportissaan ammatilliset pätevöitymisensä tai sen, että hän on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

Päiväys (viittaus: kappale 69(n))

A185. Varmennusraporttiin sisällytettävä päiväys kertoo aiotuille käyttäjille, että toimeksiannon suorittaja on ottanut huomioon kyseiseen päivään mennessä toteutuneiden tapahtumien vaikutukset kohdetta koskevaan tietoon ja varmennusraporttiin.

Viittaaminen toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan varmennusraportissa (viittaus: kappale 70)

A186. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että varmennusraportissa viitataan toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön esimerkiksi läpinäkyvyystarkoituksessa julkisella sektorilla. Se voi olla asianmukaista myös muissa olosuhteissa, esimerkiksi selostettaessa toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamista tai kun erityisasiantuntijan tekemä työ liittyy kiinteänä osana havaintoihin, jotka sisällytetään pidempää raportointitapaa noudattavaan raporttiin.

A187. Tästä huolimatta toimeksiannon suorittaja vastaa esitettävästä johtopäätöksestä yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että hän käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä. Siksi on tärkeää, että jos varmennusraportissa viitataan toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan, raportissa käytettävä sanamuoto ei anna sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta esitettävästä johtopäätöksestä.

A188. Pidempää raportointitapaa noudattavaan raporttiin sisältyvä yleinen maininta siitä, että toimeksiannon ovat suorittaneet sopivan pätevyyden omaavat henkilöt, joihin kuuluu kohteen ja varmentamisen asiantuntijoita, ei todennäköisesti tule ymmärretyksi väärin niin, että olisi kyse vastuun vähentämisestä. Väärinkäsityksen mahdollisuus on kuitenkin suurempi, kun kyseessä ovat lyhempää raportointitapaa noudattavat raportit, joissa voidaan esittää vain vähimmäismäärä asiayhteyttä koskevaa tietoa, tai kun toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija mainitaan nimeltä. Siksi tällaisissa tapauksissa voi olla tarpeellista selittää asiaa laajemmin, jottei varmennusraportista saisi sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta esitettävästä johtopäätöksestä.

Vakiomuotoiset ja mukautetut johtopäätökset (viittaus: kappaleet 74–77, liite)

A189. Termiä ”laajalle ulottuva” käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutusta kohdetta koskevaan tietoon tai sellaisten virheellisyyksien, mikäli niitä olisi, mahdollisia vaikutuksia kohdetta koskevaan tietoon, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia kohdetta koskevaan tietoon ovat vaikutukset, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan perusteella:

(a) eivät rajoitu kohdetta koskevan tiedon tiettyihin osa-alueisiin;

(b) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osaa kohdetta koskevasta tiedosta; tai

(c) jos kyseessä ovat esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia aiottujen käyttäjien kohdetta koskevasta tiedosta saaman käsityksen kannalta.

A190. Siihen, minkä tyyppinen johtopäätös esitetään, vaikuttavat kyseisen seikan luonne sekä toimeksiannon suorittajan harkintaan perustuva arvio sen vaikutuksista tai mahdollisista vaikutuksista kohdetta koskevaan tietoon.

A191. Esimerkkejä varauman sisältävistä ja kielteisistä johtopäätöksestä ja johtopäätöksen esittämättä jättämisestä:

- Varauman sisältävä johtopäätös (esimerkki rajoitetun varmuuden antavasta toimeksiannosta, jossa todetaan olennainen virheellisyys) – ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan vaikutuksia tietoomme ei ole suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei lain XYZ noudattamista esitetä [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotossa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein.”

- Kielteinen johtopäätös (esimerkki olennaisesta ja laajalle ulottuvasta virheellisyydestä sekä kohtuullisen varmuuden antavassa että rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa) – ”Kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen lain XYZ noudattamista ei ole esitetty [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotossa oikein.”

- Johtopäätöksen esittämättä jättäminen (esimerkki olennaisesta ja laajalle ulottuvasta laajuutta koskevasta rajoituksesta sekä kohtuullisen varmuuden antavassa että rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa) – ”Johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen meidän ei ole ollut mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäksemme tekemään johtopäätöksen [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotosta. Näin ollen emme esitä johtopäätöstä kyseisestä kannanotosta.”

A192. Joissakin tapauksissa mittaaja tai arvioija saattaa havaita, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, ja antaa tästä asianmukaisen kuvauksen. Esimerkiksi säädösten tai määräysten noudattamista koskevassa toimeksiannossa mittaaja tai arvioija voi kuvata oikein tapaukset, joissa säädöstä tai määräystä ei ole noudatettu. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on kappaleen 77 mukaan kiinnitettävä aiottujen käyttäjien huomiota olennaista virheellisyyttä koskevaan kuvaukseen joko esittämällä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös taikka esittämällä vakiomuotoinen johtopäätös mutta painottamalla kyseistä seikkaa mainitsemalla se varmennusraportissa erikseen.

Muut kommunikointivelvoitteet (viittaus: kappale 78)

A193. Seikkoja, joista voi olla asianmukaista kommunikoida vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan, toimeksiantajan tai muiden osapuolten kanssa, ovat väärinkäytökset tai epäillyt väärinkäytökset sekä vinoumat, jotka liittyvät kohdetta koskevan tiedon tuottamiseen.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

A194. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä vaatimus siitä, että säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoidaan johdon asianmukaiselle tasolle tai hallintoelimille. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla kuitenkin rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia vastuussa olevan osapuolen, johdon tai hallintoelinten kanssa. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toiminta, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle

A195. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan:

(a) edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

(b) asettaa velvollisuuksia, joiden mukaan raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.[15]

A196. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

(a) säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa edellytetään toimeksiannon suorittajalta raportointia;

(b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen; tai

(c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin.

A197. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvaan raportointiin säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä voi sisältyä sellaista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, joka tulee toimeksiannon suorittajan tietoon toimeksiantoa suoritettaessa mutta jolla ei mahdollisesti ole vaikutusta kohdetta koskevaan tietoon. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajalta ei odoteta muunlaisten kuin kohdetta koskevaan tietoon mahdollisesti vaikuttavien säädösten ja määräysten ymmärtämistä. Säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan toimeksiannon suorittajan voidaan kuitenkin odottaa soveltavan tietämystään, ammatillista harkintaa ja erityisasiantuntemustaan toimiessaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

A198. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi joissakin olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle. Toisissa tapauksissa raportoimisen säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle ei katsottaisi olevan relevanttien eettisten vaatimusten mukaisen salassapitovelvollisuuden rikkomista.[16]

---

15 Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.36–R360.37.

16 Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R114.1–114.3 A3 ja R360.37.

A199. Toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä), juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista taikka sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädöksissä tai määräyksissä kielletään se tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista).[17]

Dokumentointi (viittaus: kappaleet 79–83)

A200. Dokumentaatioon sisällytetään toimeksiannon suorittajan perustelut kaikista merkittävistä seikoista, jotka edellyttävät ammatillisen harkinnan käyttöä, sekä niihin liittyvät johtopäätökset. Silloin kun esiintyy vaikeita periaatteellisia tai ammatillista harkintaa vaativia kysymyksiä, dokumentaatio, joka sisältää johtopäätöstä tehtäessä toimeksiannon suorittajan tiedossa olleet tosiseikat, voi auttaa osoittamaan, mitä tämän tiedossa on ollut.

A201. Ei ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia toimeksiannon aikana huomioon otettuja seikkoja tai tehtyjä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Toimeksiannon suorittajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esim. tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi toimeksiantokansioon sisältyvien asiakirjojen avulla. Vastaavasti hänen ei tarvitse sisällyttää toimeksiantokansioon työpapereiden luonnoksia, jotka on korvattu uudella aineistolla, keskeneräistä tai alustavaa pohdintaa, aikaisempia versiota asiakirjoista, joihin on korjattu kirjoitus- tai muita virheitä, eikä useampia kappaleita samasta asiakirjasta.

A202. Kun toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan laadittavan ja säilytettävän dokumentaation laajuutta, hän voi harkita, mikä olisi tarpeellista, jotta toinen toimeksiantojen suorittaja, jolla ei ole aikaisempaa kokemusta kyseisestä toimeksiannosta, saisi käsityksen suoritetusta työstä ja keskeisten päätösten perusteista (mutta ei toimeksiannon yksityiskohdista). Toinen toimeksiantojen suorittaja voi saada käsityksen toimeksiannon yksityiskohdista vain keskustelemalla niistä dokumentaation laatineen toimeksiannon suorittajan kanssa.

A203. Dokumentaatioon voidaan merkitä esimerkiksi:

- ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat;
- kuka on suorittanut työn toimeksiannossa ja milloin tämä työ on valmistunut;
- kuka on läpikäynyt toimeksiannossa suoritetun työn, ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
- merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin.

A204. Dokumentaatioon voidaan merkitä esimerkiksi:

- relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista koskevat tunnistetut ongelmalliset seikat ja kuinka ne on ratkaistu.
- johtopäätökset toimeksiantoa koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta sekä mahdolliset näitä johtopäätöksiä tukevat keskustelut, joita on käyty tilintarkastusyhteisön kanssa.
- johtopäätökset, jotka on tehty asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta.
- toimeksiannon aikaisten konsultointien luonne ja laajuus sekä niiden tuloksena tehdyt johtopäätökset.

Lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen

A205. ISQM 1:n (tai vähintään samantasoisten ammatillisten taikka säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on asetettava laatutavoite, joka koskee sitä, että toimeksiantoa koskeva dokumentaatio kootaan oi-

[17] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappale 360.39 A1.

kea-aikaisesti toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen[18]. Asianmukainen aikaraja lopullisen toimeksiantokansion kokoamisen loppuun saattamiselle on yleensä enintään 60 päivää varmennusraportin antamisen jälkeen.[19]

A206. Lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen varmennusraportin antamispäivän jälkeen on hallinnollinen toimenpide, johon ei kuulu uusien toimenpiteiden suorittamista eikä uusien johtopäätösten tekemistä. Dokumentaatioon saadaan kuitenkin tehdä lopullisen kokoamisen aikana muutoksia, jos ne ovat luonteeltaan hallinnollisia. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi:

- uudella aineistolla korvatun dokumentaation tuhoaminen tai poistaminen.
- työpapereiden järjestäminen ja lajitteleminen sekä ristikkäisviittausten tekeminen.
- kansion kokoamisprosessiin liittyvien tarkistuslistojen kuittaaminen kansion valmistuessa.
- sellaisen evidenssin dokumentoiminen, jonka toimeksiannon suorittaja on hankkinut ja josta hän on keskustellut ja sopinut toimeksiantotiimin asiaankuuluvien jäsenten kanssa ennen varmennusraportin antamispäivää.

A207. ISQM 1:n (tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on asetettava laatutavoite, joka koskee sitä, että toimeksiantoa koskevaa dokumentaatiota säilytetään tilintarkastusyhteisön tarpeiden täyttämiseksi sekä säädösten, määräysten, relevanttien eettisten vaatimusten tai ammatillisten standardien noudattamiseksi.[20] Varmennustoimeksiannoissa säilyttämisaika on yleensä vähintään viisi vuotta varmennusraportin antamispäivästä.[21]

[18] ISQM 1, kappale 31(f)

[19] ISQM 1, kappale A83

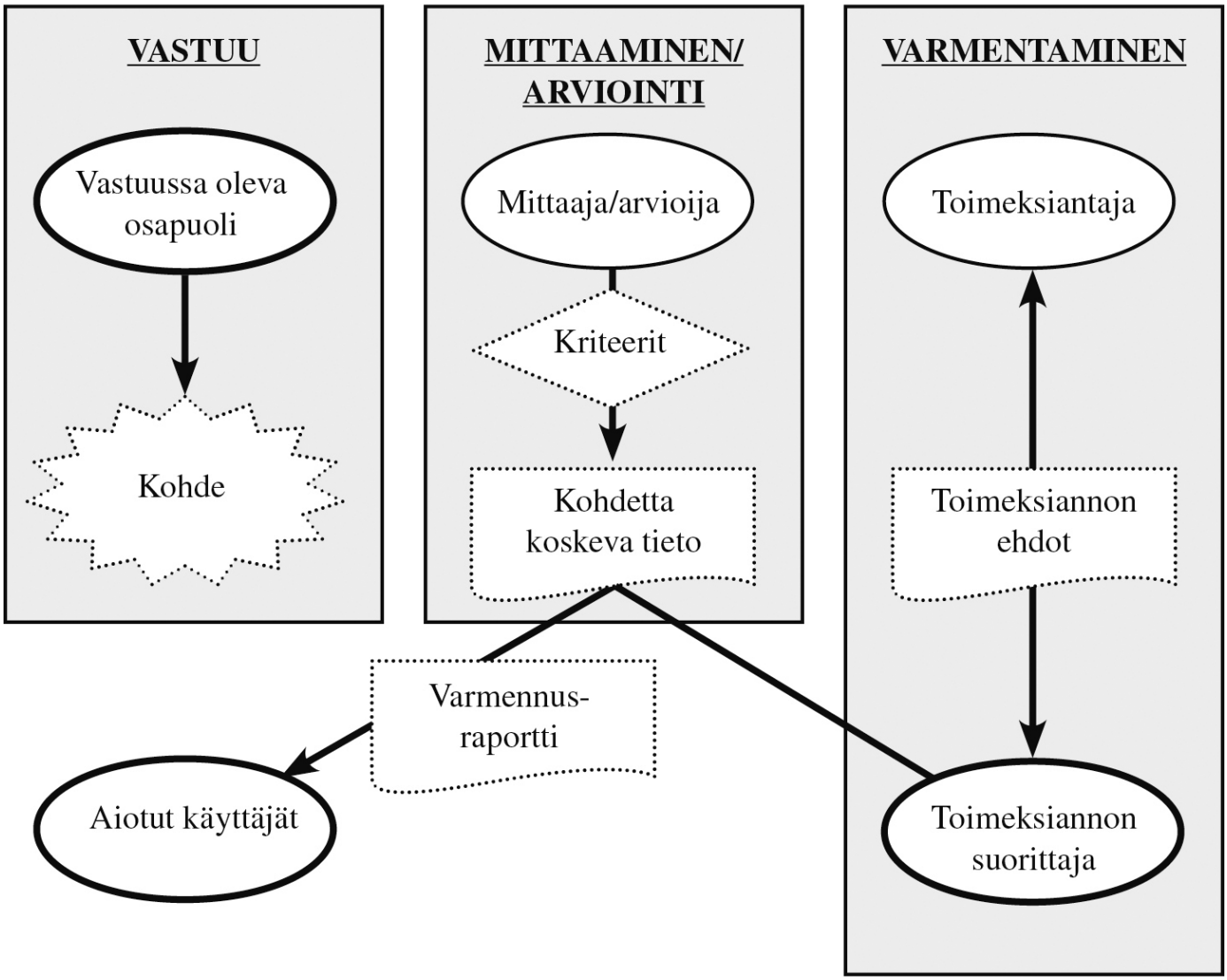
[20] ISQM 1, kappale 31(f)

[21] ISQM 1, kappale A85

Liite

(viittaus: kappaleet A10, A15, A16–A18, A19, A20, A37–A39 ja A189–A192)

Roolit ja velvollisuudet



1. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme osapuolta: vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja ja aiotut käyttäjät. Toimeksiannon olosuhteista riippuen siinä voi olla myös erillinen mittaajan tai arvioijan taikka toimeksiantajan rooli.

2. Edellä olevassa kuviossa havainnollistetaan seuraavien roolien liittymistä varmennustoimeksiantoon:

   (a) Vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta.

   (b) Mittaaja tai arvioija käyttää kriteerejä kohteen mittaamiseen tai arviointiin, ja tuloksena syntyy kohdetta koskeva tieto.

   (c) Toimeksiantaja sopii toimeksiannon suorittajan kanssa toimeksiannon ehdoista.

   (d) Toimeksiannon suorittaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon.

(e) Aiotut käyttäjät tekevät päätöksiä kohdetta koskevan tiedon perusteella. Aiotut käyttäjät ovat henkilöitä tai organisaatioita tai niistä koostuvia ryhmiä, joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia.

3. Näistä rooleista voidaan tehdä seuraavia havaintoja:

- Jokaisessa varmennustoimeksiannossa on toimeksiannon suorittajan lisäksi vähintään vastuussa oleva osapuoli ja aiotut käyttäjät.
- Toimeksiannon suorittaja ei voi olla vastuussa oleva osapuoli, toimeksiantaja eikä aiottu käyttäjä.
- Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja on myös mittaaja tai arvioija.
- Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaajana tai arvioijana voi olla vastuussa oleva osapuoli tai joku muu mutta ei toimeksiannon suorittaja.
- Kun toimeksiannon suorittaja on mitannut kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioinut sitä kriteerien perusteella, kyseessä on suora toimeksianto. Tätä toimeksiantoa ei voida muuttaa tiedon varmentamistoimeksiannoksi sillä, että jokin toinen osapuoli ottaa vastuun mittaamisesta tai arvioimisesta, esimerkiksi siten että vastuussa oleva osapuoli liittää kohdetta koskevaan tietoon ilmoituksen, että se hyväksyy vastuunsa siitä.
- Vastuussa oleva osapuoli voi olla toimeksiantaja.
- Monissa tiedon varmentamistoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli voi olla myös mittaaja tai arvioija ja toimeksiantaja. Esimerkkinä tästä on tilanne, jossa yhteisö antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon sellaisen raportin varmentamisesta, jonka se on laatinut omista yritysvastuukäytännöistään. Esimerkki siitä, milloin vastuussa oleva osapuoli ei ole sama kuin mittaaja tai arvioija, on tilanne, jossa toimeksiannon suorittajalle annetaan toimeksianto sellaisen raportin varmentamisesta, jonka julkisen vallan organisaatio on laatinut yksityisen yhtiön yritysvastuukäytännöistä.
- Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaaja tai arvioija antaa yleensä toimeksiannon suorittajalle kirjallisen ilmoituksen kohdetta koskevasta tiedosta. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista saada tällaista ilmoitusta, esimerkiksi kun toimeksiantaja ei ole mittaaja tai arvioija.
- Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä mutta ei ainoa niistä.
- Vastuussa oleva osapuoli, mittaaja tai arvioija ja aiotut käyttäjät voivat olla eri yhteisöistä tai samasta yhteisöstä. Esimerkkinä jälkimmäisestä on kaksikerroksinen hallintorakenne, jossa valvonnasta vastaava elin saattaa pyrkiä varmennuttamaan yhteisön johtamisesta vastaavan elimen tuottamaa informaatiota. Vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja aiottujen käyttäjien välistä suhdetta on tarkasteltava kyseisen toimeksiannon yhteydessä, ja se voi poiketa perinteisemmin määritellystä vastuunjaosta. Esimerkiksi yhteisön ylempi johto (aiottu käyttäjä) saattaa antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon, joka koskee yhteisön toiminnan tiettyä osa-aluetta, josta alemman tason johto (vastuussa oleva osapuoli) on välittömästi vastuussa mutta josta ylempi johto viime kädessä vastaa.
- Toimeksiantaja, joka ei samalla ole vastuussa oleva osapuoli, voi olla aiottu käyttäjä.

4. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voidaan muotoilla niin, että se koskee:

- kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
- kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
- asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa.

5. Toimeksiannon suorittaja ja vastuussa oleva osapuoli voivat sopia ISAE-standardien mukaisten periaatteiden soveltamisesta sellaisessa toimeksiannossa, jossa ei ole muita aiottuja käyttäjiä kuin vastuussa oleva osapuoli mutta kaikki muut ISAE-standardien mukaiset vaatimukset täyttyvät. Tällöin toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytetään maininta, jolla raportin käyttö rajoitetaan vastuussa olevaan osapuoleen.

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3400

TULEVAISUUTTA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION TARKASTAMINEN

(Sovelletaan 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavan tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastukseen)*

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–7
Tilintarkastajan ilmaisema varmuus tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta	8–9
Toimeksiannon vastaanottaminen	10–12
Liiketoiminnan tunteminen	13–15
Informaation kattama ajanjakso	16
Tarkastustoimenpiteet	17–25
Esittämistapa ja esitettävät tiedot	26
Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annettava raportti	27–33

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3400 *Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastaminen* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluita ja liitännäispalveluita koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

* Alkuperäisen IFACin antaman standardin voimaantuloaika on ollut aikaisempi.

Johdanto

1. Tämä kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi (ISAE) sisältää tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamista ja siitä raportoimista koskevia toimeksiantoja varten standardit ja ohjeistuksen, jotka käsittävät muun muassa parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten ja hypoteettisten oletusten tarkastamisessa sovellettavat toimenpiteet. Tämä standardi ei koske yleisellä tasolla tai kertovassa muodossa esitetyn tulevaisuutta koskevan informaation, kuten yhteisön vuosikertomukseen sisältyvän johdon katsauksen, tarkastamista, joskin useat tässä kuvatuista toimenpiteistä voivat soveltua tällaiseen tarkastukseen.

2. **Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamistoimeksiannossa tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä**:

   (a) **etteivät johdon tekemät parhaisiin arvioihin perustuvat oletukset, joille tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio perustuu, ole kohtuuttomia ja että mahdolliset hypoteettiset oletukset vastaavat informaation käyttötarkoitusta;**

   (b) **että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on asianmukaisesti laadittu oletusten pohjalta;**

   (c) **että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on esitetty asianmukaisesti ja kaikista olennaisista oletuksista on annettu riittävästi tietoja, esimerkiksi tuodaan selvästi esiin, perustuvatko oletukset parhaisiin arvioihin vai ovatko ne hypoteettisia; ja**

   (d) **että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on laadittu samalla perusteella kuin mennyttä aikaa koskevat tilinpäätökset asianmukaisia laskentaperiaatteita soveltaen.**

3. ”Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio” tarkoittaa taloudellista informaatiota, joka perustuu oletuksiin tulevaisuudessa mahdollisesti toteutuvista tapahtumista ja yhteisön mahdollisista toimenpiteistä. Se on luonteeltaan erittäin subjektiivista, ja sen laatiminen vaatii merkittävästi harkintaa. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voi olla ennuste tai skenaario taikka niiden yhdistelmä, esimerkiksi yhtä vuotta koskeva ennuste ja viittä vuotta koskeva skenaario.

4. ”Ennusteella” tarkoitetaan tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota, joka perustuu oletuksiin tapahtumista, joiden johto odottaa toteutuvan tulevaisuudessa, sekä toimenpiteistä, joihin johto odottaa ryhtyvänsä informaation laatimisajankohdan tilanteen perusteella (parhaaseen arvioon perustuvat oletukset).

5. ”Skenaariolla” tarkoitetaan tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota, joka perustuu:

   (a) hypoteettisiin oletuksiin tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan, esimerkiksi kun jotkin yhteisöt ovat vasta aloittamassa toimintaansa tai suunnittelevat muuttavansa toimintansa luonnetta merkittävästi; tai

   (b) parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten ja hypoteettisten oletusten yhdistelmään.

   Edellä kuvattu informaatio havainnollistaa tapahtumien ja toimenpiteiden mahdollisen toteutumisen mahdollisia vaikutuksia informaation laatimispäivän tilanteessa tarkasteltuina (”mitä jos” - tarkastelu).

6. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voi olla laadittu tilinpäätöksen muotoon tai se voi sisältää osia tilinpäätöksestä, ja se voidaan laatia:

   (a) sisäiseen käyttöön johdon työkaluksi, esimerkiksi mahdollisen investoinnin arvioimisen avuksi; tai

   (b) toimitettavaksi kolmansille osapuolille, esimerkiksi:

   - esitteessä, jossa annetaan tulevaisuuden odotuksia koskevaa tietoa mahdollisille sijoittajille.
   - vuosikertomuksessa, jossa annetaan tietoa osakkeenomistajille, sääntelyelimille ja muille sidosryhmille.
   - luotonantajille tarkoitettua tietoa sisältävässä dokumentissa, joka voi sisältää esimerkiksi rahavirtaennusteita.

7. Johto on vastuussa tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation laatimisesta ja esittämisestä sekä niiden oletusten yksilöimisestä ja esittämisestä, joihin informaatio perustuu. Tilintarkastajaa voidaan pyytää tarkastamaan tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio ja raportoimaan siitä informaation luotettavuuden lisäämiseksi riippumatta siitä, onko informaatio tarkoitettu kolmansien osapuolten käyttöön vai sisäiseen käyttöön.

Tilintarkastajan ilmaisema varmuus tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta

8. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio liittyy tapahtumiin ja toimenpiteisiin, jotka eivät vielä ole toteutuneet eivätkä mahdollisesti toteudukaan. Vaikka tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation perustana olevia oletuksia tukevaa evidenssiä voi olla saatavissa, tällainen evidenssi on yleensä itsessään tulevaisuuteen suuntautuvaa ja sen vuoksi luonteeltaan spekulatiivista, toisin kuin se evidenssi, jota yleensä on käytettävissä mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvassa tilintarkastuksessa. Sen vuoksi tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa siitä, tullaanko tulevaisuutta koskevassa taloudellisessa informaatiossa esitetyt tulokset saavuttamaan.

9. Kun lisäksi otetaan huomioon, minkä tyypistä evidenssiä on saatavilla tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation perustana olevien oletusten arvioimiseksi, tilintarkastajan voi olla vaikea saavuttaa sellaista varmuuden tasoa, että hän voisi antaa positiivisessa muodossa ilmaistavan lausunnon siitä, että oletukset eivät ole olennaisesti virheellisiä. Tästä seuraa, että tämän standardin mukaan tilintarkastaja ilmaisee vain kohtalaisella tasolla olevan varmuuden raportoidessaan johdon tekemien oletusten kohtuullisuudesta. Silloin kun tilintarkastaja kuitenkin on harkintansa mukaan saavuttanut asianmukaisen varmuustason, mikään ei estä häntä ilmaisemasta oletuksia koskevaa varmuutta positiivisessa muodossa.

Toimeksiannon vastaanottaminen

10. Ennen tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamista koskevan toimeksiannon vastaanottamista tilintarkastaja arvioi esimerkiksi seuraavia seikkoja:

    - informaation aiottu käyttötarkoitus;
    - onko informaatio yleisesti saatavissa vai onko sen jakelu rajoitettu;
    - oletusten luonne, ts. perustuvatko ne parhaisiin arvioihin vai ovatko ne hypoteettisia;
    - mitä osia informaatioon sisältyy; ja
    - minkä ajanjakson informaatio kattaa.

11. **Tilintarkastajan ei tulisi ottaa vastaan toimeksiantoa tai hänen tulisi luopua siitä, kun oletukset ovat selvästi epärealistisia tai kun tilintarkastaja uskoo, ettei tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio sovi siihen käyttöön, johon se on tarkoitettu.**

12. **Tilintarkastajan ja asiakkaan tulisi sopia toimeksiannon ehdoista.** On sekä yhteisön että tilintarkastajan edun mukaista, että tilintarkastaja lähettää toimeksiantokirjeen, joka auttaa välttämään toimeksiantoa koskevia väärinkäsityksiä. Toimeksiantokirjeessä käsitellään kappaleessa 10 mainittuja seikkoja sekä todetaan johdon olevan vastuussa oletuksista ja olevan velvollinen antamaan tilintarkastajan käyttöön kaiken oletusten perusteena käytetyn relevantin informaation ja perustiedot.

Liiketoiminnan tunteminen

13. **Tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellinen määrä tietoa liiketoiminnasta pystyäkseen arvioimaan, onko kaikki tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota laadittaessa tarvittavat oletukset tunnistettu.** Tilintarkastajan on myös tarpeellista tutustua tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tuottamisprosessiin esimerkiksi arvioimalla seuraavia seikkoja:

    - sisäiset kontrollit, jotka liittyvät tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tuottamisprosessiin, sekä tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota tuottavien henkilöiden asiantuntemus ja kokemus.
    - yhteisössä laadittava dokumentaatio, joka tukee johdon tekemiä oletuksia.
    - missä määrin käytetään tilastollisia, matemaattisia ja atk-avusteisia menetelmiä.

- oletusten tekemiseen ja soveltamiseen käytettävät menetelmät.
- aiemmilla tilikausilla laaditun tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkkuus ja syyt merkittäviin poikkeamiin.

14. **Tilintarkastajan tulisi arvioida, missä määrin hänen on perusteltua luottaa yhteisön tuottamaan mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon.** Tilintarkastajan on tunnettava yhteisön tuottama mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio pystyäkseen arvioimaan, onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio laadittu samoilla perusteilla kuin mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, sekä saadakseen toteutumaan pohjautuvan vertailuperusteen johdon tekemille oletuksille. Tilintarkastajan pitää esimerkiksi selvittää, onko asianomainen mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio ollut tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen kohteena ja onko sitä laadittaessa sovellettu hyväksyttäviä laskentaperiaatteita.

15. Jos aiemmasta mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta annettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisen tarkastuksen raportti ei ole ollut vakiomuotoinen tai jos yhteisö on vasta aloittamassa toimintaansa, tilintarkastaja arvioi näitä seikkoja ja niiden vaikutusta tulevia kausia koskevan taloudellisen informaation tarkastamiseen.

Informaation kattama ajanjakso

16. **Tilintarkastajan tulisi kiinnittää huomiota siihen, minkä ajanjakson tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio kattaa.** Koska oletukset ovat sitä spekulatiivisempia mitä pitemmän ajanjakson ne kattavat, johdon mahdollisuudet tehdä parhaisiin arvioihin perustuvia oletuksia vähentyvät ajanjakson pidentyessä. Katettava ajanjakso ei voi olla pidempi kuin aika, jolle johdolla on kohtuullinen perusta oletuksilleen. Seuraavassa mainitaan joitakin tekijöitä, joilla on merkitystä tilintarkastajan arvioidessa tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation kattamaa ajanjaksoa:

- toiminnan sykli: esimerkiksi jos kyseessä on merkittävä rakennusprojekti, projektin valmiiksi saattamiseen tarvittava aika saattaa määrätä informaation kattaman ajanjakson.
- oletusten luotettavuus: esimerkiksi jos yhteisö on tuomassa markkinoille uutta tuotetta, katettava tulevaisuuden ajanjakso voisi olla lyhyehkö ja jakautua lyhyisiin jaksoihin kuten viikkoihin tai kuukausiin. Jos taas yhteisön liiketoimintaan kuuluu yksinomaan kiinteistön pitkäaikaista vuokraamista, ajanjakso voi kohtuudella olla suhteellisen pitkä.
- käyttäjien tarpeet: tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voidaan laatia esimerkiksi lainahakemuksen yhteydessä ajanjaksolle, joka tarvitaan riittävän rahamäärän kerryttämiseen takaisinmaksua varten. Informaatio voidaan myös laatia sijoittajia varten debentuurien myynnin yhteydessä havainnollistamaan saatujen maksujen aiottua käyttöä tulevan ajanjakson kuluessa.

Tarkastustoimenpiteet

17. **Tarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään tilintarkastajan tulisi ottaa huomioon esimerkiksi:**

    (a) **olennaisen virheellisyyden todennäköisyys;**

    (b) **mahdollisten aikaisempien toimeksiantojen yhteydessä hankitut tiedot;**

    (c) **johdon kyky tuottaa tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota;**

    (d) **missä määrin johdon suorittamalla harkinnalla on vaikutusta tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon; ja**

    (e) **taustatietojen riittävyys ja luotettavuus.**

18. Tilintarkastaja arvioi johdon parhaisiin arvioihin perustuvia oletuksia tukevan evidenssin lähdettä ja luotettavuutta. Tällaisten oletusten tueksi hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä sisäisistä ja ulkoisista lähteistä, esimerkiksi tarkastelemalla oletuksia mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation valossa ja arvioimalla, perustuvatko ne yhteisön kapasiteetin rajoissa toteutettavissa oleviin suunnitelmiin.

19. Kun on käytetty hypoteettisia oletuksia, tilintarkastaja arvioi, onko tällaisten oletusten kaikki merkittävät vaikutukset otettu huomioon. Esimerkiksi jos myynnin oletetaan kasvavan yhteisön senhetkistä tuotantokapasiteettia suuremmaksi, tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon pitää sisältyä lisäkapasiteetin edellyttämät investoinnit tai ne kustannukset, jotka aiheutuvat vaihtoehtoisista tavoista saada aikaan ennakoitu myynti esimerkiksi alihankintaa käyttäen.

20. Vaikka tilintarkastajan ei tarvitse hankkia hypoteettisia oletuksia tukevaa evidenssiä, hänen pitää varmistua siitä, että oletukset vastaavat tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation käyttötarkoitusta ja ettei ei ole syytä uskoa niiden olevan selvästi epärealistisia.

21. Tilintarkastajan pitää vakuuttua siitä, että tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on asianmukaisesti laadittu johdon tekemien oletusten pohjalta, esimerkiksi tekemällä erilaisia tarkistuksia, kuten uudelleenlaskentaa, ja käymällä läpi informaation sisäistä johdonmukaisuutta, toisin sanoen sitä, että johdon suunnittelemat toimenpiteet ovat keskenään yhteensopivia ja että yhteisiin muuttujiin, kuten korkokantoihin, perustuvien lukujen määrittämisessä ei esiinny epäjohdonmukaisuutta.

22. Tilintarkastaja keskittyy siihen, missä määrin erityisen vaihteluherkillä alueilla on olennaista vaikutusta tulevaisuutta koskevassa taloudellisessa informaatiossa esitettyihin tuloksiin. Tämä vaikuttaa siihen, minkä verran tilintarkastaja pyrkii hankkimaan tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Se vaikuttaa myös tilintarkastajan arvioon esitettyjen tietojen asianmukaisuudesta ja riittävyydestä.

23. Kun tilintarkastaja saa toimeksiannon tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation yhden tai useamman osatekijän, esimerkiksi yksittäisen tilinpäätöslaskelman, tarkastamisesta, hänen on tärkeää arvioida tilinpäätöksen muiden osien keskinäisiä suhteita.

24. Silloin kun tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio kattaa jo kuluneen osan meneillään olevasta tilikaudesta, tilintarkastaja harkitsee, miltä osin toimenpiteitä pitää kohdistaa mennyttä aikaa koskevaan informaatioon. Toimenpiteet vaihtelevat olosuhteiden mukaisesti, esimerkiksi sen mukaan, miten suuri osa informaation kattamasta ajanjaksosta on jo kulunut.

25. **Tilintarkastajan tulisi saada johdolta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, mikä on tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus, onko johto tuonut esiin kaikki tekemänsä merkittävät oletukset, sekä siitä, että johto hyväksyy vastuunsa tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta.**

Esittämistapa ja esitettävät tiedot

26. Arvioidessaan tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation esittämistapaa ja siinä esitettyjä tietoja tilintarkastajan tulee, sen lisäksi että hän ottaa huomioon asiaa koskevien säädösten, määräysten tai ammatillisten standardien sisältämät nimenomaiset vaatimukset, myös arvioida:

    (a) onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio esitetty selkeästi ja harhaanjohtamattomasti;

    (b) onko laatimisperiaatteet esitetty selkeästi tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon kuuluvissa liitetiedoissa;

    (c) onko oletuksista annettu riittävästi tietoa tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon kuuluvissa liitetiedoissa. Informaatiosta pitää käydä selvästi esiin, perustuvatko oletukset johdon parhaisiin arvioihin vai ovatko ne hypoteettisia, ja silloin kun oletuksia on tehty alueilla, jotka ovat olennaisia ja joihin liittyy merkittävästi epävarmuutta, tämä epävarmuus ja siitä johtuva tulosten vaihteluherkkyys on tuotava riittävästi esille;

    (d) onko tuotu esiin, minkä päivän tilanteesta tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on laadittu. Johdon pitää vahvistaa, että oletukset ovat asianmukaisia kyseisen päivän tilanteessa, vaikka taustalla oleva informaatio voi koskea pidempää ajanjaksoa;

    (e) kun tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on ilmaistu vaihteluväliä käyttäen, onko tuotu selkeästi esiin peruste, jolla vaihteluvälin rajat on määritetty, ja onko vaihteluväli valittu tavalla, joka ei ole vinoutunut ja harhaanjohtava; ja

    (f) onko tuotu esiin mahdollinen laatimisperiaatteiden muutos viimeisimpään mennyttä kautta koskevaan tilinpäätökseen verrattuna, muutokseen johtanut syy ja muutoksen vaikutus tulevaisuutta koskevaan taloudelliseen informaatioon.

Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annettava raportti

27. **Raportin, jonka tilintarkastaja antaa tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta, tulisi sisältää seuraavaa:**

    (a) **otsikko;**

    (b) **vastaanottaja;**

    (c) **tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation yksilöinti;**

    (d) **viittaus tähän standardiin tai tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota tarkastettaessa sovellettaviin relevantteihin kansallisiin standardeihin tai käytäntöihin;**

    (e) **maininta siitä, että johto on vastuussa tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta ja oletuksista, joihin informaatio perustuu;**

    (f) **tarvittaessa maininta tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation käyttötarkoituksesta ja/tai sen jakelua koskevista rajoituksista;**

    (g) **negatiivisessa muodossa ilmaistu varmuus siitä, antavatko oletukset kohtuullisen perustan tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle;**

    (h) **lausunto siitä, onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio asianmukaisesti laadittu tehtyjen oletusten pohjalta ja esitetty relevantin tilinpäätösnormiston mukaisesti;**

    (i) **asianmukaiset varaumat tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation osoittamien tulosten saavutettavuuden suhteen;**

    (j) **kertomuksen päiväys, jonka tulisi olla päivä, jona toimenpiteet on saatettu loppuun;**

    (k) **tilintarkastajan osoite; ja**

    (l) **allekirjoitus.**

    (m) **Tällaisessa raportissa:**

    - mainitaan, onko tilintarkastajan tietoon tullut oletuksia tukevan evidenssin tarkastamisen perusteella mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, että oletukset eivät anna kohtuullista perustaa tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle.
    - annetaan lausunto siitä, onko tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio asianmukaisesti laadittu tehtyjen oletusten pohjalta ja esitetty relevantin tilinpäätösnormiston mukaisesti.
    - mainitaan, että:
        - toteutuvat tulokset todennäköisesti poikkeavat tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation mukaisista tuloksista, koska ennakoidut tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla, ja poikkeama saattaa olla olennainen. Vastaavasti silloin, kun tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on esitetty vaihteluvälin muodossa, mainitaan että ei ole varmuutta toteutuvien tulosten osumisesta vaihteluvälille; ja
        - jos kyseessä on skenaario, tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio on laadittu (mainitaan mihin tarkoitukseen), ja sitä laadittaessa on käytetty joukkoa oletuksia, joihin sisältyy hypoteettisia oletuksia tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan. Lukijoita siis varoitetaan käyttämästä tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota muuhun kuin mainittuun tarkoitukseen.

28. Seuraavassa on esimerkinomainen ote ennustetta koskevasta vakiomuotoisesta raportista:

Olemme tarkastaneet kyseisen ennusteen[1] tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annetun kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) mukaisesti. Johto on vastuussa ennusteesta sekä liitetiedossa X esitetyistä oletuksista, joihin ennuste perustuu.

Oletuksia tukevaan evidenssiin kohdistuneen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, etteivät nämä oletukset antaisi kohtuullista perustaa ennusteelle. Ennuste on käsityksemme mukaan asianmukaisesti laadittu oletusten pohjalta ja esitetty Y:n[2] mukaisesti.

Toteutuvat tulokset tulevat todennäköisesti poikkeamaan ennusteesta, koska ennakoidut tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla, ja poikkeama saattaa olla olennainen.

29. Seuraavassa on esimerkinomainen ote skenaariota koskevasta vakiomuotoisesta raportista:

Olemme tarkastaneet kyseisen skenaarion[3] tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastamisesta annetun kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) mukaisesti. Johto on vastuussa skenaariosta sekä liitetiedossa X eritellyistä oletuksista, joihin skenaario perustuu.

Tämä skenaario on laadittu (mainitaan mihin tarkoitukseen). Koska yhteisö on vasta aloittamassa toimintaansa, skenaariota laadittaessa on käytetty useita oletuksia, joihin sisältyy hypoteettisia oletuksia tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan. Lukijoita siis varoitetaan, että tämä skenaario ei välttämättä sovellu muuhun kuin edellä mainittuun tarkoitukseen.

Oletuksia tukevaan evidenssiin kohdistuneen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, etteivät nämä oletukset antaisi kohtuullista perustaa skenaariolle, olettaen, että (mainitaan tehdyt hypoteettiset oletukset tai viitataan niihin). Skenaario on käsityksemme mukaan asianmukaisesti laadittu oletusten pohjalta ja esitetty Z:n[4] mukaisesti.

Vaikka edellä kuvatut hypoteettisten oletusten mukaiset tapahtumat toteutuisivat, on silti todennäköistä, että toteutuvat tulokset poikkeavat skenaarion mukaisista tuloksista, koska muut ennakoidut tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla, ja poikkeama voi olla olennainen.

30. **Silloin kun tilintarkastaja uskoo, että tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation esittämistapa tai siinä esitettävät tiedot eivät ole asianmukaisia, hänen tulisi esittää varauman sisältävä tai kielteinen lausunto tulevaisuutta koskevasta informaatiosta antamassaan raportissa tai luopua toimeksiannosta. Esimerkkinä tästä voisi olla tapaus, jossa muutoksille erityisen herkkien oletusten vaikutuksia ei ole esitetty taloudellisessa informaatiossa asianmukaisesti.**

31. **Silloin kun tilintarkastaja uskoo, että yksi tai useampi merkittävä oletus ei anna kohtuullista perustaa parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten pohjalta laaditulle tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle tai että yksi tai useampi merkittävä oletus ei anna kohtuullista perustaa tulevaisuutta koskevalle taloudelliselle informaatiolle, kun on käytetty hypoteettisia oletuksia, tilintarkastajan tulisi joko esittää kielteinen lausunto tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamassaan raportissa tai luopua toimeksiannosta.**

32. **Silloin kun tarkastukseen on vaikuttamassa seikkoja, jotka estävät yhden tai useamman kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsotun toimenpiteen suorittamisen, tilintarkastajan tulisi joko luopua toimeksiannosta tai vaihtoehtoisesti jättää lausunto antamatta ja kuvata työn laajuutta koskeva rajoitus tulevaisuutta koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamassaan raportissa.**

---

1 Mainitaan yhteisön nimi ja ennusteen kattama ajanjakso sekä yksilöidään informaatio sopivalla tavalla esimerkiksi viittaamalla sivunumeroihin tai yksittäisiin laskelmiin.

2 Mainitaan relevantti tilinpäätösnormisto.

3 Mainitaan yhteisön nimi ja skenaarion kattama ajanjakso sekä yksilöidään informaatio sopivalla tavalla, esimerkiksi viittaamalla sivunumeroihin tai yksittäisiin laskelmiin.

4 Ks. alaviite 2.

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3402

PALVELUORGANISAATIOSSA OLEVIA KONTROLLEJA KOSKEVAT VARMENNUSRAPORTIT

(Sovelletaan palveluorganisaatioiden tilintarkastajien varmennusraportteihin kausilta, jotka päättyvät 15.6.2011 tai sen jälkeen.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–6
Voimaantulo	7
Tavoitteet	8
Määritelmät	9
Vaatimukset	
ISAE 3000 (uudistettu)	10
Eettiset vaatimukset	11
Johto ja hallintoelimet	12
Hyväksyminen ja jatkaminen	13–14
Kriteerien soveltuvuuden arvioiminen	15–18
Olennaisuus	19
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä	20
Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen	21–22
Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen	23
Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen	24–29
Sisäisen tarkastuksen tekemä työ	30–37
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	38–40
Muu informaatio	41–42
Myöhemmät tapahtumat	43–44
Dokumentointi	45–52
Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen	53–55
Muut kommunikointivelvoitteet	56
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A2
Määritelmät	A3–A4
Eettiset vaatimukset	A5
Johto ja hallintoelimet	A6
Hyväksyminen ja jatkaminen	A7–A12
Kriteerien soveltuvuuden arvioiminen	A13–A15
Olennaisuus	A16–A18

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä A19–A20
Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen A21–A24
Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen A25–A27
Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen A28–A36
Sisäisen tarkastuksen tekemä työ A37–A41
Kirjalliset vahvistusilmoitukset A42–A43
Muu informaatio A44–A45
Dokumentointi A46
Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen A47–A52
Muut kommunikointivelvoitteet A53
Liite 1: Esimerkki palveluorganisaation kannanotoista
Liite 2: Esimerkki palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportista
Liite 3: Esimerkki palveluorganisaation tilintarkastajan mukautetusta varmennusraportista

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) käsitellään toimeksiannon suorittajan[1] suorittamia varmennustoimeksiantoja, joiden tarkoituksena on tuottaa käyttäjäyhteisöjen ja niiden tilintarkastajien käyttöön palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskeva raportti, kun palveluorganisaatio tuottaa käyttäjäyhteisöille sellaista palvelua, joka on todennäköisesti relevantti käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin. Standardi täydentää ISA 402:ta[2] siten, että tämän standardin mukaisesti laadittavista raporteista voidaan saada asianmukaista evidenssiä ISA 402:ta sovellettaessa. (Viittaus: kappale A1)

2. *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä* todetaan, että varmennustoimeksianto voi olla ”kohtuullisen varmuuden antava” toimeksianto tai ”rajoitetun varmuuden antava” toimeksianto ja että varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto.[3] Tässä standardissa käsitellään vain kohtuullisen varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja.[4]

3. Tätä standardia sovelletaan vain silloin, kun palveluorganisaatio vastaa kontrollien rakenteen sopivuudesta tai pystyy muutoin esittämään sitä koskevan kannanoton. Tässä standardissa ei käsitellä varmennustoimeksiantoja, joissa:

   (a) raportoidaan vain siitä, ovatko palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimineet kuvatulla tavalla; tai

   (b) raportoidaan muista palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista kuin niistä, jotka liittyvät sellaiseen palveluun, joka on todennäköisesti relevantti käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin (esimerkiksi kontrollit, jotka vaikuttavat käyttäjäyhteisöjen tuotantoon tai laadunvalvontaan).

   Tämä standardi sisältää kuitenkin jonkin verran ohjeistusta tällaisista toimeksiannoista, jotka suoritetaan ISAE 3000:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A2)

4. Kontrolleja koskevan varmennusraportin antamisen lisäksi palveluorganisaation tilintarkastaja voi saada toimeksiannon esimerkiksi seuraavanlaisten tämän standardin ulkopuolelle jäävien raporttien antamisesta:

   (a) raportti palveluorganisaation ylläpitämistä käyttäjäyhteisön liiketapahtumista tai saldoista; tai

   (b) raportti palveluorganisaatiossa oleviin kontrolleihin kohdistuvista erikseen sovittavista toimenpiteistä.

Suhde ISAE 3000:een (uudistettu), muihin ammatillisiin ohjeisiin ja muihin vaatimuksiin

5. Palveluorganisaation tilintarkastajan on noudatettava ISAE 3000:ta (uudistettu) ja tätä standardia, kun hän suorittaa palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevia varmennustoimeksiantoja. Tämä standardi täydentää ISAE 3000:ta (uudistettu) mutta ei korvaa sitä, ja tässä standardissa käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISAE 3000:ta (uudistettu) tulee soveltaa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, jossa raportoidaan palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista.

6. ISAE 3000:n (uudistettu) noudattaminen edellyttää muun muassa, että noudatetaan International Ethics Standards Boardin julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyviä varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia taikka muita ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia.[5] Se edellyttää myös,

---

1 ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastukset tai yleisluonteiset tarkastukset,* kappale12(r)

2 ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

3 ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12

4 Tämän standardin kappaleet 13 ja 53(k)

5 ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(a), 20 ja 24

että toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQM 1:tä[6] tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1.

Voimaantulo

7. Tätä standardia sovelletaan palveluorganisaatioiden tilintarkastajien varmennusraportteihin kausilta, jotka päättyvät 15.6.2011 tai sen jälkeen.

Tavoitteet

8. Palveluorganisaation tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko soveltuvien kriteerien perusteella kaikilta olennaisilta osin niin, että:

      (i) järjestelmä on esitetty palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajanjaksona (tai tiettynä ajankohtana, jos kyseessä on 1-tyypin raportti);

      (ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit ovat olleet rakenteeltaan sopivia tiettynä ajanjaksona (tai tiettynä ajankohtana, jos kyseessä on 1-tyypin raportti);

      (iii) kontrollit ovat toimineet tehokkaasti kohtuullisen varmuuden antamisessa palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta tiettynä ajanjaksona, silloin kun tämä kuuluu toimeksiantoon;

   (b) raportoida kohdassa (a) tarkoitetuista seikoista havaintojensa mukaisesti.

Määritelmät

9. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Pois jättävä menetelmä – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta mutta kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit on jätetty pois palveluorganisaation järjestelmän kuvauksesta ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiannosta. Palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksianto kattavat palveluorganisaatiossa olevat kontrollit, joiden avulla seurataan palveluorganisaation alihankkijalla olevien kontrollien tehokkuutta ja joihin voi kuulua, että palveluorganisaatio käy läpi alihankkijalla olevia kontrolleja koskevan varmennusraportin.

   (b) Käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit – Kontrollit, jotka palveluorganisaatio palvelunsa rakenteessa olettaa käyttäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on tarpeellista palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi, yksilöidään tässä kuvauksessa.

   (c) Valvontatavoite – Tietyn kontrolleihin liittyvän näkökohdan tarkoitus tai päämäärä. Valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla.

   (d) Palveluorganisaatiossa olevat kontrollit – Kontrollit, jotka koskevat palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattaman valvontatavoitteen saavuttamista. (Viittaus: kappale A3)

   (e) Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit – Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit, jotka antavat kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteen saavuttamisesta.

   (f) Kriteerit – Kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettävät vertailuperusteet. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä.

---

[6] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(b) ja 31(a). Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

(g) Mukaan ottava menetelmä – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta ja että kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit sisältyvät palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen ja kuuluvat palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiantoon. (Viittaus: kappale A4)

(h) Sisäinen tarkastus – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta.

(i) Sisäiset tarkastajat – Henkilöt, jotka suorittavat sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Sisäiset tarkastajat voivat kuulua sisäisen tarkastuksen osastoon tai vastaavaan toimintoon.

(j) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä ”1-tyypin raportti”) – Raportti, joka sisältää:

  (i) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästään;

  (ii) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että:

    a. palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajankohtana;

    b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tiettynä ajankohtana rakenteeltaan sopivat; ja

  (iii) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, jossa ilmaistaan kohtuullisen varmuuden antava johtopäätös kohdissa (ii)a.–b. tarkoitetuista seikoista.

(k) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä ”2-tyypin raportti”) – Raportti, joka sisältää:

  (i) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästään;

  (ii) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että:

    a. palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajanjaksona;

    b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tiettynä ajanjaksona rakenteeltaan sopivat; ja

    c. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit toimivat tehokkaasti tiettynä ajanjaksona; ja

  (iii) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, joka

    a. sisältää kohtuullisen varmuuden antavan johtopäätöksen kohdissa (ii)a.–c. tarkoitetuista seikoista; ja

    b. sisältää kuvauksen kontrollien testauksesta ja sen tuloksista.

(l) Palveluorganisaation tilintarkastaja – Toimeksiannon suorittaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevan varmennusraportin.

(m) Palveluorganisaatio – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjäyhteisöille palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.

(n) Palveluorganisaation kannanotto – Kirjallinen kannanotto kappaleessa 9(k)(ii) (tai jos kyseessä on 1-tyypin raportti, kappaleessa 9(j)(ii)) tarkoitetuista seikoista.

(o) Palveluorganisaation järjestelmä (tai järjestelmä) – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu ja otettu käyttöön palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjäyhteisöille. Palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa yksilöidään: palvelut, jotka se kattaa, ajanjakso tai – jos kyseessä on 1-tyypin raportti – ajankohta, jota kuvaus koskee, valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit.

(p) Palveluorganisaation alihankkija – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjäyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.

(q) Kontrollien testaus – Toimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisessa.

(r) Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.[7]

(s) Käyttäjäyhteisö – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota.

Vaatimukset

ISAE 3000 (uudistettu)

10. Palveluorganisaation tilintarkastaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut sekä tämän standardin että ISAE 3000:n (uudistettu) vaatimuksia.

Eettiset vaatimukset

11. Palveluorganisaation tilintarkastajan on noudatettava IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia. (Viittaus: kappale A5)

Johto ja hallintoelimet

12. Silloin kun palveluorganisaation tilintarkastajan on tämän standardin mukaan osoitettava palveluorganisaatiolle tiedusteluja, pyydettävä siltä vahvistusilmoituksia, kommunikoitava sen kanssa tai oltava muutoin sen kanssa vuorovaikutuksessa, hänen on ratkaistava, kuka tai ketkä palveluorganisaation johdossa tai hallintorakenteessa ovat asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa hänen tulisi olla vuorovaikutuksessa. Tähän on kuuluttava harkinta siitä, ke(i)llä henkilö(i)llä on kyseessä olevia seikkoja koskien asianmukaiset velvollisuudet ja tiedot. (Viittaus: kappale A6)

Hyväksyminen ja jatkaminen

13. Ennen kuin palveluorganisaation tilintarkastaja suostuu hyväksymään toimeksiannon tai jatkamaan sitä, hänen on:

(a) ratkaistava.

(i) onko hänellä kyvyt ja pätevyys toimeksiannon suorittamiseksi; (viittaus: kappale A7)

(ii) ovatko kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa palveluorganisaation käyttävän laatiessaan kuvausta järjestelmästään, soveltuvia ja ovatko ne käyttäjäyhteisöjen ja näiden tilintarkastajien saatavilla; ja

(iii) pitääkö paikkansa, etteivät toimeksianto ja palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ole laajuudeltaan niin rajoitettuja, etteivät ne todennäköisesti olisi hyödyllisiä käyttäjäyhteisöille ja näiden tilintarkastajille.

(b) hankittava palveluorganisaatiolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää:

[7] Jos kyseessä on palveluorganisaation alihankkija, alihankkijan palveluja käyttävän palveluorganisaation tilintarkastaja on myös käyttäjäyhteisön tilintarkastaja.

(i) vastaavansa järjestelmäänsä koskevan kuvauksen ja sen yhteydessä esitettävän palveluorganisaation kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kyseisen kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa; (viittaus: kappale A8)

(ii) vastaavansa siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen yhteydessä esitettävälle kannanotolle on kohtuullinen perusta; (viittaus: kappale A9)

(iii) olevansa velvollinen mainitsemaan palveluorganisaation kannanotossa ne kriteerit, joita on käytetty sen järjestelmän kuvausta laadittaessa;

(iv) olevansa velvollinen mainitsemaan järjestelmän kuvauksessa:

a. valvontatavoitteet; ja

b. silloin kun ne on määrätty säädöksessä tai määräyksestä tai ne on määrännyt jokin muu taho (esimerkiksi käyttäjäryhmä tai ammatillinen järjestö), taho, joka ne on määrännyt;

(v) olevansa velvollinen tunnistamaan järjestelmänsä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit sekä suunnittelemaan ja ottamaan käyttöön kontrolleja, jotka antavat kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät nämä riskit estä sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista, ja näin ollen siitä, että mainitut valvontatavoitteet saavutetaan; ja (viittaus: kappale A10)

(vi) olevansa velvollinen antamaan palveluorganisaation tilintarkastajalle:

a. pääsyn kaikkeen palveluorganisaation tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ja sen yhteydessä esitettävän palveluorganisaation kannanoton kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin, mukaan lukien palvelutasoa koskevat sopimukset;

b. muun tiedon, jota palveluorganisaation tilintarkastaja saattaa pyytää palveluorganisaatiolta varmennustoimeksiantoa varten; ja

c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden palveluorganisaatiossa toimivien henkilöiden kanssa, joilta palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

14. Jos palveluorganisaatio pyytää muutosta toimeksiannon laajuuteen ennen toimeksiannon loppuun saattamista, palveluorganisaation tilintarkastajan on oltava vakuuttunut siitä, että muutokselle on kohtuullinen peruste. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

Kriteerien soveltuvuuden ratkaiseminen

15. Palveluorganisaation tilintarkastajan on ratkaistava, onko palveluorganisaatio käyttänyt soveltuvia kriteerejä laatiessaan kuvausta järjestelmästään, arvioidessaan, ovatko kontrollit rakenteeltaan sopivia ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, arvioidessaan, toimivatko kontrollit tehokkaasti.

16. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja ratkaisee, ovatko kriteerit soveltuvat, arvioidakseen palveluorganisaation järjestelmän kuvausta, hänen on selvitettävä, sisältyykö kriteereihin vähintään seuraavaa:

(a) esitetäänkö kuvauksessa, kuinka palveluorganisaation järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mihin kuuluu, sen mukaan kuin on asianmukaista:

(i) tuotettavien palvelujen tyypit, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, käsiteltävien liiketapahtumien lajit;

(ii) sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä toteutettavat toimenpiteet, joilla palvelut tuotetaan, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, ne toimenpiteet, joilla liiketapahtumat saatetaan alkuun,

kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan sekä siirretään raportteihin ja muuhun käyttäjäyhteisöjä varten tuotettavaan informaatioon;

(iii) niihin liittyvä aineisto ja sitä tukeva informaatio, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, kirjanpitoaineisto, sitä tukeva informaatio ja erityiset tilit, joita käytetään liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen; tämä sisältää virheellisen tiedon korjaamisen ja sen, kuinka tieto siirretään raportteihin ja muuhun käyttäjäyhteisöjä varten tuotettavaan informaatioon;

(iv) kuinka palveluorganisaation järjestelmässä käsitellään merkittäviä tapahtumia ja olosuhteita, jotka eivät ole liiketapahtumia;

(v) prosessi, jonka avulla raportit ja muu käyttäjäyhteisöjä varten tuotettava informaatio laaditaan;

(vi) erityiset valvontatavoitteet ja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi suunnitellut kontrollit;

(vii) käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit, jotka on otettu huomioon kontrollien rakenteessa; ja

(viii) muut näkökohdat, jotka liittyvät palveluorganisaation valvontaympäristöön, riskienarviointiprosessiin, tietojärjestelmään (siihen liittyvät liiketoimintaprosessit mukaan lukien) ja kommunikointiin, kontrollitoimintoihin sekä valvoviin kontrolleihin ja jotka ovat relevantteja tuotettavien palvelujen kannalta.

(b) jos kyseessä on 2-tyypin raportti, sisältääkö kuvaus relevantit yksityiskohtaiset tiedot muutoksista, joita palveluorganisaation järjestelmässä on tapahtunut kuvauksen kattamana ajanjaksona.

(c) puuttuuko kuvauksesta palveluorganisaation kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta relevanttia tietoa tai onko tieto esitetty vääristyneenä ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu monenlaisten käyttäjäyhteisöjen ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se näin ollen välttämättä sisällä kaikkia palveluorganisaation järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen käyttäjäyhteisö ja sen tilintarkastaja saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään.

17. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja ratkaisee, ovatko kriteerit soveltuvat, arvioidakseen kontrollien rakennetta, hänen on selvitettävä, sisältyykö kriteereihin vähintään seuraavaa:

(a) onko palveluorganisaatio tunnistanut riskit, jotka uhkaavat sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista; ja

(b) antavatko kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit, jos niitä käytetään kuvatulla tavalla, kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät kyseiset riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista.

18. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja ratkaisee, ovatko kriteerit soveltuvat sen arvioimiseksi, toimivatko kontrollit tehokkaasti kohtuullisen varmuuden tuottamisessa siitä, että kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet saavutetaan, hänen on selvitettävä, sisältyykö kriteereihin vähintään se, onko kontrolleja johdonmukaisesti sovellettu tarkoitetulla tavalla tiettynä ajanjaksona. Tähän kuuluu, ovatko manuaalisia kontrolleja soveltaneet sellaiset henkilöt, joilla on asiamukainen pätevyys ja valtuudet. (Viittaus: kappaleet A13–A15)

Olennaisuus

19. Toimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on harkittava olennaisuutta sen osalta, onko kuvaus esitetty oikein, sekä kontrollien rakenteen sopivuuden ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, kontrollien toiminnan tehokkuuden osalta. (Viittaus: kappaleet A16–A18)

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä

20. Palveluorganisaation tilintarkastajan on muodostettava käsitys palveluorganisaation järjestelmästä, mukaan lukien toimeksiantoon kuuluvat kontrollit. (Viittaus: kappaleet A19–A20)

Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen

21. Palveluorganisaation tilintarkastajan on hankittava palveluorganisaation järjestelmän kuvaus, luettava se ja arvioitava, onko ne kuvaukseen liittyvät näkökohdat, jotka kuuluvat toimeksiantoon, esitetty oikein, mihin kuuluu: (viittaus: kappaleet A21–22)

    (a) ovatko palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet olosuhteisiin nähden kohtuullisia; (viittaus: kappale A23)

    (b) onko kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit otettu käyttöön;

    (c) onko käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit, jos niitä on, kuvattu riittävällä tavalla; ja

    (d) onko palveluorganisaation alihankkijan suorittamat palvelut, jos niitä on, kuvattu riittävällä tavalla, mukaan lukien se, onko niiden osalta käytetty mukaan ottavaa menetelmää vai pois jättävää menetelmää.

22. Palveluorganisaation tilintarkastajan on tiedustelujen ja yhdessä niiden kanssa käytettävien muiden toimenpiteiden avulla ratkaistava, onko palveluorganisaation järjestelmä otettu käyttöön. Näihin muihin toimenpiteisiin tulee kuulua havainnointia sekä asiakirjojen ja muun aineiston tutkimista, joka kohdistuu tapaan, jolla palveluorganisaation järjestelmä toimii ja kontrolleja sovelletaan. (Viittaus: kappale A24)

Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen

23. Palveluorganisaation tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi, sekä arvioitava, ovatko nämä kontrollit rakenteeltaan sopivia. Tämän ratkaisun tulee sisältää seuraavat seikat: (viittaus: kappaleet A25–A27)

    (a) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien tunnistaminen; ja

    (b) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa yksilöityjen kontrollien ja kyseisten riskien välisen yhteyden arvioiminen.

Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen

24. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja antaa 2-tyypin raportin, hänen on testattava ne kontrollit, joiden hän on todennut olevan tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi, sekä arvioitava niiden toiminnan tehokkuus kyseisenä ajanjaksona. Aiemmissa toimeksiannoissa hankittu evidenssi siitä, että kontrollit ovat toimineet tyydyttävästi aiemmilla kausilla, ei anna perustetta testauksen vähentämiselle, vaikka sitä täydentämässä olisi tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella hankittua evidenssiä. (Viittaus: kappaleet A28–A32)

25. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on:

    (a) suoritettava tiedusteluja ja yhdessä niiden kanssa muita toimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä siitä:

        (i) miten kontrollia on sovellettu;

        (ii) miten johdonmukaisesti kontrollia on sovellettu; ja

        (iii) kuka on soveltanut kontrollia tai millä keinoin sitä on sovellettu;

    (b) selvitettävä, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, onko tarpeellista hankkia näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa evidenssiä; ja (viittaus: kappaleet A33–A34)

    (c) päätettävä tarkastettavien yksikköjen valitsemistavoista, joilla toimenpiteen tavoitteet saavutetaan tehokkaasti. (Viittaus: kappaleet A35–A36)

26. Kontrollien testauksen laajuudesta päättäessään palveluorganisaation tilintarkastajan on harkittava sellaisia seikkoja kuin tarkastettavan perusjoukon ominaispiirteet, mihin kuuluu kontrollien luonne, niiden soveltamistiheys (esimerkiksi kuukausittain, päivittäin, useita kertoja päivässä) sekä poikkeamien odotettavissa oleva osuus.

Otanta

27. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja käyttää otantaa, hänen on: (viittaus: kappaleet A35–A36)

    (a) otosta suunnitellessaan otettava huomioon toimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan;

    (b) määritettävä riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi asianmukaisen alhaiselle tasolle;

    (c) valittava otokseen yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi;

    (d) jos suunniteltu toimenpide ei ole sovellettavissa valittuun yksikköön, kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön; ja

    (e) jos hän ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja toimenpiteitä eikä sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, käsiteltävä kyseistä yksikköä poikkeamana.

Poikkeamien luonne ja syyt

28. Palveluorganisaation tilintarkastajan on tutkittava tunnistettujen poikkeamien luonne ja syyt sekä ratkaistava:

    (a) ovatko tunnistetut poikkeamat poikkeamien odotetun osuuden rajoissa ja ovatko ne hyväksyttävissä; täten antaako suoritettu testaus asianmukaisen perustan johtopäätökselle, että kontrolli toimii tehokkaasti tiettynä ajanjaksona;

    (b) onko tarpeellista testata lisää kyseistä kontrollia tai muita kontrolleja johtopäätöksen tekemiseksi siitä, toimivatko tiettyyn valvontatavoitteeseen liittyvät kontrollit tehokkaasti tiettynä ajanjaksona; tai (viittaus: kappale A25)

    (c) antaako suoritettu testaus asianmukaisen perustan johtopäätökselle, ettei kontrolli ole toiminut tehokkaasti tiettynä ajanjaksona.

29. Niissä äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa, joissa palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo otoksessa havaitun poikkeaman olevan poikkeuksellinen poikkeama eikä ole havaittu muita kontrolleja, jotka antaisivat hänelle mahdollisuuden johtopäätökseen, että relevanttiin valvontatavoitteeseen liittyvät kontrollit toimivat tehokkaasti tiettynä ajanjaksona, hänen on hankittava korkealla tasolla oleva varmuus siitä, ettei tällainen poikkeama edusta perusjoukkoa. Palveluorganisaation tilintarkastajan on hankittava tämän tasoinen varmuus suorittamalla lisää toimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ettei kyseinen poikkeama vaikuta perusjoukon muuhun osaan.

Sisäisen tarkastuksen tekemä työ[8]

Käsityksen muodostaminen sisäisestä tarkastuksesta

30. Jos palveluorganisaatiolla on sisäinen tarkastus, palveluorganisaation tilintarkastajan on muodostettava käsitys sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta ja sen suorittamista toimista sen määrittämiseksi, onko sisäinen tarkastus todennäköisesti relevantti toimeksiannon kannalta. (Viittaus: kappale A37)

Päättäminen sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämisestä ja sen laajuudesta

31. Palveluorganisaation tilintarkastajan on:

    (a) ratkaistava, soveltuuko sisäisten tarkastajien tekemä työ todennäköisesti toimeksiannon tarkoituksiin; ja

    (b) myönteisessä tapauksessa määritettävä sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltu vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

32. Ratkaistessaan, soveltuuko sisäisten tarkastajien tekemä työ todennäköisesti toimeksiannon tarkoituksiin, palveluorganisaation tilintarkastajan on arvioitava:

---

[8] Tässä standardissa ei käsitellä tilanteita, joissa yksittäiset sisäiset tarkastajat välittömästi avustavat palveluorganisaation tilintarkastajaa tilintarkastustoimenpiteissä.

(a) sisäisen tarkastuksen objektiivisuus;

(b) sisäisten tarkastajien ammatillinen osaaminen;

(c) noudatetaanko sisäisten tarkastajien työssä todennäköisesti ammatillista huolellisuutta; ja

(d) onko todennäköistä, että sisäiset tarkastajat ja palveluorganisaation tilintarkastaja kommunikoivat tehokkaasti keskenään.

33. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja määrittää sisäisten tarkastajien tekemän työn suunniteltua vaikutusta hänen toimenpiteidensä luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, hänen on otettava huomioon: (viittaus: kappale A38)

(a) yksittäisten töiden, jotka sisäinen tarkastus jo on tehnyt tai tekee myöhemmin, luonne ja laajuus;

(b) tämän työn merkitys palveluorganisaation tilintarkastajan johtopäätösten kannalta; ja

(c) miten subjektiivista on ollut sen evidenssin arviointi, jota näiden johtopäätösten tueksi on koottu.

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen

34. Jotta palveluorganisaation tilintarkastaja voisi käyttää sisäisten tarkastajien yksittäisiä töitä, hänen on arvioitava kyseiset työt ja kohdistettava niihin tarkastustoimenpiteitä ratkaistakseen, soveltuvatko ne hänen tarkoituksiinsa. (Viittaus: kappale A39)

35. Ratkaistakseen, soveltuvatko sisäisten tarkastajien yksittäiset työt palveluorganisaation tilintarkastajan tarkoituksiin, palveluorganisaation tilintarkastajan on arvioitava:

(a) ovatko työn suorittaneet riittävän ammatillisen koulutuksen ja ammatilliset taidot omaavat sisäiset tarkastajat;

(b) onko työtä valvottu ja käyty läpi ja onko se dokumentoitu asianmukaisesti;

(c) onko hankittu riittävästi evidenssiä, jotta sisäisten tarkastajien on mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä;

(d) ovatko tehdyt johtopäätökset olosuhteisiin nähden asianmukaisia ja ovatko sisäisten tarkastajien mahdollisesti laatimat raportit yhdenmukaisia suoritetun työn tulosten kanssa; ja

(e) onko sisäisten tarkastajien esiin tuomat toimeksiannon kannalta relevantit poikkeamat tai epätavalliset seikat selvitetty asianmukaisesti.

Vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporttiin

36. Jos on käytetty sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, palveluorganisaation tilintarkastaja ei saa viitata kyseiseen työhön varmennusraporttinsa siinä osiossa, joka sisältää hänen lausuntonsa. (Viittaus: kappale A40)

37. Jos kyseessä on 2-tyypin raportti ja sisäisen tarkastuksen tekemää työtä on käytetty kontrollien testauksessa, palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sen osan, jossa kuvataan palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamaa kontrollien testausta ja sen tuloksia, on sisällettävä kuvaus sisäisen tarkastajan tekemästä työstä ja palveluorganisaation tilintarkastajan tähän työhön kohdistamista toimenpiteistä. (Viittaus: kappale A41)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

38. Palveluorganisaation tilintarkastajan on pyydettävä palveluorganisaatiolta kirjalliset vahvistusilmoitukset: (viittaus: kappale A42)

(a) joissa vahvistetaan järjestelmän kuvauksen yhteydessä esitetty kannanotto;

(b) siitä, että tämä on antanut palveluorganisaation tilintarkastajalle kaikki relevantit tiedot ja pääsyn aineistoon sovitulla tavalla;[9] ja

[9] Tämän standardin kappale 13(b)(v)

(c) siitä, että tämä on kertonut palveluorganisaation tilintarkastajalle kaikki seuraavat tiedossaan olevat:

(i) palveluorganisaatiota koskeva säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, väärinkäytös tai korjaamattomat poikkeamat, jotka saattavat vaikuttaa yhteen tai useampaan käyttäjäyhteisöön;

(ii) puutteellisuudet kontrollien rakenteessa;

(iii) tapaukset, joissa kontrollit eivät ole toimineet kuvatulla tavalla; ja

(iv) sellaiset palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen kattaman ajanjakson jälkeiset, palveluorganisaation tilintarkastajan raportin antamispäivään mennessä toteutuneet tapahtumat, joilla voisi olla merkittävä vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporttiin.

39. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on oltava palveluorganisaation tilintarkastajalle osoitetun vahvistusilmoituskirjeen muodossa. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen.

40. Jos palveluorganisaatio keskusteltuaan asiasta palveluorganisaation tilintarkastajan kanssa ei anna yhtä tai useampaa tämän standardin kappaleiden 38(a) ja (b) edellyttämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista, palveluorganisaation tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta. (Viittaus: kappale A43)

Muu informaatio

41. Palveluorganisaation tilintarkastajan on luettava palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ja palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältävässä asiakirjassa mahdollisesti oleva muu informaatio tunnistaakseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet kyseiseen kuvaukseen nähden. Kun palveluorganisaation tilintarkastaja lukee muuta informaatiota olennaisten ristiriitaisuuksien tunnistamiseksi, hänen tietoonsa saattaa tulla tässä muussa informaatiossa oleva asiavirheeltä vaikuttava seikka.

42. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja tunnistaa muussa informaatiossa olevan olennaisen ristiriitaisuuden tai jos hänen tietoonsa tulee siinä oleva asiavirheeltä vaikuttava seikka, hänen on keskusteltava kyseisestä seikasta palveluorganisaation kanssa. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja toteaa, että muussa informaatiossa on olennainen ristiriitaisuus tai asiavirhe, jota palveluorganisaatio kieltäytyy korjaamasta, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A44–A45)

Myöhemmät tapahtumat

43. Palveluorganisaation tilintarkastajan on tiedusteltava, onko palveluorganisaation tiedossa palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen kattaman ajanjakson jälkeisiä palveluorganisaation tilintarkastajan raportin antamispäivään mennessä toteutuneita tapahtumia, joiden johdosta palveluorganisaation tilintarkastaja mahdollisesti olisi muuttanut varmennusraporttia. Jos palveluorganisaation tilintarkastajan tiedossa on tällainen tapahtuma eikä palveluorganisaatio ole antanut siitä tietoa, hänen on esitettävä se varmennusraportissaan.

44. Palveluorganisaation tilintarkastaja ei ole varmennusraporttinsa antamispäivän jälkeen velvollinen kohdistamaan mitään toimenpiteitä palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen eikä kontrollien rakenteen sopivuuteen tai niiden toiminnan tehokkuuteen.

Dokumentointi

45. Palveluorganisaation tilintarkastajan on oikea-aikaisesti laadittava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio, josta käy riittävällä ja tarkoitukseen soveltuvalla tavalla esiin varmennusraportin perusta siten, että kokeneen palveluorganisaation tilintarkastajan, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, on mahdollista saada käsitys:

(a) niiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka on suoritettu tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi;

(b) suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä; sekä

(c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

46. Suoritettujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on taltioitava:

(a) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastettavat yksiköt tai seikat;

(b) kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut; ja

(c) kuka on läpikäynyt suoritetun työn, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi.

47. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja käyttää sisäisten tarkastajien yksittäisiä töitä, hänen on dokumentoitava johtopäätöksensä arvioinnista, joka koskee sisäisten tarkastajien työn soveltuvuutta, sekä tähän työhön kohdistamansa toimenpiteet.

48. Palveluorganisaation tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt palveluorganisaation ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä asioista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin.

49. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja on havainnut jonkin informaation olevan ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa, hänen on dokumentoitava, miten hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen.

50. Palveluorganisaation tilintarkastajan on koottava dokumentaatio toimeksiantokansioon ja saatettava lopullisen toimeksiantokansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivän jälkeen.[10]

51. Sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, palveluorganisaation tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa dokumentaatiota, ennen kuin sen säilyttämisaika on päättynyt. (Viittaus: kappale A46)

52. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi muuttaa toimeksiannon olemassa olevaa dokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, eikä tämä vaikuta hänen raporttiinsa, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:

(a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja

(b) milloin ne on tehty, kuka ne on tehnyt, ja kuka ne on käynyt läpi.

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältö

53. Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin on vähintään sisällettävä seuraavat perusosat: (viittaus: kappale A47)

(a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan palveluorganisaation riippumattoman tilintarkastajan varmennusraportti.

(b) vastaanottaja.

(c) seuraavien seikkojen yksilöinti:

(i) palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sekä palveluorganisaation kannanotto, joka sisältää kappaleessa 9(k)(ii) kuvatut seikat, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, ja kappaleessa 9(j)(ii) kuvatut seikat, jos kyseessä on 1-tyypin raportti.

(ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ne osat, joita palveluorganisaation tilintarkastajan raportti ei kata.

(iii) jos kuvauksessa viitataan käyttäjäyhteisön täydentävien kontrollien tarpeellisuuteen, maininta siitä, ettei palveluorganisaation tilintarkastaja ole arvioinut käyttäjäyhteisön täydentävien kontrollien rakenteen sopivuutta eikä niiden toiminnan tehokkuutta ja että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut val-

[10] Lisäohjeistusta ISQM 1:n kappaleissa A83–A85.

vontatavoitteet pystytään saavuttamaan vain, jos käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia tai toimivat tehokkaasti yhdessä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien kanssa.

(iv) jos palveluorganisaation alihankkija suorittaa palveluja, alihankkijan toimintojen luonne siten kuin se on kuvattu palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa sekä tieto siitä, onko näiden palvelujen suhteen käytetty mukaan ottavaa menetelmää vai pois jättävää menetelmää. Silloin kun on käytetty pois jättävää menetelmää, maininta siitä, ettei palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisällä palveluorganisaation relevanttien alihankkijoiden valvontatavoitteita ja niihin liittyviä kontrolleja ja etteivät palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteet ulotu palveluyrityksen alihankkijan kontrolleihin. Silloin kun on käytetty mukaan ottavaa menetelmää, maininta siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää palveluorganisaation alihankkijan valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit ja että palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteet ulottuvat palveluorganisaation alihankkijan kontrolleihin.

(d) sovellettavien kriteereiden sekä valvontatavoitteet asettavan osapuolen yksilöinti.

(e) maininta siitä, että raportti ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, kontrollien testausta koskeva kuvaus on tarkoitettu vain käyttäjäyhteisöille ja näiden tilintarkastajille, joilla on asiasta riittävä käsitys tarkastellakseen sitä yhdessä muun informaation kanssa, mukaan lukien käyttäjäyhteisöjen itsensä käyttämiä kontrolleja koskeva informaatio, arvioidessaan käyttäjäyhteisöjen tilinpäätösten olennaisen virheellisyyden riskejä. (Viittaus: kappale A48)

(f) maininta siitä, että palveluorganisaatio vastaa:

(i) järjestelmän kuvauksen ja sitä koskevan kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kyseisen kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa;

(ii) järjestelmän kuvauksen kattamien palvelujen tuottamisesta;

(iii) valvontatavoitteiden asettamisesta (silloin kun niitä ei ole yksilöity säädöksessä tai määräyksessä tai jonkin toisen osapuolen, käyttäjäryhmän tai ammatillisen järjestön toimesta);

(iv) kontrollien suunnittelusta ja käyttöönotosta palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

(g) maininta siitä, että palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuutena on antaa toimenpiteidensä perusteella lausunto palveluorganisaation laatimasta kuvauksesta, kyseisessä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta;

(h) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQM 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1.

(i) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja soveltaa IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuutta koskevia ja muita eettisiä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, siinä on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen perustuvat vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset.

(j) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE 3402:n *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti, joka edellyttää, että palveluorganisaation tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, onko kaikilta olennaisilta osin niin, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus on esitetty oikein ja kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, ne toimivat tehokkaasti.

(k) yhteenveto palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteistä kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi sekä maininta siitä, että palveluorganisaation tilintarkastaja katsoo hankkineensa lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja, jos kyseessä on 1-tyypin raportti, maininta siitä, ettei palveluorganisaation tilintarkastaja ole kohdistanut mitään toimenpiteitä kontrollien toiminnan tehokkuuteen eikä siitä näin ollen anneta lausuntoa.

(l) maininta kontrolleja koskevista rajoituksista ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, riskistä, joka seuraisi kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan arvion ulottamisesta tuleville kausille.

(m) palveluorganisaation tilintarkastajan positiivisessa muodossa ilmaistu lausunto siitä, onko soveltuvien kriteerien perusteella kaikilta olennaisilta osiltaan niin, että:

(i) jos kyseessä on 2-tyypin raportti:

a. palveluorganisaation järjestelmä, joka oli suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajanjaksona, esitetään kuvauksessa oikein;

b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tiettynä ajanjaksona rakenteeltaan sopivat; ja

c. testatut kontrollit – kontrollit, jotka olivat tarpeen kohtuullisen varmuuden saamiseksi siitä, että kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet on saavutettu – toimivat tehokkaasti tiettynä ajanjaksona.

(ii) jos kyseessä on 1-tyypin raportti:

a. palveluorganisaation järjestelmä, joka oli suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajankohtana, esitetään kuvauksessa oikein; ja

b. palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tiettynä ajankohtana rakenteeltaan sopivat.

(n) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivä, joka ei saa olla aikaisempi kuin se päivä, jona:

(i) palveluorganisaation tilintarkastaja on hankkinut evidenssin, johon hänen lausuntonsa perustuu; ja

(ii) toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis, silloin, kun ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.

(o) palveluorganisaation tilintarkastajan nimi sekä kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla tilintarkastaja harjoittaa ammattiaan.

54. Jos kyseessä on 2-tyypin raportti, palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin on sisällettävä joko lausunnon jälkeen esitettävä erillinen osio tai liite, jossa kuvataan suoritettu kontrollien testaus ja näiden testien tulokset. Kontrollien testausta kuvatessaan palveluorganisaation tilintarkastajan on selkeästi mainittava, mitkä kontrollit on testattu, yksilöitävä, edustavatko testatut yksiköt kaikkia perusjoukon yksikköjä vai valittua osaa niistä, ja tehtävä riittävän yksityiskohtaisesti selkoa testien luonteesta, niin että käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajien on mahdollista määrittää tällaisten testien vaikutus heidän riskiarvioihinsa. Jos on tunnistettu poikkeamia, palveluorganisaation tilintarkastajan on sisällytettävä raporttiin tieto poikkeamien tunnistamiseen johtaneen testauksen laajuudesta (mukaan lukien otoskoko silloin, kun on käytetty otantaa) sekä havaittujen poikkeamien lukumäärästä ja luonteesta. Palveluorganisaation tilintarkastajan on raportoitava poikkeamat, vaikka hän olisi suorittamansa testauksen perusteella tehnyt sen johtopäätöksen, että kontrolliin liittyvä valvontatavoite on saavutettu. (Viittaus: kappaleet A18 ja A49)

Mukautetut lausunnot

55. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että: (viittaus: kappaleet A50–A52)

(a) palveluorganisaation laatimassa kuvauksessa ei esitetä järjestelmää kaikilta olennaisilta osiltaan oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä;

(b) kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit eivät olleet kaikilta olennaisilta osiltaan rakenteeltaan sopivia;

(c) jos on kyseessä 2-tyypin raportti, testatut kontrollit – kontrollit, jotka olivat tarpeen kohtuullisen varmuuden saamiseksi siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet on saavutettu – eivät toimineet kaikilta olennaisilta osiltaan tehokkaasti; tai

(d) palveluorganisaation tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä,

niin palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon on oltava mukautettu ja hänen varmennusraporttinsa on sisällettävä osio, jossa esitetään selkeä kuvaus kaikista mukauttamiseen johtaneista syistä.

Muut kommunikointivelvoitteet

56. Jos palveluorganisaation tilintarkastajan tietoon tulee palveluorganisaatioon liittyvä säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, väärinkäytös tai korjaamattomia virheitä, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä ja saattavat vaikuttaa yhteen tai useampaan käyttäjäyhteisöön, palveluorganisaation tilintarkastajan on ratkaistava, onko asiasta kommunikoitu asianmukaisesti niille käyttäjäyhteisöille, joihin se vaikuttaa. Jos asiasta ei ole kommunikoitu näin ja palveluorganisaatio on haluton tekemään sen, palveluorganisaation tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappale A53)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1, 3)

A1. Sisäinen valvonta on prosessi, jonka tarkoituksena on antaa kohtuullinen varmuus taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen, toimintojen tehokkuuteen ja taloudellisuuteen sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamiseen liittyvien tavoitteiden saavuttamisesta. Palveluorganisaation toimintoja ja säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin liittyvät kontrollit saattavat olla relevantteja käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan kannalta, siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin. Tällaiset kontrollit saattavat liittyä tilien saldojen, liiketapahtumien lajien tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin, tai ne saattavat liittyä evidenssiin, jota käyttäjäyhteisön tilintarkastaja arvioi tai käyttää tilintarkastustoimenpiteitä soveltaessaan. Esimerkiksi palkanlaskentapalvelua tuottavan palveluorganisaation kontrollit, jotka liittyvät palkasta pidätettyjen määrien oikea-aikaiseen tilittämiseen viranomaisille, saattavat olla relevantteja käyttäjäyhteisölle, koska myöhästyneistä tilityksistä voi aiheutua korkoja ja rangaistusmaksuja, joista tulisi käyttäjäyhteisölle velka. Vastaavasti palveluorganisaation kontrolleja, jotka koskevat sijoitustransaktioiden hyväksyttävyyttä sääntelynäkökulmasta, voidaan pitää relevantteina käyttäjäyhteisön liiketapahtumien ja tilien saldojen esittämistavan ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kannalta. Sen ratkaiseminen, ovatko palveluorganisaatiossa olevat toimintoihin ja säädösten ja määräysten noudattamiseen liittyvät kontrollit todennäköisesti relevantteja käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta, siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin, vaatii ammatillista harkintaa, jossa otetaan huomioon palveluorganisaation asettamat valvontatavoitteet ja kriteerien soveltuvuus.

A2. Palveluorganisaatio ei mahdollisesti pysty esittämään kannanottoa järjestelmän rakenteen sopivuudesta esimerkiksi silloin, kun se käyttää järjestelmää, joka on käyttäjäyhteisön suunnittelema tai josta on määrätty käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisessä sopimuksessa. Koska kontrollien rakenteen sopivuus ja niiden toiminnan tehokkuus ovat erottamattomasti yhteydessä toisiinsa, kontrollien rakenteen sopivuutta koskevan kannanoton puuttuminen todennäköisesti estää palveluorganisaation tilintarkastajaa tekemästä johtopäätöstä, että kontrollit antavat kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteiden saavuttamisesta, ja näin ollen estää häntä antamasta lausuntoa kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi päättää hyväksyä erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevan toimeksiannon, jossa testataan kontrolleja, tai ISAE 3000:n (uudistettu) mukaisen varmennustoimeksiannon, jossa tehdään johtopäätös siitä, toimivatko kontrollit testauksen perusteella kuvatulla tavalla.

Määritelmät (viittaus: kappaleet 9(d), 9(g))

A3. ”Palveluorganisaatiossa olevien kontrollien” määritelmä sisältää näkökohtia, jotka liittyvät palveluorganisaation ylläpitämiin käyttäjäyhteisöjen tietojärjestelmin, ja se saattaa sisältää myös näkökohtia, jotka liittyvät palveluorganisaation sisäisen valvonnan yhteen tai useampaan muuhun osatekijään. Siihen saattaa sisältyä esimerkiksi näkökohtia, jotka liittyvät palveluorganisaation valvontaympäristöön, seurantaan ja kontrollitoimintoihin, kun nämä liittyvät tuotettaviin palveluihin. Se ei kuitenkaan sisällä sellaisia palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja, jotka eivät liity palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseen, esimerkiksi kontrolleja, jotka liittyvät palveluorganisaation oman tilinpäätöksen laatimiseen.

A4. Kun käytetään mukaan ottavaa menetelmää, tämän standardin vaatimukset koskevat myös palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, mukaan lukien vahvistuksen saaminen kappaleen 13(b) kohdissa (i)–(v) tarkoitetuista seikoista sovellettuina palveluorganisaation sijasta sen alihankkijaan. Se, että kohdistetaan toimenpiteitä palveluorganisaation alihankkijaan, tuo mukanaan palveluorganisaation, sen alihankkijan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välistä koordinointia ja kommunikointia. Mukaan ottava menetelmä on yleensä käyttökelpoinen vain, jos palveluorganisaatio ja sen alihankkija kuuluvat toistensa lähipiirin tai jos palveluorganisaation ja alihankkijan välisessä sopimuksessa määrätään sen käyttämisestä.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 11)

A5. Palveluorganisaation tilintarkastajaa koskevat relevantit riippumattomuusvaatimukset, jotka yleensä koostuvat eettisten sääntöjen *Kansainvälisistä riippumattomuusstandardeista* sekä niitä tiukemmista kansallisista vaatimuksista. Eettiset säännöt eivät edellytä, että palveluorganisaation tilintarkastaja on tämän standardin mukaista toimeksiantoa suorittaessaan riippumaton jokaisesta käyttäjäyhteisöstä.

Johto ja hallintoelimet (viittaus: kappale 12)

A6. Johtamis- ja hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia. Tällainen vaihtelevuus tarkoittaa, ettei tässä standardissa ole mahdollista täsmentää kaikkia toimeksiantoja varten henkilöä (tai henkilöitä), jonka (tai joiden) kanssa tilintarkastaja on vuorovaikutuksessa tiettyjä seikkoja koskien. Palveluorganisaatio voi olla esimerkiksi kolmannen osapuolen segmentti olematta erillinen juridinen yksikkö. Tällaisissa tapauksissa saatetaan tarvita ammatillista harkintaa niiden johtoon tai hallintoelimiin kuuluvien asianmukaisten henkilöiden nimeämiseksi, joilta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Hyväksyminen ja jatkaminen

Kyvyt ja pätevyys toimeksiannon suorittamiseksi (viittaus: kappale 13(a)(i))

A7. Toimeksiannon suorittamisen kannalta relevantteihin kykyihin ja pätevyyteen kuuluu seuraavanlaisia seikkoja:

- relevantin toimialan tunteminen;
- käsitys tietotekniikasta ja -järjestelmistä;
- kokemus riskien arvioimisesta siltä osin kuin ne liittyvät kontrollien rakenteen sopivuuteen; ja
- kokemus kontrollien testauksen suunnittelusta ja toteuttamisesta sekä tulosten arvioimisesta.

Palveluorganisaation kannanotto (viittaus: kappale 13(b)(i))

A8. Siinä, että palveluorganisaatio kieltäytyy kirjallisen kannanoton antamisesta sen jälkeen, kun palveluorganisaation tilintarkastaja on suostunut hyväksymään toimeksiannon tai jatkamaan sitä, on kysymys työn laajuuden rajoittamisesta, jonka vuoksi palveluorganisaation tilintarkastaja luopuu toimeksiannosta. Jos säädös tai määräys ei salli palveluorganisaation tilintarkastajan luopua toimeksiannosta, hän jättää lausunnon antamatta.

Kohtuullinen perusta palveluorganisaation kannanotolle (viittaus: kappale 13(b)(ii)

A9. Jos kyseessä on 2-tyypin raportti, palveluorganisaation kannanotto sisältää maininnan siitä, että palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit ovat toimineet tehokkaasti tiettynä ajanjaksona. Tämä kannanotto voi perustua palveluorganisaation seurantatoimintoihin. Kontrollien seuranta on prosessi, jossa arvioidaan kontrollien tehokkuutta ajan kuluessa. Siihen kuuluu kontrollien tehokkuuden oikea-aikainen arviointi, puutteellisuuksien tunnistaminen ja niistä raportoiminen asiaankuuluville henkilöille palveluorganisaatiossa sekä ryhtyminen asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin. Palveluorganisaatio toteuttaa kontrollien seurantaa jatkuvina toimintoina, tekemällä erillisiä arviointeja tai käyttämällä näiden yhdistelmää. Mitä enemmän on jatkuvia seurantatoimintoja ja mitä tehokkaampia ne ovat, sitä vähemmän tarvitaan erillisiä arviointeja. Jatkuvat seurantatoiminnot on usein sisäänrakennettu palveluorganisaation tavanomaisiin toistuviin toimintoihin, ja niihin sisältyy säännöllisiä johtamis- ja valvontatoimintoja. Sisäiset tarkastajat tai vastaavia toimintoja suorittavat henkilöt saattavat myötävaikuttaa palveluorganisaation toimintojen seurantaan. Seurantatoiminnoissa saatetaan hyödyntää myös ulkopuolisilta saatua tietoa, kuten asiakasvalituksia ja sääntelytahojen esittämiä kommentteja, jotka saattavat antaa viitteitä ongelmista tai tuoda esiin kehittämistä kaipaavia alueita. Se, että palveluorganisaation tilintarkastaja raportoi kontrollien toiminnan tehokkuudesta, ei korvaa palveluorganisaation omia prosesseja, joilla se hankkii kohtuullisen perustan kannanotolleen.

Riskien tunnistaminen (viittaus: kappale 13(b)(iv))

A10. Kuten kappaleessa 9(c) todetaan, valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla. Esimerkiksi riski siitä, että liiketapahtuma kirjataan väärän määräisenä tai väärälle tilikaudelle, voidaan ilmaista sellaisena valvontatavoitteena, että liiketapahtumat kirjataan oikean määräisinä ja oikealle tilikaudelle. Palveluorganisaatio vastaa järjestelmänsä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien tunnistamisesta. Palveluorganisaatiolla voi olla virallinen tai epävirallinen prosessi relevanttien riskien tunnistamista varten. Viralliseen prosessiin voi kuulua tunnistettujen riskien merkittävyyden arvioiminen, niiden toteutumisen todennäköisyyden arvioiminen sekä päättäminen toimenpiteistä niihin vastaamiseksi. Kuitenkin koska valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla, saattaa valvontatavoitteiden huolellinen yksilöiminen palveluorganisaation järjestelmää suunniteltaessa ja käyttöönotettaessa jo itsessään muodostaa epävirallisen prosessin relevanttien riskien tunnistamiseksi.

Toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen (viittaus: kappale 14)

A11. Toimeksiannon laajuuden muuttamista koskevalle pyynnölle ei ehkä ole kohtuullista perustetta esimerkiksi silloin, kun pyyntö tehdään tiettyjen valvontatavoitteiden sulkemiseksi toimeksiannon ulkopuolelle, koska palveluorganisaation tilintarkastaja lausunto todennäköisesti olisi mukautettu, tai kun palveluorganisaatio ei anna tilintarkastajalleen kirjallista kannanottoa ja toimeksianto pyydetään suorittamaan ISAE 3000:n (uudistettu) mukaisesti.

A12. Toimeksiannon laajuuden muuttamista koskevalle pyynnölle saattaa olla kohtuullinen peruste esimerkiksi silloin, kun pyyntö tehdään palveluorganisaation alihankkijan sulkemiseksi toimeksiannon ulkopuolelle, kun palveluorganisaatio ei pysty järjestämään tilintarkastajalleen pääsyä alihankkijalle ja menetelmä, jota käytetään käsiteltäessä kyseisen alihankkijan tuottamia palveluja, muutetaan mukaan ottavasta menetelmästä pois jättäväksi menetelmäksi.

Kriteerien soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 15–18)

A13. Kriteerien pitää olla aiottujen käyttäjien saatavilla, jotta nämä pystyvät saamaan käsityksen perustasta palveluorganisaation kannanotolle, joka koskee sen järjestelmän kuvauksen esittämistä oikein, kontrollien rakenteen sopivuutta sekä, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien toiminnan tehokkuutta.

A14. ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan palveluorganisaation tilintarkastajan täytyy muun muassa ratkaista, ovatko käytettävät kriteerit soveltuvia ja onko kohde asianmukainen.[11] Toimeksiannon kohde on varmennusraportin aiottujen käyttäjien mielenkiinnon kohteena. Seuraavassa taulukossa yksilöidään 2-tyypin ja 1-tyypin raporteissa esitettävien lausuntojen kohteet ja vähimmäiskriteerit.

[11] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 24(b) ja 41

	Kohde	Kriteerit	Kommentti	
Lausunto siitä, onko palveluorganisaation järjestelmän kuvaus esitetty oikein (1- ja 2-tyypin raportit)	Palveluorganisaation järjestelmä, joka todennäköisesti on relevantti käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin ja jonka palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportti kattaa	Kuvaus on esitetty oikein, jos (a) siinä esitetään, kuinka palveluorganisaation järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mukaan lukien kappaleissa 16(a)(i)–(viii) mainitut seikat; (b) jos kyseessä on 2-tyypin raportti, se sisältää relevantit yksityiskohtaiset tiedot palveluorganisaation järjestelmän muutoksista kuvauksen kattamana ajanjaksona; ja (c) siitä ei puutu eikä siinä esitetä vääristettynä tietoa, joka on relevanttia palveluorganisaation kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu täyttämään monenlaisten käyttäjäyhteisöjen yhteiset tarpeet eikä se siksi välttämättä sisällä kaikkia palveluorganisaation järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita yksittäinen käyttäjäyhteisö saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään.	Kriteerien täsmällistä sanamuotoa on mahdollisesti tarpeellista räätälöidä tätä lausuntoa varten, jotta se olisi yhdenmukainen esimerkiksi säädöksessä tai määräyksessä asetettujen tai käyttäjäryhmien tai ammatillisen järjestön asettamien kriteerien kanssa. Esimerkkejä tätä lausuntoa varten käytettävistä kriteereistä on liitteessä 1 kuvitteellisessa palveluorganisaation kannanotossa. Kappaleissa A21–A24 on lisää ohjeistusta sen määrittämisestä, täyttyvätkö nämä kriteerit. (ISAE 3000:ssa (uudistettu) tarkoitettu kohdetta koskeva tieto[12] tätä lausuntoa ajatellen on palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ja palveluorganisaation kannanotto siitä, että kuvaus on esitetty oikein.)	
Lausunto rakenteen sopivuudesta ja toiminnan tehokkuudesta (2-tyypin raportit)	Niiden kontrollien rakenteen sopivuus ja toiminnan tehokkuus, jotka ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.	Kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja ne toimivat tehokkaasti, jos: (a) palveluorganisaatio on tunnistanut sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit, (b) kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit antaisivat kuvatulla tavalla käytettyinä kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät nämä riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista; ja (c) kontrolleja on tiettynä ajanjaksona johdonmukaisesti käytetty suunnitellulla tavalla. Tähän kuuluu, ovatko manuaalisia kontrolleja soveltaneet sellaiset henkilöt, joilla on asiamukainen pätevyys ja valtuudet.	Kun kriteerit täyttyvät tätä lausuntoa varten, kontrollit ovat antaneet kohtuullisen varmuuden niihin liittyvien valvontatavoitteiden saavuttamisesta tiettynä ajanjaksona. (ISAE 3000:ssa (uudistettu) tarkoitettu kohdetta koskeva tieto tätä lausuntoa ajatellen on palveluorganisaation kannanotto siitä, että kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja toimivat tehokkaasti.)	Palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet ovat osa kriteerejä näitä lausuntoja varten. Mainitut valvontatavoitteet ovat erilaiset eri toimeksiannoissa. Jos palveluorganisaation tilintarkastaja toteaa kuvausta koskevaa lausuntoa laatiessaan, etteivät mainitut valvontatavoitteet ole oikein esitettyjä, kyseiset valvontatavoitteet eivät sopisi osaksi kriteerejä kontrollien rakennetta tai niiden toiminnan tehokkuutta koskevan lausunnon laatimista varten
Lausunto rakenteen sopivuudesta (1-tyypin raportti)	Niiden kontrollien rakenteen sopivuus, jotka ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.	Kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia, jos (a) palveluorganisaatio on tunnistanut sen järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit; ja (b) kyseisessä kuvauksessa yksilöidyt kontrollit antaisivat kuvatulla tavalla käytettyinä kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät nämä riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista.	Näiden kriteerien täyttyminen ei itsessään anna mitään varmuutta kontrolleihin liittyvien valvontatavoitteiden saavuttamisesta, koska kontrollin toiminnasta ei ole saatu minkäänlaista varmuutta. (ISAE 3000:ssa (uudistettu)tarkoitettu kohdetta koskeva tieto tätä lausuntoa ajatellen on palveluorganisaation kannanotto siitä, että kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia.)	

[12] ”Kohdetta koskeva tieto” on lopputulos, joka on saatu kohteen mittaamisesta kriteerejä käyttäen tai sen arvioimisesta kriteerien perusteella, ts. tieto, joka on saatu soveltamalla kriteerejä kohteeseen.

A15. Kappaleessa 16(a) yksilöidään joukko osatekijöitä, jotka sisällytetään palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen sen mukaan kuin on asianmukaista. Nämä osatekijät eivät ehkä ole asianmukaisia, jos kuvattava järjestelmä ei ole liiketapahtumia käsittelevä järjestelmä, esimerkiksi jos järjestelmä liittyy tietotekniikkasovelluksen isännöimistä koskeviin yleisiin kontrolleihin mutta ei sovellukseen itseensä rakennettuihin kontrolleihin.

Olennaisuus (viittaus: kappaleet 19, 54)

A16. Toimeksiannossa, jossa raportoidaan palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista, olennaisuuden käsite liittyy raportoinnin kohteena olevaan järjestelmään, ei käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin. Palveluorganisaation tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä ratkaistakseen, onko palveluorganisaation järjestelmän kuvaus kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty, ovatko palveluorganisaatiossa olevat kontrollit kaikilta olennaisilta osiltaan rakenteeltaan sopivia, ja jos kyseessä on 2-tyyypin raportti, toimivatko palveluorganisaatiossa olevat kontrollit kaikilta olennaisilta osiltaan tehokkaasti. Olennaisuuden käsitteessä otetaan huomioon, että palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportissa annetaan palveluorganisaation järjestelmää koskevaa tietoa, joka täyttää yhteiset informaatiotarpeet, joita on monenlaisilla käyttäjäyhteisöillä ja näiden tilintarkastajilla, joilla on käsitys siitä, kuinka kyseistä järjestelmää on käytetty.

A17. Kun on kysymys palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen esittämisestä oikein ja kontrollien rakenteesta, olennaisuuteen kuuluu ensisijaisesti laadullisten tekijöiden tarkastelua, esimerkiksi: sisältääkö kuvaus kaikki merkittävien liiketapahtumien käsittelyyn liittyvät merkittävät näkökohdat, puuttuuko kuvauksesta relevanttia tietoa tai onko se vääristynyttä; sekä pystyvätkö kontrollit antamaan, sellaisina jollaisiksi ne on suunniteltu, kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteiden saavuttamisesta. Kun on kysymys palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnosta, joka koskee kontrollien toiminnan tehokkuutta, olennaisuuteen kuuluu sekä määrällisten että laadullisten tekijöiden tarkastelua, esimerkiksi: poikkeamien hyväksyttävissä oleva ja havaittu osuus (määrällinen seikka) sekä havaitun poikkeaman luonne ja syy (laadullinen seikka).

A18. Olennaisuuden käsitettä ei sovelleta esitettäessä kontrollien testausta koskevassa kuvauksessa testien tuloksia silloin, kun on tunnistettu poikkeamia. Tämä johtuu siitä, että jollakin poikkeamalla voi olla tietyn käyttäjäyhteisön tai sen tilintarkastajan erityisissä olosuhteissa muutakin merkitystä kuin se, estääkö se palveluorganisaation tilintarkastajan näkemyksen mukaan jotakin kontrollia toimimasta tehokkaasti. Kontrolli, johon poikkeama liittyy, voi esimerkiksi olla erityisen merkittävä estäessään tietyn tyyppisen virheen, joka voi olla olennainen käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen erityisissä olosuhteissa.

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation järjestelmästä (viittaus: kappale 20)

A19. Siitä, että palveluorganisaation tilintarkastaja muodostaa käsityksen toimeksiantoon kuuluvasta palveluorganisaation järjestelmästä, kontrollit mukaan lukien, on hänelle apua:

- tunnistettaessa kyseisen järjestelmän rajoja ja sitä, kuinka se on yhteydessä muiden järjestelmien kanssa.
- arvioitaessa, onko suunniteltu ja käyttöönotettu järjestelmä esitetty oikein palveluorganisaation laatimassa kuvauksessa.
- muodostettaessa käsitystä palveluorganisaation kannanoton laatimista koskevasta sisäisestä valvonnasta.
- ratkaistaessa, mitkä kontrollit ovat tarpeellisia palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.
- arvioitaessa, ovatko kontrollit rakenteeltaan sopivia.
- jos kyseessä on 2-tyypin raportti, arvioitaessa, toimivatko kontrollit tehokkaasti.

A20. Toimenpiteisiin, joita palveluorganisaation tilintarkastaja suorittaa tämän käsityksen muodostamiseksi, voivat kuulua:

- palveluorganisaatiossa tehtävät tiedustelut henkilöille, joilla palveluorganisaation tilintarkastajan harkinnan mukaan saattaa olla relevanttia tietoa.
- toimintojen havainnointi sekä asiakirjojen, raporttien sekä liiketapahtumien käsittelyä todentavien kirjallisten ja sähköisten aineistojen tutkiminen.

- valittujen palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisöjen välisten sopimusten tutkiminen niiden yleisesti esiintyvien ehtojen tunnistamiseksi.
- kontrollitoimenpiteiden uudelleen suorittaminen.

Kuvausta koskevan evidenssin hankkiminen (viittaus: kappaleet 21–22)

A21. Seuraavien kysymysten harkitseminen saattaa auttaa palveluorganisaation tilintarkastajaa sen ratkaisemisessa, onko ne kuvaukseen liittyvät näkökohdat, jotka kuuluvat toimeksiantoon, esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein:

- Käsitelläänkö kuvauksessa tuotettavaan palveluun liittyviä keskeisiä näkökohtia (toimeksiantoon kuuluvia), joiden voisi kohtuudella odottaa olevan relevantteja niiden yhteisten tarpeiden kannalta, joita on monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajilla heidän suunnitellessaan käyttäjäyhteisöjen tilinpäätösten tilintarkastusta?
- Onko kuvaus laadittu niin yksityiskohtaisella tasolla kuin kohtuudella voisi odottaa, jotta monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajille annettaisiin riittävästi informaatiota sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamiseksi ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti?[13] Kuvauksessa ei tarvitse käsitellä kaikkia palveluorganisaatiossa tapahtuvaan käsittelyyn tai käyttäjäyhteisöille tuotettaviin palveluihin liittyviä näkökohtia, eikä sen tarvitse olla niin yksityiskohtainen, että se mahdollisesti sallisi lukijan tehdä myönnytyksiä turvallisuudesta tai muista palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista.
- Onko kuvaus laadittu siten, ettei siitä puutu tai ettei siinä esitetä vääristettynä sellaista informaatiota, joka saattaa vaikuttaa monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajien tekemiin päätöksiin, esimerkiksi onko kuvauksessa käsittelyä koskevia merkittäviä puutteita tai epätarkkuuksia, joista palveluorganisaation tilintarkastaja on tietoinen?
- Silloin kun jotkin palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet eivät kuulu toimeksiantoon, yksilöidäänkö ulkopuolelle jätetyt tavoitteet kuvauksessa selkeästi?
- Onko kuvauksessa yksilöidyt kontrollit otettu käyttöön?
- Onko käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit, jos sellaisia on, kuvattu riittävällä tavalla? Useimmissa tapauksissa valvontatavoitteiden kuvaus on muotoiltu siten, että valvontatavoitteet pystytään saavuttamaan palveluorganisaation itsensä käytössä olevien kontrollien tehokkaan toiminnan avulla. Joissakin tapauksissa palveluorganisaatio ei kuitenkaan pysty saavuttamaan järjestelmänsä kuvauksessa mainittuja tavoitteita yksin, koska niiden saavuttaminen edellyttää, että käyttäjäyhteisöt ottavat käyttöön erityisiä kontrolleja. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun valvontatavoitteet ovat sääntelyviranomaisen määräämiä. Kun käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit sisältyvät kuvaukseen, nämä kontrollit yksilöidään siinä erikseen yhdessä niiden erityisten valvontatavoitteiden kanssa, joita palveluorganisaatio ei pysty saavuttamaan yksin.
- Jos on käytetty mukaan ottavaa menetelmää, yksilöidäänkö palveluorganisaatiossa olevat kontrollit ja palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit kuvauksessa erikseen? Jos käytetään pois jättävää menetelmää, yksilöidäänkö palveluorganisaation alihankkijan suorittamat toiminnot kuvauksessa? Kun käytetään pois jättävää menetelmää, kuvauksessa ei tarvitse kuvata palveluorganisaation alihankkijalla tapahtuvaa yksityiskohtaista käsittelyä tai siellä olevia kontrolleja.

A22. Toimenpiteisiin, joita palveluorganisaation tilintarkastaja suorittaa sen arvioimiseksi, onko kuvaus esitetty oikein, saattavat kuulua:

- se, että tarkastellaan käyttäjäyhteisöjen luonnetta ja sitä, kuinka palveluorganisaation tuottamat palvelut todennäköisesti vaikuttavat niihin, esimerkiksi ovatko käyttäjäyhteisöt tietyltä toimialalta ja ovatko ne viranomaisten sääntelemiä.
- käyttäjäyhteisöjen kanssa tehtyjen vakiomuotoisten sopimusten tai sopimuksissa käytettävien vakioehtojen (jos sovellettavissa) lukeminen käsityksen muodostamiseksi palveluorganisaation sopimusperusteisista velvoitteista.

[13] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

- palveluorganisaation henkilöstön suorittamien toimenpiteiden havainnoiminen.
- palveluorganisaation toimintaperiaatteita ja menettelytapoja koskevien käsikirjojen ja muun järjestelmädokumentaation, esimerkiksi vuokaavioiden ja sanallisten kuvausten lukeminen.

A23. Kappaleen 21(a) mukaan palveluorganisaation tilintarkastajan on arvioitava, ovatko palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainitut valvontatavoitteet olosuhteisiin nähden kohtuullisia. Seuraavien kysymysten harkitseminen saattaa auttaa palveluorganisaation tilintarkastajaa tässä arvioinnissa:

- Onko mainitut valvontatavoitteet asettanut palveluorganisaatio itse vai ulkopuolinen taho, kuten sääntelyviranomainen, käyttäjäryhmä tai ammatillinen järjestö, joka noudattaa läpinäkyvää toimintaprosessia?
- Silloin kun mainitut valvontatavoitteet ovat palveluorganisaation asettamia, liittyvätkö ne sen tyyppisiin kannanottoihin, joita tavallisesti sisältyy monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin ja joihin palveluorganisaatiossa olevien kontrollien voisi kohtuudella odottaa liittyvän? Vaikka palveluorganisaation tilintarkastaja ei tavallisesti pysty toteamaan kuinka palveluorganisaatiossa olevat kontrollit nimenomaisesti liittyvät yksittäisten käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin sisältyviin kannanottoihin, hänen käsitystään palveluorganisaation järjestelmän luonteesta ja kontrolleista sekä tuotettavista palveluista käytetään niiden kannanottotyyppien tunnistamiseen, joihin kyseiset kontrollit todennäköisesti liittyvät.
- Silloin kun mainitut valvontatavoitteet ovat palveluorganisaation asettamia, muodostavatko ne täyden kokonaisuuden? Valvontatavoitteiden kokonaisuus voi antaa monenlaisten käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajille viitekehyksen, jonka avulla voidaan arvioida palveluorganisaatiossa olevien kontrollien vaikutusta käyttäjäyhteisöjen tilinpäätöksiin tavanomaisesti sisältyviin kannanottoihin.

A24. Toimenpiteet, joiden avulla palveluorganisaation tilintarkastaja toteaa, onko palveluorganisaation järjestelmä otettu käyttöön, saattavat olla samankaltaisia kuin toimenpiteet, joiden tarkoituksena on käsityksen muodostaminen tästä järjestelmästä, ja ne saatetaan suorittaa yhdessä niiden kanssa. Niihin voi myös kuulua joidenkin yksikköjen kulun seuraamista palveluorganisaation järjestelmän läpi ja, jos kyseessä on 2-tyypin raportti, erityisiä tiedusteluja tilikaudella toteutetuista kontrollien muutoksista. Muutokset, jotka ovat merkittäviä käyttäjäyhteisöille tai näiden tilintarkastajille, sisällytetään palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen.

Kontrollien rakennetta koskevan evidenssin hankkiminen

(viittaus: kappaleet 23, 28(b))

A25. *Käyttäjäyhteisön* tai *käyttäjäyhteisön tilintarkastajan* näkökulmasta kontrolli on rakenteeltaan sopiva, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaisi asianmukaisesti käytettynä kohtuullisen varmuuden siitä, että olennaiset virheellisyydet estetään tai havaitaan ja korjataan. *Palveluorganisaatio* tai *palveluorganisaation tilintarkastaja* ei kuitenkaan ole tietoinen yksittäisissä käyttäjäyhteisöissä vallitsevista olosuhteista, jotka ratkaisisivat, onko jostakin kontrollipoikkeamasta aiheutuva virheellisyys olennainen kyseisille käyttäjäyhteisöille. Sen vuoksi kontrolli on palveluorganisaation tilintarkastajan näkökulmasta rakenteeltaan sopiva, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaisi asianmukaisesti käytettynä kohtuullisen varmuuden palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta.

A26. Palveluorganisaation tilintarkastaja voi harkita käyttävänsä vuokaavioita, kyselylomakkeita tai päätöstaulukoita helpottamaan kontrollien rakennetta koskevan käsityksen muodostamista.

A27. Kontrollit voivat muodostua useista valvontatavoitteen saavuttamiseen tähtäävistä toimenpiteistä. Tästä seuraa, että jos palveluorganisaation tilintarkastaja arvioi tiettyjen toimenpiteiden olevan tehottomia tietyn valvontatavoitteen saavuttamisessa, muiden toimenpiteiden olemassaolo voi antaa hänelle mahdollisuuden johtopäätökseen, että valvontatavoitteeseen liittyvät kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia.

Kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen

Toiminnan tehokkuuden arvioiminen (viittaus: kappale 24)

A28. *Käyttäjäyhteisön* tai *käyttäjäyhteisön tilintarkastajan* näkökulmasta kontrolli toimii tehokkaasti, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaisi asianmukaisesti käytettynä kohtuullisen varmuuden siitä, että väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat olennaiset virheellisyydet estetään tai havaitaan ja korjataan. *Palveluorganisaatio* tai *palveluorganisaation tilintarkastaja* ei kuitenkaan ole tietoinen yksittäisissä käyttäjäyhteisöissä vallitsevista olosuhteista, jotka ratkaisisivat, onko syntynyt jostakin kontrollipoikkeamasta aiheutunut virheellisyys ja jos on, onko se olennainen. Sen vuoksi kontrolli toimii palveluorganisaation tilintarkastajan näkökulmasta tehokkaasti, jos se yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa antaa kohtuullisen varmuuden palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta. Palveluorganisaatio tai palveluorganisaation tilintarkastaja ei myöskään pysty ratkaisemaan, johtaisiko jokin havaittu kontrollipoikkeama yksittäisen käyttäjäyhteisön näkökulmasta olennaiseen virheellisyyteen.

A29. Se, että muodostetaan riittävä käsitys kontrolleista niiden rakenteen sopivuutta koskevan lausunnon antamiseksi, ei ole tarpeellinen määrä evidenssiä niiden toiminnan tehokkuudesta, paitsi jos on olemassa jonkinlainen automaattinen järjestelmä, joka saa kontrollit toimimaan johdonmukaisesti siten kuin ne on suunniteltu ja otettu käyttöön. Esimerkiksi tiedon saaminen siitä, että manuaalinen kontrolli on käytössä tiettynä ajankohtana, ei tuota evidenssiä kyseisen kontrollin toiminnasta muina ajankohtina. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta yhdenmukaisuudesta kuitenkin johtuu, että toimenpiteiden suorittaminen automatisoidun kontrollin rakenteen ja käyttöönoton toteamiseksi voi tuottaa evidenssiä kyseisen kontrollin toiminnan tehokkuudesta riippuen siitä, kuinka palveluorganisaation tilintarkastaja arvioi ja testaa muita kontrolleja, kuten ohjelmistomuutoksiin liittyviä kontrolleja.

A30. Jotta 2-tyypin raportista olisi hyötyä käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajille, se kattaa yleensä vähintään kuuden kuukauden pituisen ajanjakson. Jos ajanjakso on kuutta kuukautta lyhyempi, palveluorganisaation tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi kuvata varmennusraportissaan syyt lyhyempään ajanjaksoon. Olosuhteisiin, jotka voivat johtaa alle kuuden kuukauden pituisen ajanjakson kattavaan raporttiin, kuuluvat (a) tilanne, jossa palveluorganisaation tilintarkastaja saa toimeksiannon lähellä sitä päivää, johon mennessä kontrolleja koskeva raportti on määrä antaa; (b) tilanne, jossa palveluorganisaatio (tai tietty järjestelmä tai sovellus) on ollut toiminnassa vähemmän kuin kuusi kuukautta; tai (c) kontrolleihin on tehty merkittäviä muutoksia eikä ole käytännössä mahdollista odottaa kuutta kuukautta ennen kuin raportti annetaan tai antaa raporttia, joka kattaisi järjestelmän ennen ja jälkeen muutosten.

A31. Tiettyjen kontrollitoimenpiteiden käyttämisestä ei mahdollisesti jää evidenssiä, jota voidaan testata myöhempänä ajankohtana, ja näin ollen palveluorganisaation tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi testata tällaisten kontrollitoimenpiteiden tehokkuuden eri ajankohtina tilikauden aikana.

A32. Palveluorganisaation tilintarkastaja antaa lausunnon kontrollien toiminnan tehokkuudesta kunakin ajanjaksona, ja sen vuoksi tarvitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kontrollien toiminnasta tarkastuksen kohteena olevana tilikautena, jotta hän voi antaa tämän lausunnon. Tieto aiemmissa toimeksiannoissa havaituista poikkeamista voi kuitenkin saada palveluorganisaation tilintarkastajan laajentamaan testausta tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Epäsuorien kontrollien testaaminen (viittaus: kappale 25(b))

A33. Joissakin olosuhteissa voi olla tarpeellista hankkia epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa evidenssiä. Esimerkiksi kun palveluorganisaation tilintarkastaja päättää testata, miten tehokasta on käyttäjän suorittama hyväksytyt luottorajat ylittäviä myyntejä erittelevien poikkeamaraporttien läpikäynti, on käyttäjän suorittama läpikäynti ja siihen liittyvä seuranta palveluorganisaation tilintarkastajan kannalta suoraan relevantti kontrolli. Raportteihin sisältyvän tiedon oikeellisuutta koskevia kontrolleja (esimerkiksi yleisiä tietotekniikkakontrolleja) sanotaan ”epäsuoriksi” kontrolleiksi.

A34. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta johdonmukaisuudesta seuraa, että automatisoidun sovelluskontrollin käyttöönottoa koskeva evidenssi saattaa – yhdessä palveluorganisaation yleisten kontrollien (erityisesti muutoskontrollien) tehokkuutta koskevan evidenssin kanssa arvioituna – olla merkittävää evidenssiä myös kontrollin toiminnan tehokkuudesta.

Tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmät (viittaus: kappaleet 25(c), 27)

A35. Palveluorganisaation tilintarkastajan käytettävissä olevat menetelmät tarkastettavien yksikköjen valitsemiseksi ovat:

(a) kaikkien yksikköjen valitseminen (100 %:n tutkiminen); tämä voi olla asianmukaista testattaessa kontrolleja, joita sovelletaan harvoin, esimerkiksi neljännesvuosittain, tai kun kontrollien soveltamista koskeva evidenssi tekee 100 %:n tutkimisen taloudelliseksi;

(b) tiettyjen yksikköjen valitseminen; tämä voi olla asianmukaista silloin, kun 100 %:n tutkiminen ei olisi taloudellista eikä otanta olisi tehokasta, kuten testattaessa kontrolleja, joita ei sovelleta niin usein, että otantaa varten saataisiin suuri perusjoukko, esimerkiksi kuukausittain tai viikoittain sovellettavat kontrollit; ja

(c) otanta; tämä voi olla asianmukaista testattaessa kontrolleja, joita sovelletaan usein yhdenmukaisella tavalla ja joiden soveltamisesta jää dokumentoitua evidenssiä.

A36. Vaikka tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen on usein tehokas tapa hankkia evidenssiä, se ei ole otantaa. Tällä tavoin valittuihin yksikköihin kohdistettujen toimenpiteiden tuloksia ei voida projisoida koko perusjoukkoon, ja näin ollen tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen ei tuota evidenssiä muusta perusjoukosta. Otannan tarkoituksena puolestaan on mahdollistaa johtopäätösten tekeminen koko perusjoukosta siitä valitun otoksen tarkastamisen perusteella.

Sisäisen tarkastuksen tekemä työ

Sisäistä tarkastusta koskevan käsityksen muodostaminen (viittaus: kappale 30)

A37. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä saattaa olla analyysien, arviointien, varmennusten, suositusten ja muun informaation tuottaminen johdolle ja hallintoelimille. Palveluorganisaation sisäinen tarkastus saattaa suorittaa palveluorganisaation omaan sisäisen valvonnan järjestelmään liittyviä toimenpiteitä tai toimenpiteitä, jotka kohdistuvat niihin palveluihin ja järjestelmiin, kontrollit mukaan lukien, joita palveluorganisaatio tuottaa käyttäjäyhteisöille.

Päättäminen sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämisestä ja sen laajuudesta (viittaus: kappale 33)

A38. Määritettäessä sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltua vaikutusta palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen seuraavat tekijät saattavat viitata siihen, että tarvitaan erilaisia tai vähemmän laajoja toimenpiteitä kuin muutoin tarvittaisiin:

- yksittäiset työt, jotka sisäinen tarkastus jo on tehnyt tai tekee myöhemmin, ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan varsin rajoitettuja.
- sisäisten tarkastajien tekemä työ koskee kontrolleja, jotka ovat vähemmän merkittäviä palveluorganisaation tilintarkastajan johtopäätösten kannalta.
- työ, jonka sisäinen tarkastus jo on tehnyt tai tekee myöhemmin, ei edellytä subjektiivisia tai monimutkaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen (viittaus: kappale 34)

A39. Niiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, joita palveluorganisaation tilintarkastaja kohdistaa sisäisen tarkastuksen yksittäisiin töihin, riippuu siitä, kuinka merkittäviksi palveluorganisaation tilintarkastaja arvioi kyseiset työt omien johtopäätöstensä kannalta (esim. niiden riskien merkittävyys, joita testattavat kontrollit pyrkivät vähentämään), sisäisen tarkastuksen arvioimisen tuloksista sekä sisäisten tarkastajien yksittäisen työn arvioimisen tuloksista. Tällaisiin toimenpiteisiin voivat kuulua:

- sisäisten tarkastajien jo tutkimien erien tutkiminen;
- muiden samankaltaisten erien tutkiminen; ja
- sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden havainnointi.

Vaikutus palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporttiin (viittaus: kappaleet 36–37)

A40. Riippumatta siitä, missä määrin sisäinen tarkastus on itsenäinen ja objektiivinen, tällainen toiminto ei ole riippumaton palveluorganisaatiosta tavalla, jota edellytetään palveluorganisaation tilintarkastajalta hänen suorittaessaan toimeksiantoa. Palveluorganisaation tilintarkastaja vastaa varmennusraportissa antamastaan lausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että palveluorganisaation tilintarkastaja käyttää sisäisten tarkastajien tekemää työtä.

A41. Palveluorganisaation tilintarkastaja voi esittää kuvauksen sisäisten tarkastajien tekemästä työstä usealla eri tavalla, esimerkiksi:

- sisällyttämällä kontrollien testausta koskevaan kuvaukseen johdantoaineistoa, joka osoittaa, että kontrollien testauksessa on käytetty tiettyä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä.
- mainitsemalla, että yksittäiset testit ovat sisäisen tarkastuksen suorittamia.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 38, 40)

A42. Kappaleen 38 mukaan vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset on erotettava kappaleessa 9(o) määritellystä palveluorganisaation kannanotosta, ja ne tarvitaan tämän kannanoton lisäksi.

A43. Jos palveluorganisaatio ei anna tämän standardin kappaleen 38(c) mukaan vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia, saattaa olla asianmukaista, että palveluorganisaation tilintarkastajan lausunto mukautetaan tämän standardin kappaleen 55(d) mukaisesti.

Muu informaatio (viittaus: kappale 42)

A44. IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, ettei palveluorganisaation tilintarkastajaa yhdistetä informaatioon silloin, kun tämä uskoo, että kyseinen informaatio:

(a) sisältää olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen;

(b) sisältää huolimattomasti esitettyjä väitteitä tai tietoa; tai

(c) ei sisällä jotakin vaadittua tietoa tai että vaadittu tieto esitetään epäselvästi, jos tiedon puuttuminen tai epäselvyys olisi harhaanjohtavaa.[14]

Jos palveluorganisaation järjestelmän kuvauksen ja palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältävässä asiakirjassa oleva muu informaatio sisältää tulevaisuuteen kohdistuvaa tietoa, kuten palautus- tai valmiussuunnitelmia tai suunnitelmia järjestelmään tehtävistä muutoksista, joilla vastataan palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportissa yksilöityihin poikkeamiin, taikka myynninedistämisen luonteisia väitteitä, jotka eivät ole kohtuudella toteen näytettävissä, palveluorganisaation tilintarkastaja voi pyytää kyseisen informaation poistamista tai muuttamista.

A45. Jos palveluorganisaatio kieltäytyy poistamasta tai muuttamasta edellä tarkoitettua muuta informaatiota, asianmukaisiin jatkotoimenpiteisiin voivat kuulua esimerkiksi:

- se, että pyydetään palveluorganisaatiota konsultoimaan oikeudellista neuvonantajaansa siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia.
- olennaisen ristiriitaisuuden tai asiavirheen kuvaaminen varmennusraportissa.
- varmennusraportin pidättäminen siihen asti, kunnes asia on ratkaistu.
- luopuminen toimeksiannosta.

[14] IESBAn eettiset säännöt, kappale R111.2

Dokumentointi (viittaus: kappale 51)

A46. ISQM 1:n (tai ammatillisten vaatimusten tai säädökseen tai määräykseen sisältyvien vaatimusten, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on asetettava laatutavoite, joka koskee sitä, että toimeksiantoa koskeva dokumentaatio kootaan oikea-aikaisesti toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen.[15] Asianmukainen aikaraja lopullisen toimeksiantokansion kokoamisen loppuun saattamiselle on yleensä enintään 60 päivää palveluorganisaation tilintarkastajan raportin antamisen jälkeen.[16]

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin laatiminen

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin sisältö (viittaus: kappale 53)

A47. Liitteissä 1 ja 2 on havainnollistavia esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraporteista ja niihin liittyvistä palveluorganisaation kannanotoista.

Palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin aiotut käyttäjät ja tarkoitus (viittaus: kappale 53(e))

A48. Käytettävät kriteerit toimeksiannoissa, joissa raportoidaan palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista, ovat relevantteja vain tuotettaessa palveluorganisaation järjestelmiä, kontrollit mukaan lukien, koskevaa informaatiota vastaanottajille, joilla on käsitys siitä, kuinka käyttäjäyhteisöt ovat käyttäneet järjestelmää taloudelliseen raportointiin. Näin ollen tämä mainitaan palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportissa. Lisäksi palveluorganisaation tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää raporttiin kohdan, jossa erityisesti rajoitetaan varmennusraportin luovuttamista muille kuin aiotuille käyttäjille, sen käyttämistä muiden toimesta tai sen käyttämistä muihin tarkoituksiin.

Kontrollien testauksen kuvaus (viittaus: kappale 54)

A49. 2-tyypin raporttia varten suoritetun kontrollien testauksen luonnetta kuvattaessa palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin lukijoille on apua siitä, jos palveluorganisaation tilintarkastaja sisällyttää raporttiin:

- tulokset kaikista testeistä, joissa on havaittu poikkeamia, vaikka olisikin tunnistettu muita kontrolleja, jotka antavat palveluorganisaation tilintarkastajalle mahdollisuuden johtopäätökseen, että relevantti valvontatavoite on saavutettu, tai testattu kontrolli olisi myöhemmin poistettu palveluorganisaation järjestelmän kuvauksesta.
- tieto tunnistettuja poikkeamia aiheuttavista kausaalitekijöistä siltä osin kuin tilintarkastaja on tunnistanut tällaisia tekijöitä.

Mukautetut lausunnot (viittaus: kappale 55)

A50. Liitteessä 3 on havainnollistavia esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan mukautetun varmennusraportin osatekijöistä.

A51. Vaikka palveluorganisaation tilintarkastaja olisi antanut kielteisen lausunnon tai jättänyt lausunnon antamatta, hänen saattaa olla asianmukaista kuvata mukautetun lausunnon perustelukappaleessa syyt kaikkiin muihin tiedossaan oleviin seikkoihin, jotka olisivat edellyttäneet lausunnon mukauttamista, sekä niiden vaikutukset.

A52. Kun lausunto jätetään antamatta työn laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, ei yleensä ole asianmukaista yksilöidä suoritettuja toimenpiteitä eikä lisätä mainintoja, joissa kuvataan palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiannon ominaispiirteitä; tämä saattaisi viedä huomiota lausunnon antamatta jättämiseltä.

---

15 ISQM 1, kappale 31(f)

16 ISQM 1, kappale A83

Muut kommunikointivelvoitteet (viittaus: kappale 56)

A53. Asianmukaisia toimenpiteitä kappaleessa 56 yksilöityihin olosuhteisiin vastaamiseksi saattavat olla seuraavat, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä niitä:

- juridisen neuvonnan hankkiminen erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikointi palveluorganisaation hallintoelinten kanssa.
- sen ratkaiseminen, kommunikoidaanko kolmansien osapuolten kanssa (esim. säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa voidaan edellyttää, että palveluorganisaation tilintarkastaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle tai palveluorganisaation ulkoiselle tilintarkastajalle[17], tai niissä voidaan asettaa velvollisuuksia, joiden mukaan tällainen raportointi voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista).
- palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon mukauttaminen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen lisääminen.
- luopuminen toimeksiannosta.

[17] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.31–R360.35 A1

Liite 1

(Viittaus: kappale A47)

Esimerkki palveluorganisaation kannanotoista

Seuraavat esimerkit palveluorganisaation kannanotoista ovat pelkästään ohjaavia, eikä niitä ole tarkoitettu kaiken kattaviksi eikä kaikissa tilanteissa sovellettaviksi.

Esimerkki 1: Palveluorganisaation 2-tyypin kannanotto

Palveluorganisaation kannanotto

Oheinen kuvaus on laadittu asiakkaille, jotka ovat käyttäneet *[tyyppi tai nimi]* järjestelmää sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen kuvausta yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa arvioidessaan asiakkaiden tilinpäätösten olennaisen virheellisyyden riskejä. *[Yhteisön nimi]* vahvistaa, että:

(a) Oheisessa kuvauksessa sivuilla *[bb–cc]* esitetään oikein [*nimi tai tyyppi]* järjestelmä, jolla käsitellään asiakkaiden liiketapahtumia *[päivämäärä]* ja *[päivämäärä]* välisenä aikana. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että oheisessa kuvauksessa:

(i) esitetään, kuinka järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mukaan lukien:

- tuotettavien palvelujen tyypit, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, käsiteltävät liiketapahtumien lajit.
- sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden avulla nämä liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan ja siirretään asiakkaita varten laadittaviin raportteihin.
- niihin liittyvä kirjanpitoaineisto, niitä tukeva informaatio sekä yksittäiset tilit, joita on käytetty liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen; tähän kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään asiakkaita varten laadittaviin raportteihin.
- kuinka järjestelmässä on käsitelty merkittävät tapahtumat ja olosuhteet, jotka eivät ole liiketapahtumia.
- prosessi, jolla raportit laaditaan asiakkaita varten.
- relevantit valvontatavoitteet ja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi suunnitellut kontrollit.
- kontrollit, jotka olemme järjestelmän rakenteessa olettaneet käyttäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on oheisessa kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään kuvauksessa yhdessä niiden erityisten valvontatavoitteiden kanssa, joita emme pysty saavuttamaan yksin.
- muut näkökohdat, jotka liittyvät valvontaympäristöömme, riskienarviointiprosessiimme, tietojärjestelmäämme (siihen liittyvät liiketoimintaprosessit mukaan lukien) kommunikointiin, kontrollitoimintoihin sekä valvoviin kontrolleihin ja jotka ovat olleet relevantteja asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyn ja raportoinnin kannalta.

(ii) on relevantit yksityiskohtaiset tiedot palveluorganisaation järjestelmiin [*päivämäärä*] ja [*päivämäärä*] välisenä aikana tehdyistä muutoksista.

(iii) ei ole puutteita tai vääristymiä, jotka koskevat kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta relevanttia informaatiota, ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se siksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeänä omassa erityisessä ympäristössään.

(b) oheisessa kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia ja toimivat tehokkaasti *[päivämäärä]* ja *[päivämäärä]* välisenä aikana. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että:

(i) kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhanneet riskit on tunnistettu;

(ii) tunnistetut kontrollit antaisivat, jos niitä käytetään kuvatulla tavalla, kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät kyseiset riskit ole estäneet mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista; ja

(iii) kontrolleja on [*päivämäärä*] ja [*päivämäärä*] välisenä aikana johdonmukaisesti sovellettu suunnitellulla tavalla, ja manuaalisia kontrolleja ovat soveltaneet henkilöt, joilla on asianmukainen pätevyys ja valtuudet.

Esimerkki 2: Palveluorganisaation 1-tyypin kannanotto

Oheinen kuvaus on laadittu asiakkaille, jotka ovat käyttäneet [*tyyppi tai nimi]* järjestelmää, sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen kuvausta yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa muodostaessaan käsitystä asiakkaiden taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä. *[Yhteisön nimi]* vahvistaa, että:

(a) oheisessa kuvauksessa sivuilla [*bb–cc*] esitetään oikein [*nimi tai tyyppi*] järjestelmä, jolla käsitellään asiakkaiden liiketapahtumia *[päivämäärä]*. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että oheisessa kuvauksessa:

(i) esitetään, kuinka järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön, mukaan lukien:

- tuotettavien palvelujen tyypit, mukaan lukien, sen mukaan kuin on asianmukaista, käsiteltävät liiketapahtumien lajit.
- sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden avulla nämä liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan ja siirretään asiakkaita varten laadittaviin raportteihin.
- niihin liittyvä kirjanpitoaineisto, niitä tukeva informaatio sekä yksittäiset tilit, joita on käytetty liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen; tähän kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään asiakkaita varten laadittaviin raportteihin.
- kuinka järjestelmässä on käsitelty merkittävät tapahtumat ja olosuhteet, jotka eivät ole liiketapahtumia.
- prosessi, jolla raportit laaditaan asiakkaita varten.
- relevantit valvontatavoitteet ja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi suunnitellut kontrollit.
- kontrollit, jotka olemme järjestelmän rakenteessa olettaneet käyttäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on oheisessa kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään kuvauksessa yhdessä niiden erityisten valvontatavoitteiden kanssa, joita emme pysty saavuttamaan yksin.
- muut näkökohdat, jotka liittyvät valvontaympäristöömme, riskienarviointiprosessiimme, tietojärjestelmäämme (siihen liittyvät liiketoimintaprosessit mukaan lukien), kommunikointiimme, kontrollitoimintoihimme sekä valvoviin kontrolleihimme ja jotka ovat relevantteja asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyn ja raportoinnin kannalta.

(ii) ei ole puutteita tai vääristymiä, jotka koskevat kuvattavan järjestelmän laajuuden kannalta relevanttia informaatiota, ottaen kuitenkin huomioon, että kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se siksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeänä omassa erityisessä ympäristössään.

(b) oheisessa kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia *[päivämäärä]*. Tätä kannanottoa muodostettaessa käytetyt kriteerit olivat, että:

(i) kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista uhanneet riskit on tunnistettu; ja

(ii) tunnistetut kontrollit antaisivat, jos niitä käytetään kuvatulla tavalla, kohtuullisen varmuuden siitä, etteivät kyseiset riskit estä mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamista.

Liite 2

(Viittaus: kappale A47)

Esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportista

Seuraavat raporttiesimerkit ovat pelkästään ohjaavia, eikä niitä ole tarkoitettu kaiken kattaviksi eikä sovellettaviksi kaikkiin tilanteisiin.

Esimerkki 1: Palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyypin varmennusraportti

Kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova palveluorganisaation riippumattoman tilintarkastajan varmennusraportti

Vastaanottaja: Palveluorganisaatio XYZ

Laajuus

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että raportoimme palveluorganisaation XYZ laatimasta sivuilla *[bb–cc]* esitettävästä kuvauksesta, joka koskee asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyyn *[päivämäärä]* ja *[päivämäärä]* välisenä aikana käytettävää *[tyyppi tai nimi]* järjestelmää, sekä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta ja toiminnasta.[1]

Palveluorganisaation XYZ velvollisuudet

Palveluorganisaatio XYZ vastaa: sivulla *[aa]* esitettävän kuvauksen ja sen yhteydessä olevan kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa; kuvauksen kattamien palvelujen tuottamisesta; valvontatavoitteiden asettamisesta; sekä kontrollien suunnittelusta, käyttöönotosta ja tehokkaasta käyttämisestä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunhallintamme

Olemme noudattaneet IESBAn *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1[2], jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto palveluorganisaation XYZ laatimasta kuvauksesta sekä kyseisessä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta ja toiminnasta. Olemme suorittaneet toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimenpiteitä saadaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko kaikilta olennaisilta osiltaan niin, että kuvaus on esitetty oikein, kontrollit ovat rakenteeltaan sopivia ja ne toimivat tehokkaasti.

Varmennustoimeksiantoon, jossa raportoidaan palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevasta kuvauksesta sekä niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta, kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa esitettävistä tiedoista sekä kontrollien rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta. Toimenpiteiden valinta perustuu palveluorgani-

---

[1] Jos kuvauksen jotkin osat eivät kuulu toimeksiantoon, tästä tehdään selkoa varmennusraportissa.

[2] ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

saation tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu, että arvioidaan riskit siitä, ettei kuvausta ole esitetty oikein ja etteivät kontrollit ole rakenteeltaan sopivia tai ne eivät toimi tehokkaasti. Toimenpiteisiin on kuulunut, että olemme testanneet niiden kontrollien toiminnan tehokkuuden, joiden katsomme olevan tarpeellisia kohtuullisen varmuuden saamiseksi kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta. Tämäntyyppiseen varmennustoimeksiantoon kuuluu myös kuvauksen yleisen esittämistavan, siinä mainittujen tavoitteiden sekä palveluorganisaation täsmentämien, sivulla [*aa*] kuvattujen kriteerien soveltuvuuden arvioiminen.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat rajoitukset

Palveluorganisaation XYZ laatima kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi, eikä se sen vuoksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään. Palveluorganisaatiossa olevat kontrollit eivät luonteestaan johtuen myöskään mahdollisesti estä tai havaitse kaikkia liiketapahtumien käsittelyssä tai raportoinnissa tapahtuvia virheitä tai aukkoja. Myös tehokkuutta koskevan arvion ulottamiseen tuleville tilikausille liittyy riski, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit saattavat käydä riittämättömiksi tai lakata toimimasta.

Lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu sivulla *[aa]*. Lausuntonamme esitämme, että kaikilta olennaisilta osin on niin, että

(a) *[tyyppi tai nimi]* järjestelmä esitetään kuvauksessa oikein sellaisena kuin se oli suunniteltuna ja käytössä *[päivämäärä]* ja *[päivämäärä]* välisenä aikana;

(b) kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia *[päivämäärä]* ja *[päivämäärä]* välisenä aikana; ja

(c) testatut kontrollit – ne, jotka olivat tarpeellisia kohtuullisen varmuuden saamiseksi kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta – toimivat tehokkaasti *[päivämäärä]* ja *[päivämäärä]*välisenä aikana.

Kuvaus kontrollien testauksesta

Testatut kontrollit sekä testien luonne, ajankohta ja tulokset esitetään sivuilla *[yy–zz]*.

Aiotut käyttäjät ja tarkoitus

Tämä raportti ja sivuilla *[yy–zz]* esitetty kuvaus kontrollien testauksesta on tarkoitettu vain asiakkaille, jotka ovat käyttäneet palveluorganisaation XYZ *[tyyppi tai nimi]* järjestelmää, sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen sitä yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa arvioidessaan asiakkaiden tilinpäätösten olennaisen virheellisyyden riskejä.

[Palveluorganisaation tilintarkastajan allekirjoitus]

[Palveluyrityksen tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivä]

[Palveluorganisaation tilintarkastajan osoite]

Esimerkki 2: Palveluorganisaation tilintarkastajan 1-tyypin varmennusraportti

Kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova palveluorganisaation riippumattoman tilintarkastajan varmennusraportti

Vastaanottaja: Palveluorganisaatio XYZ

Laajuus

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että raportoimme palveluorganisaation XYZ laatimasta sivuilla *[bb–cc]* esitettävästä kuvauksesta, joka koskee asiakkaiden liiketapahtumien käsittelyyn *[päivämäärä]* käytettävää *[tyyppi tai nimi]* järjestelmää, sekä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta.[3]

Emme ole kohdistaneet mitään toimenpiteitä kuvaukseen sisältyvien kontrollien toiminnan tehokkuuteen emmekä näin ollen anna siitä lausuntoa.

Palveluorganisaation XYZ velvollisuudet

Palveluorganisaatio XYZ vastaa: sivulla *[aa]* esitettävän kuvauksen ja sen yhteydessä olevan kannanoton laatimisesta, mukaan lukien kuvauksen ja kannanoton täydellisyys, oikeellisuus ja esittämistapa; kuvauksen kattamien palvelujen tuottamisesta; valvontatavoitteiden asettamisesta; sekä kontrollien suunnittelusta, käyttöönotosta ja tehokkaasta käyttämisestä kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunhallintamme

Olemme noudattaneet IESBAn *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1[4], jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto palveluorganisaation XYZ laatimasta kuvauksesta sekä kyseisessä kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvien kontrollien rakenteesta. Olemme suorittaneet toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimenpiteitä saadaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko kuvaus esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein ja ovatko kontrollit kaikilta olennaisilta osiltaan rakenteeltaan sopivia.

Varmennustoimeksiantoon, jossa raportoidaan palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevasta kuvauksesta ja kontrollien rakenteesta, kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa esitettävistä tiedoista sekä kontrollien rakenteesta. Toimenpiteiden valinta perustuu palveluorganisaation tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu, että arvioidaan riskit siitä, ettei kuvausta ole esitetty oikein ja etteivät kontrollit ole rakenteeltaan sopivia. Tämäntyyppiseen varmennustoimeksiantoon kuuluu myös kuvauksen yleisen esittämistavan, siinä mainittujen valvontatavoitteiden sekä palveluorganisaation täsmentämien ja sivulla *[aa]* kuvattujen kriteerien soveltuvuuden arvioiminen.

---

[3] Jos kuvauksen jotkin osat eivät kuulu toimeksiantoon, tästä tehdään selkoa varmennusraportissa.

[4] ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Kuten edellä totesimme, emme ole kohdistaneet mitään toimenpiteitä kuvaukseen sisältyvien kontrollien toiminnan tehokkuuteen emmekä näin ollen anna siitä lausuntoa.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat rajoitukset

Palveluorganisaation XYZ laatima kuvaus on laadittu monenlaisten asiakkaiden ja näiden tilintarkastajien yhteisten tarpeiden täyttämiseksi eikä se sen vuoksi välttämättä sisällä kaikkia järjestelmään liittyviä näkökohtia, joita kukin yksittäinen asiakas saattaa pitää tärkeinä omassa erityisessä ympäristössään. Palveluorganisaatiossa olevat kontrollit eivät luonteestaan johtuen myöskään mahdollisesti estä tai havaitse kaikkia liiketapahtumien käsittelyssä tai raportoinnissa tapahtuvia virheitä tai aukkoja.

Lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu sivulla *[aa]*. Lausuntonamme esitämme, että kaikilta olennaisilta osin on niin, että

(a) *[tyyppi tai nimi]* järjestelmä esitetään kuvauksessa oikein sellaisena kuin se oli suunniteltuna ja käytössä *[päivämäärä]*; ja

(b) kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat rakenteeltaan sopivia *[päivämäärä]*.

Aiotut käyttäjät ja tarkoitus

Tämä raportti on tarkoitettu vain asiakkaille, jotka ovat käyttäneet palveluorganisaation XYZ [*tyyppi tai nimi]* järjestelmää, sekä näiden tilintarkastajille, joilla on riittävä käsitys tarkastellakseen kuvausta yhdessä muun informaation, mukaan lukien asiakkaiden itsensä toteuttamia kontrolleja koskeva informaatio, kanssa muodostaessaan käsitystä asiakkaiden taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä.

[Palveluorganisaation tilintarkastajan allekirjoitus]

[Palveluyrityksen tilintarkastajan varmennusraportin antamispäivä]

[Palveluorganisaation tilintarkastajan osoite]

Liite 3

(Viittaus: kappale A50)

Esimerkkejä palveluorganisaation tilintarkastajan mukautetusta varmennusraportista

Seuraavat esimerkit mukautetuista raporteista ovat pelkästään ohjaavia, eikä niitä ole tarkoitettu kaiken kattaviksi eikä kaikissa tilanteissa sovellettaviksi. Ne perustuvat liitteessä 2 esitettyihin raporttiesimerkkeihin.

Esimerkki 1: Varauman sisältävä lausunto – palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty

…

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

…

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Oheisen kuvauksen sivulla *[mn]* mainitaan, että palveluorganisaatio XYZ käyttää käyttäjätunnuksia ja salasanoja estääkseen oikeudettoman pääsyn järjestelmään. Toimenpiteidemme, joihin kuului henkilöstölle tehtyjä tiedusteluja ja toimintojen havainnointia, perusteella olemme todenneet, että käyttäjätunnuksia ja salasanoja käytetään sovelluksissa A ja B mutta ei sovelluksissa C ja D.

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla *[aa]*. Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

(a) …

Esimerkki 2: Varauman sisältävä lausunto – kontrollit eivät ole rakenteeltaan sopivia antaakseen kohtuullisen varmuuden palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisesta, jos kontrollit toimivat tehokkaasti

…

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

…

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten oheisen kuvauksen sivulla *[mn]* todetaan, palveluorganisaatio XYZ tekee ajoittain muutoksia sovellusohjelmiinsa niissä olevien puutteellisuuksien korjaamiseksi tai ominaisuuksien parantamiseksi. Menettelytapoihin, joiden mukaan päätetään muutosten tekemisestä sekä niiden suunnittelusta ja toteuttamisesta, ei kuulu läpikäyntiä ja hyväksyntää sellaisten toimivaltaisten henkilöiden toimesta, jotka ovat riippumattomia muutosten tekemiseen osallistuvista henkilöistä. Myöskään tällaisten muutosten testaamisesta tai testaustulosten toimittamisesta toimivaltaisen tahon läpikäytäväksi ennen muutosten käyttöönottoa ei ole mitään erityisiä vaatimuksia

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla *[aa]*. Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

(a) …

Esimerkki 3: Varauman sisältävä lausunto – kontrollit eivät ole toimineet tehokkaasti tiettynä ajanjaksona (vain 2-tyypin raportti)

…

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

…

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Palveluorganisaatio XYZ toteaa kuvauksessaan, että sillä on automatisoidut kontrollit, joilla vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset täsmäytetään järjestelmän tuottamaan tulosteeseen. Kuten kuvauksen sivulla *[mn]* todetaan, tämä kontrolli ei ohjelmointivirheestä johtuen kuitenkaan ollut toiminnassa *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* välisenä aikana. Tämän vuoksi valvontatavoite ”Kontrollit antavat kohtuullisen varmuuden siitä, että vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset kirjataan oikein” on jäänyt saavuttamatta *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* välisenä aikana. XYZ otti käyttöön laskentaohjelmaan tehdyn muutoksen *[päivämäärä],* ja testimme osoittivat sen toimineen tehokkaasti *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* välisenä aikana.

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla *[aa].* Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

…

Esimerkki 4: Varauman sisältävä lausunto – palveluorganisaation tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä

…

Palveluorganisaation tilintarkastajan velvollisuudet

…

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Palveluorganisaatio XYZ toteaa kuvauksessaan, että sillä on automatisoidut kontrollit, joilla vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset täsmäytetään järjestelmän tuottamaan tulosteeseen. Tämän täsmäytyksen tekemistä todentava sähköinen aineisto *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* väliseltä ajalta on kuitenkin tuhoutunut tietokoneen käsittelyvirheen seurauksena, emmekä siksi pystyneet testaamaan kyseisen kontrollin toimintaa tältä ajanjaksolta. Tämän vuoksi emme pystyneet toteamaan, ovatko valvontatavoitteeseen ”Kontrollit antavat kohtuullisen varmuuden siitä, että vastaanotetut lainoja koskevat maksusuoritukset kirjataan oikein” liittyvät kontrollit toimineet tehokkaasti *pp.kk.vvvv* ja *pp.kk.vvvv* välisenä aikana.

Varauman sisältävä lausunto

Lausuntomme perustuu tässä raportissa esitettyihin seikkoihin. Lausuntoa laadittaessa käyttämämme kriteerit on kuvattu palveluorganisaation XYZ kannanotossa sivulla *[aa].* Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvattua seikkaa lukuun ottamatta

(a) …

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3410
KASVIHUONEKAASURAPORTTEJA KOSKEVAT VARMENNUSTOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan 30.9.2013 tai sen jälkeen päättyviä kausia koskeviin varmennusraportteihin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1
Standardin soveltamisala	2–11
Voimaantulo	12
Tavoitteet	13
Määritelmät	14
Vaatimukset	
ISAE 3000 (uudistettu)	15
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	16–18
Suunnittelu	19
Olennaisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa	20–22
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	23–34
Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet	35–56
Muiden toimeksiantojen suorittajien tekemän työn käyttäminen	57
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	58–60
Myöhemmät tapahtumat	61
Vertailutiedot	62–63
Muu informaatio	64
Dokumentointi	65–70
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen	71–74
Varmennusraportin sisältö	75–76
Muut kommunikointivaatimukset	77
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Johdanto	A1–A7
Määritelmät	A8–A16
ISAE 3000 (uudistettu)	A17
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	A18–A37
Suunnittelu	A38–A43
Olennaisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa	A44–A51
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A52–A89

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet A90–A112
Muiden toimeksiantojen suorittajien tekemän työn käyttäminen A113–A115
Kirjalliset vahvistusilmoitukset A116
Myöhemmät tapahtumat A117
Vertailutiedot A118–A123
Muu informaatio A124–A126
Dokumentointi A127–A129
Varmennusjohtopäätöksen tekeminen A130–A132
Varmennusraportin sisältö A133–A151
Liite 1: Päästöt, poistetut määrät ja päästövähennykset
Liite 2: Esimerkkejä kasvihuonekaasuraportteja koskevista varmennusraporteista

---

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

1. Kasvihuonekaasupäästöjen ja ilmastonmuutoksen välinen yhteys huomioon ottaen monet yhteisöt selvittävät kasvihuonekaasupäästöjensä määrän sisäisen johtamisen tarkoituksiin, ja monet myös laativat kasvihuonekaasuraportin:

   (a) osana sääntelyyn perustuvia tietojen esittämisvaatimuksia;

   (b) osana päästökauppajärjestelmää; tai

   (c) antaakseen vapaaehtoisesti tietoa sijoittajille ja muille tahoille. Vapaaehtoisesti annettavat tiedot voidaan julkistaa esimerkiksi erillisenä asiakirjana, osana laajempaa vastuullisuusraporttia tai yhteisön vuosikertomuksessa, tai tiedot voidaan antaa ”hiilirekisteriin” (carbon register) liittymisen tueksi.

Standardin soveltamisala

2. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) käsitellään varmennustoimeksiantoja, joissa raportoidaan yhteisön kasvihuonekaasuraportista.

3. Toimeksiannon suorittajan varmennustoimeksiannossa tekemä johtopäätös saattaa kattaa kasvihuonekaasuraportin lisäksi myös muuta informaatiota, esimerkiksi kun hänellä on toimeksianto, jossa raportoidaan sellaisesta vastuullisuusraportista, josta kasvihuonekaasuraportti muodostaa vain yhden osan. Tällöin: (viittaus: kappaleet A1–A2)

   (a) tätä standardia sovelletaan kasvihuonekaasuraporttiin kohdistettaviin varmennustoimenpiteisiin, ellei kasvihuonekaasuraportti ole vain suhteellisen pieni osa varmennettavien tietojen kokonaisuudesta; ja

   (b) toimenpiteisiin, jotka kohdistuvat toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen kattaman informaation muihin osiin, sovelletaan ISAE 3000:ta (uudistettu)[1] (tai muuta, erityistä kohdetta koskevaa ISAE-standardia).

4. Tässä standardissa ei käsitellä varmennustoimeksiantoja, joissa raportoidaan seuraavista kohteista, eikä anneta niitä koskevaa erityisohjeistusta:

   (a) raportit, jotka koskevat muita päästöjä kuin kasvihuonekaasupäästöjä, esimerkiksi typpioksidien (NOx) ja rikkidioksidin (SO2) päästöjä koskevat raportit. Tästä standardista voidaan kuitenkin saada ohjeistusta tällaisia toimeksiantoja varten;[2]

   (b) muu kasvihuonekaasuihin liittyvä informaatio, kuten tuotteen elinkaaren ”jalanjäljet”, hypoteettista ”perustasoa” (baseline) koskeva informaatio sekä päästötietoihin perustuvat keskeiset tulosmittarit; tai (viittaus: kappale A3)

   (c) instrumentit, prosessit tai mekanismit, kuten kompensaatioprojektit (offset projects), joita toiset yhteisöt käyttävät päästövähennyksinä. Kuitenkin silloin kun yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy varmennuksen kohteena olevia päästövähennyksiä, tämän standardin vaatimukset koskevat soveltuvin osin näitä päästövähennyksiä (ks. kappale 75(g)).

Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot

5. *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä* todetaan, että varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto. Tässä standardissa käsitellään vain tiedon varmentamistoimeksiantoja.[3]

---

1 ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

2 Typen oksidit NOx (ts. NO ja NO2 jotka poikkeavat kasvihuonekaasuihin luettavasta typpioksiduulista N2O) sekä SO2 liittyvät pikemminkin ”happosateeseen” kuin ilmastonmuutokseen.

3 ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(a)(ii)

Toimenpiteet kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa varmennustoimeksiannoissa

6. *ISAE 3000*:ssa (uudistettu) todetaan, että varmennustoimeksianto voi olla joko kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.[4] Tässä standardissa käsitellään sekä kohtuullisen varmuuden että rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja.

7. Sekä kohtuullisen varmuuden antavissa että rajoitetun varmuuden antavissa kasvihuonekaasuraporttia koskevissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja valitsee yhdistelmän varmennustoimenpiteitä, joihin voi kuulua yksityiskohtaista tarkastusta, havainnointia, vahvistuksia, uudelleenlaskentaa, uudelleen suorittamista, analyyttisia toimenpiteitä ja tiedusteluja. Tietyssä toimeksiannossa suoritettavista varmennustoimenpiteistä päättäminen perustuu ammatilliseen harkintaan. Koska kasvihuonekaasuraportit kattavat monenlaisia olosuhteita, toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat todennäköisesti huomattavasti toimeksiannosta toiseen.

8. Ellei muuta mainita, kaikki tämän standardin vaatimukset koskevat sekä kohtuullisen varmuuden antavia että rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja. Koska hankittavan varmuuden taso on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, toimeksiannon suorittajan toimenpiteet rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia.[5] Vaatimukset, jotka koskevat vain jompaakumpaa toimeksiantotyyppiä, on esitetty sarakemuodossa siten, että kappaleen numeron jälkeen seuraa ”R” (rajoitettu varmuus) tai ”K” (kohtuullinen varmuus). Vaikka joitakin toimenpiteitä edellytetään vain kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, ne voivat siitä huolimatta olla asianmukaisia myös joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa (ks. myös kappale A90, jossa luetellaan keskeiset erot toimeksiannon suorittajan toimenpiteiden välillä kasvihuonekaasuraporttia koskevassa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa ja rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa). (Viittaus: kappaleet A4, A90)

Suhde ISAE 3000:een (uudistettu), muihin ammatillisiin ohjeisiin ja muihin vaatimuksiin

9. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava ISAE 3000:ta (uudistettu) ja tätä standardia suorittaessaan varmennustoimeksiantoa, joissa raportoidaan yhteisön kasvihuonekaasuraportista. Tämä standardi täydentää ISAE 3000:ta (uudistettu) mutta ei korvaa sitä, ja tässä käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISAE 3000:ta (uudistettu) tulee soveltaa varmennustoimeksiannossa, jossa raportoidaan yhteisön kasvihuonekaasuraportista. (Viittaus: kappale A17)

10. ISAE 3000:n (uudistettu) noudattaminen edellyttää muun muassa, että noudatetaan IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyviä varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia taikka muita ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia. Se edellyttää myös, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQM 1:tä[6] tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. (Viittaus: kappaleet A5–A6)

11. Silloin kun toimeksiantoon on sovellettava paikallisia säädöksiä tai määräyksiä taikka päästökauppajärjestelmän ehtoja, tämä standardi ei syrjäytä kyseisiä säädöksiä, määräyksiä tai ehtoja. Jos paikallinen säädös tai määräys tai päästökauppajärjestelmän ehdot poikkeavat tästä standardista, paikallisten säädösten tai määräysten tai tietyn järjestelmän ehtojen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole automaattisesti tämän standardin mukainen. Toimeksiannon suorittaja saa ilmoittaa noudattaneensa tätä standardia sen lisäksi, että hän on noudattanut paikallista säädöstä tai määräystä tai päästökauppajärjestelmän ehtoja, vain silloin, kun kaikki sovellettavat tämän standardin mukaiset vaatimukset on täytetty. (Viittaus: kappale A7)

Voimaantulo

12. Tätä standardia sovelletaan varmennusraportteihin kausilta, jotka päättyvät 30.9.2013 tai sen jälkeen.

---

4 ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(a)(i)(b)

5 ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(a)(i)(b)

6 ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(b) ja 31(a). Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Tavoitteet

13. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena on:

    (a) hankkia joko kohtuullinen tai rajoitettu varmuus, sen mukaan kuin on asianmukaista, siitä, onko kasvihuonekaasuraportissa virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, jotta hänen olisi mahdollista esittää kohtuullista tai rajoitettua varmuutta kuvastava johtopäätös;

    (b) raportoida havaintojensa mukaisesti:

        (i) jos kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti; tai

        (ii) jos kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut mitään, mikä suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja

    (c) kommunikoida havaintojensa mukaisesti tämän standardin muutoin vaatimalla tavalla.

Määritelmät

14. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:[7]

    (a) Sovellettavat kriteerit – Kriteerit, joita käyttäen yhteisö määrittää ja raportoi päästönsä kasvihuonekaasuraportissa.

    (b) Kannanotot – Yhteisön esittämiä, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviä nimenomaisia tai muita väittämiä, joita toimeksiannon suorittaja käyttää arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä.

    (c) Perusvuosi – Tietty vuosi tai useamman vuoden keskiarvo, johon yhteisön päästöjä verrataan ajan kuluessa.

    (d) Cap and trade – Järjestelmä, jossa asetetaan katto kokonaispäästöille, jaetaan osallistujille päästöoikeuksia ja sallitaan näiden käydä keskenään kauppaa päästöoikeuksilla ja päästöyksiköillä.

    (e) Vertailutiedot – Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät yhtä tai useampaa aiempaa kautta koskevat luvut ja tiedot.

    (f) Päästöt – Kasvihuonekaasut, jotka on relevantteina ajanjaksoina laskettu ilmakehään tai jotka olisi laskettu ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nieluun. Päästöt voidaan luokitella seuraaviin ryhmiin:

        - suorat päästöt (käytetään myös nimitystä scope 1 -päästöt), jotka ovat yhteisön omistamista tai sen määräysvallassa olevista lähteistä tulevia päästöjä. (Viittaus: kappale A8)
        - epäsuorat päästöt, jotka ovat seurausta yhteisön toimenpiteistä mutta tulevat jonkin toisen yhteisön omistamista tai määräysvallassa olevista lähteistä. Epäsuorat päästöt voidaan edelleen jakaa seuraaviin ryhmiin:
            - scope 2 -päästöt, jotka ovat yhteisöön siirrettyyn ja sen käyttämään energiaan liittyviä päästöjä. (viittaus: kappale A9)
            - scope 3 -päästöt, joita ovat kaikki muut epäsuorat päästöt. (Viittaus: kappale A10).

    (g) Päästövähennys – Mikä tahansa yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä erä, joka vähennetään raportoitavista kokonaispäästöistä mutta joka ei ole poistettu määrä; yleensä siihen sisältyy ostettuja kompensaatioita, mutta siihen voi sisältyä myös monenlaisia muita instrumentteja tai mekanismeja, kuten saavutuksiin perustuvia päästöyksiköitä ja päästöoikeuksia, jotka tunnustetaan sääntelyyn perustuvassa tai muussa järjestelmässä, johon yhteisö osallistuu. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

    (h) Päästökerroin – Matemaattinen kerroin tai suhdeluku, jonka avulla toimintaa mittaava luku (esimerkiksi käytetyt polttoainelitrat, kuljetut kilometrit, eläinten lukumäärä maataloudessa tai tuotantotonnit) muutetaan kyseiseen toimintaan liittyvien kasvihuonekaasujen määrää koskevaksi arvioksi.

[7] ISAE 3000:ssa (uudistettu) esitettyjä määritelmiä sovelletaan myös tässä standardissa.

(i) Päästökauppajärjestelmä – Markkinoihin perustuva menettely, jota käytetään kasvihuonekaasujen kontrollointiin tarjoamalla taloudellisia kannustimia tällaisten kaasupäästöjen vähentämiseksi.

(j) Yhteisö – Juridinen yksikkö, taloudellinen yksikkö taikka juridisen tai taloudellisen yksikön yksilöitävissä oleva osa (esimerkiksi yksittäinen tehdas tai muunlainen laitos, kuten jätteenkäsittely-yksikkö) taikka juridisten tai muiden yksikköjen tai niiden osien yhdistelmä (esimerkiksi yhteisyritys), johon kasvihuonekaasuraportissa esitettävät päästöt liittyvät.

(k) Väärinkäytös – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.

(l) Muut toimenpiteet – Toimenpiteet, jotka suoritetaan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi ja joihin kuuluvat (mahdolliset) kontrollien testaukset, yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyyttiset toimenpiteet.

(m) Kasvihuonekaasuraportti – Raportti, jossa esitetään yhteisön kasvihuonekaasupäästöjen koostumus ja määrä kaudella (joskus käytetään nimitystä päästöselvitys) ja, silloin kun tämä on sovellettavissa, vertailutiedot ja selittäviä liitetietoja, mukaan lukien yhteenveto määrittämisessä ja raportoinnissa noudatetuista merkittävistä periaatteista. Yhteisön kasvihuonekaasuraportti voi sisältää myös ryhmitellyn luettelon poistetuista määristä tai päästövähennyksistä. Silloin kun toimeksianto ei kata kasvihuonekaasuraporttia kokonaisuudessaan, termin ”kasvihuonekaasuraportti” on katsottava tarkoittavan sitä osaa raportista, joka on toimeksiannon kohteena. Kasvihuonekaasuraportti on toimeksiannossa ”kohdetta koskeva tieto”.[8]

(n) Kasvihuonekaasut – Hiilidioksidi (CO2) ja mahdolliset muut kaasut, joita sovellettavien kriteerien mukaan on sisällytettävä kasvihuonekaasuraporttiin, kuten: metaani, typpioksiduuli, rikkiheksafluoridi, fluorihiilivedyt, perfluorihiilivedyt ja kloorifluorihiilivedyt. Muut kaasut kuin hiilidioksidi esitetään usein hiilidioksidiekvivalentteina (CO2-e).

(o) Organisaation raja – Raja, joka määrää, mitkä toiminnot sisällytetään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin.

(p) Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus – Yksi tai useampi toimeksiannon suorittajan määrittämä luku, joka on kasvihuonekaasuraportille määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisyydet ylittävät kasvihuonekaasuraportille määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa toimeksiannon suorittajan määrittämää lukua, joka on pienempi kuin tiettyjä päästötyyppejä tai esitettäviä tietoja koskeva olennaisuustaso tai tasot.

(q) Ostettu kompensaatio – Päästövähennys, jossa yhteisö maksaa siitä, että toisen yhteisön päästöt vähentyvät (päästövähenemät) tai toisen yhteisön poistetut määrät kasvavat (poistettujen määrien lisäykset) hypoteettiseen perustasoon (baseline) verrattuna. (Viittaus: kappale A13)

(r) Määrittäminen – Prosessi, joka avulla selvitetään niiden kasvihuonekaasujen määrä, jotka liittyvät yhteisöön suorasti tai epäsuorasti ja jotka tulevat tietyistä päästölähteistä (tai jotka tietyt nielut poistavat).

(s) Poistettu määrä – Kasvihuonekaasut, jotka yhteisö on kauden aikana poistanut ilmakehästä tai jotka olisi päästetty ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nieluun. (Viittaus: kappale A14)

(t) Merkittävä laitos – Laitos, joka on yksinään merkittävä, koska sen päästöt ovat merkittävät suhteessa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviin kokonaispäästöihin tai koska sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista aiheutuu erityisiä olennaisen virheellisyyden riskejä. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

(u) Nielu – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka poistaa kasvihuonekaasuja ilmakehästä.

(v) Lähde – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka päästää kasvihuonekaasuja ilmakehään.

(w) Päästötyyppi – Päästöjen ryhmä, joka perustuu esimerkiksi päästölähteeseen, kaasutyyppiin, alueeseen tai laitokseen.

[8] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(x)

Vaatimukset

ISAE 3000 (uudistettu)

15. Toimeksiannon suorittaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut sekä tämän standardin että ISAE 3000:n (uudistettu) vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Taidot, tiedot ja kokemus

16. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

    (a) omattava laajan koulutuksen ja sen käytäntöön soveltamisen kautta kehittynyt pätevyys varmennustaidoissa ja -tekniikoissa, ja hänellä on oltava riittävä pätevyys päästöjen määrittämisessä ja raportoimisessa voidakseen ottaa vastuun varmennusjohtopäätöksestä; ja

    (b) varmistuttava siitä, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen ammatillinen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien pätevyys ja kyvykkyys päästöjen määrittämisessä ja raportoimisessa sekä varmentamisessa, voidakseen suorittaa varmennustoimeksiannon tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

Toimeksiannon edellytykset

17. Sen selvittämiseksi, toteutuvatko toimeksiannon edellytykset:

    (a) toimeksiannosta vastuullisen henkilön on todettava, että sekä kasvihuonekaasuraportti että toimeksianto ovat riittävän kattavat, jotta niistä olisi hyötyä aiotuille käyttäjille, erityisesti: (viittaus: kappale A20)

        (i) jos kasvihuonekaasuraportin ulkopuolelle on tarkoitus jättää merkittäviä päästöjä, jotka on määritetty tai voitaisiin helposti määrittää, onko niiden jättäminen ulkopuolelle kyseisissä olosuhteissa kohtuullista;

        (ii) jos toimeksiannon ulkopuolelle on tarkoitus jättää joidenkin yhteisön raportoimien merkittävien päästöjen varmentaminen, onko tällainen ulkopuolelle jättäminen kyseisissä olosuhteissa kohtuullista;

        (iii) jos toimeksiannon on määrä sisältää päästövähennysten varmentamista, ovatko toimeksiannon suorittajan kyseisistä vähennyksistä hankkiman varmuuden luonne ja varmennusraportin aiottu sisältö vähennysten osalta selkeitä ja olosuhteisiin nähden kohtuullisia ja ymmärtääkö toimeksiantaja ne. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

    (b) toimeksiannon suorittajan on ratkaistessaan ISAE 3000:ssa (uudistettu)[9] vaadittavalla tavalla, ovatko kriteerit soveltuvia, ratkaistava, sisältävätkö kriteerit vähintään seuraavaa: (viittaus: kappaleet A23–A26)

        (i) yhteisön organisaation rajan määrittämistapa; (viittaus: kappaleet A27–A28)

        (ii) kasvihuonekaasut, jotka on määrä ottaa huomioon;

        (iii) hyväksyttävät määrittämismenetelmät, mukaan lukien menetelmät, joiden avulla tehdään oikaisuja perusvuoteen (jos tämä on sovellettavissa); ja

        (iv) riittävät esitettävät tiedot, jotta aiotut käyttäjät pystyvät saamaan käsityksen kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista. (Viittaus: kappaleet A29–A34)

    (c) toimeksiannon suorittajan on saatava yhteisöltä vahvistus siitä, että yhteisö hyväksyy ja ymmärtää vastaavansa:

        (i) sellaisen sisäisen valvonnan suunnittelusta ja käyttöönotosta ja ylläpidosta, jonka yhteisö katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia kasvihuonekaasuraportti, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä;

        (ii) kasvihuonekaasuraportin laatimisesta sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja (viittaus: kappale A35)

[9] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 24(b)(ii) ja 41

(iii) siitä, että yhteisön kasvihuonekaasuraportissa viitataan sen käyttämiin sovellettaviin kriteereihin tai kuvataan ne ja – silloin kun tämä ei ole ilmeistä toimeksiannon olosuhteiden perusteella – mainitaan, kuka on kehittänyt kyseiset kriteerit. (Viittaus: kappale A36)

Sopiminen toimeksiannon ehdoista

18. Toimeksiannon ehtojen, joista sopimista ISAE 3000 (uudistettu)[10] edellyttää, on sisällettävä: (viittaus: kappale A37)

(a) toimeksiannon tavoite ja laajuus;

(b) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet;

(c) yhteisön velvollisuudet, mukaan lukien kappaleessa 17(c) kuvatut;

(d) kasvihuonekaasuraportin laatimisessa sovellettavien kriteerien yksilöiminen;

(e) maininta toimeksiannon suorittajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä ja toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta; ja

(f) vahvistus siitä, että yhteisö suostuu antamaan kirjalliset vahvistusilmoitukset toimeksiantoa loppuun saatettaessa.

Suunnittelu

19. Suunnitellessaan toimeksiantoa ISAE 3000:ssa (uudistettu)[11] vaadittavalla tavalla toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappaleet A38–A41)

(a) yksilöitävä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet;

(b) varmistuttava toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten toimeksianto ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan;

(c) harkittava tekijöitä, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta;

(d) harkittava toimeksiannon hyväksymisestä tai jatkamisesta päättämiseksi suoritettujen toimenpiteiden tuloksia ja soveltuvissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamissa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia;

(e) varmistuttava siitä, minkä tyyppisiä resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan ja milloin ja kuinka paljon niitä tarvitaan, mukaan lukien erityisasiantuntijoiden ja muiden toimeksiantojen suorittajien osallistuminen; ja (viittaus: kappaleet A42–A43)

(f) määritettävä yhteisön sisäisen tarkastuksen vaikutus, jos sellainen toiminto on.

Olennaisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa

Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen toimeksiantoa suunniteltaessa

20. Toimeksiannon kokonaisstrategiaa laatiessaan toimeksiannon suorittajan on määritettävä kasvihuonekaasuraportille olennaisuus. (Viittaus: kappaleet A44–A50)

21. Toimeksiannon suorittajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista ja muiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten.

[10] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 27

[11] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 40

Tarkistaminen toimeksiannon edetessä

22. Toimeksiannon suorittajan on tarkistettava kasvihuonekaasuraportille määritetty olennaisuus siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee toimeksiannon aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun. (Viittaus: kappale A51)

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä

23. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista: (viittaus: kappale A52–A53)

    (a) relevanteista toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä, mukaan lukien sovellettavat kriteerit.

    (b) yhteisön luonteesta, kuten:

        (i) yhteisön organisaation rajan sisään sijoittuvien toimintojen luonteesta, mukaan lukien: (viittaus: kappaleet A27–A28)

            a. onko otettu huomioon päästöjen lähteet ja kaikki päästöt ja – jos näitä on – nielut ja päästövähennykset;

            b. kunkin niistä vaikutus yhteisön kokonaispäästöihin; ja

            c. kasvihuonekaasuraportissa esitettäviin määriin liittyvät epävarmuustekijät. (Viittaus: kappaleet A54–A59)

        (ii) toiminnan luonteessa tai laajuudessa edelliseen kauteen verrattuna tapahtuneista muutoksista, mukaan lukien onko tapahtunut päästölähteiden sulautumisia, hankintoja tai myyntejä tai onko ulkoistettu toimintoja, joihin liittyy merkittäviä päästöjä; ja

        (iii) toimintojen keskeytysten toteutumistiheydestä ja luonteesta. (Viittaus: kappale A60)

    (c) päästöjen määrittämismenetelmien ja raportointiperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta yhteisössä, mukaan lukien syyt näissä tapahtuneisiin muutoksiin sekä mahdollisuus, että päästöt on otettu kasvihuonekaasuraportissa huomioon kahteen kertaan.

    (d) vaatimuksista, jotka koskevat arvioiden sekä niihin liittyen esitettävien tietojen kannalta relevantteja sovellettavia kriteerejä;

    (e) ilmastonmuutokseen liittyvistä yhteisön tavoitteista ja strategioista, jos sellaisia on, sekä niihin liittyvistä taloutta tai sääntelyä koskevista riskeistä, fyysisistä riskeistä ja maineriskeistä. (Viittaus: kappale A61)

    (f) päästöinformaation valvonnasta ja sen tuottamista koskevasta vastuusta yhteisössä.

    (g) siitä, onko yhteisöllä sisäinen tarkastus, ja jos on, sen suorittamista päästöjä koskevista toimenpiteistä ja tärkeimmistä havainnoista.

Toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi

24. Toimenpiteisiin, joiden avulla muodostetaan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä tunnistetaan ja arvioidaan olennaisen virheellisyyden riskejä, on kuuluttava seuraavaa: (viittaus: kappaleet A52–A53, A62)

    (a) tiedustelujen osoittaminen niille yhteisössä toimiville henkilöille, joilla toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on sellaista tietoa, josta on todennäköisesti apua väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa;

    (b) analyyttisia toimenpiteitä; (viittaus: kappaleet A63–A65)

    (c) havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta (viittaus: kappaleet A66–A68).

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisestä valvonnasta

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
25R. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista varten toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys päästöjen määrittämisen ja raportoimisen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta tekemällä seuraavia seikkoja koskevia tiedusteluja: (viittaus: kappaleet A52–A53, A69–A70) (a) valvontaympäristö; (b) tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä päästöjen raportoimiseen liittyvien roolien ja velvollisuuksien samoin kuin päästöjen raportoimiseen liittyvien merkittävien seikkojen kommunikoiminen; ja (c) yhteisön riskienarviointiprosessin tulokset.	25K. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen pohjaksi käsitys seuraavista yhteisön sisäisen valvonnan osatekijöistä, jotka ovat relevantteja päästöjen määrittämisen ja raportoimisen kannalta: (viittaus: kappaleet A52–A53, A70) (a) valvontaympäristö; (b) tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit sekä päästöjen raportoimiseen liittyvien roolien ja velvollisuuksien samoin kuin päästöjen raportoimiseen liittyvien merkittävien seikkojen kommunikoiminen; ja (c) yhteisön riskienarviointiprosessi; (d) toimeksiannon kannalta relevantit kontrollitoiminnot, toisin sanoen ne, joiden ymmärtäminen on toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan tarpeellista olennaisen virheellisyyden riskien arvioimiseksi kannanottotasolla sekä arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelemiseksi. Varmennustoimeksiannossa ei edellytetä käsityksen muodostamista kaikista kontrollitoiminnoista, jotka liittyvät kuhunkin kasvihuonekaasuraportissa esitettävään merkittävään päästötyyppiin ja esitettävään tietoon tai jokaiseen niitä koskevaan kannanottoon; ja (viittaus: kappaleet A71–A72) (e) kontrollien seuranta.
	26K. Kappaleessa 25K vaadittavaa käsitystä muodostaessaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava kontrollien rakennetta ja todettava, onko ne otettu käyttöön, suorittamalla yhteisön kasvihuonekaasuraportista vastuussa olevalle henkilöstölle kohdistettavien tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A52–A53)

Muut toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi

27. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut kyseiselle yhteisölle muita toimeksiantoja, hänen on harkittava, onko tällöin saatu tieto relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. (Viittaus: kappale A73)

28. Toimeksiannon suorittajan on tehtävä tiedusteluja johdolle ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville todetakseen, onko näiden tiedossa kasvihuonekaasuraporttiin vaikuttavaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä tai säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä. (Viittaus: kappaleet A84–A86)

29. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muiden toimeksiantotiimin avainhenkilöiden sekä mahdollisten toimeksiannon suorittajan käyttämien keskeisten erityisasiantuntijoiden on keskusteltava yhteisön kasvihuonekaasuraportin alttiudesta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä sovellettavien kriteerien soveltamisesta yhteisöä koskeviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ratkaistava, mistä asioista on viestittävä niille toimeksiantotiimin jäsenille ja mahdollisille toimeksiannon suorittajan käyttämille ulkopuolisille erityisasiantuntijoille, jotka eivät osallistu keskusteluun.

30. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, ovatko yhteisön päästöjen määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet, mukaan lukien yhteisön organisaation rajojen määrittäminen, sen liiketoiminnan kannalta asianmukaisia sekä yhdenmukaisia sovellettavien kriteerien sekä kyseisellä toimialalla ja aiemmilla kausilla käytettyjen raportointiperiaatteiden kanssa.

Toimenpiteiden suorittaminen paikan päällä yhteisön laitoksissa

31. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko toimeksiannon olosuhteissa tarpeellista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä merkittävissä laitoksissa. (Viittaus: kappaleet A15–A16, A74–A77)

Sisäinen tarkastus

32. Silloin kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus, joka on toimeksiannon kannalta relevantti, toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A78)

    (a) päätettävä, käytetäänkö sisäisen tarkastuksen yksittäisiä töitä ja kuinka laajasti niitä käytetään; ja

    (b) jos käytetään sisäisen tarkastuksen yksittäisiä töitä, ratkaistava, soveltuvatko kyseiset työt toimeksiannon tarkoituksiin.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
33R. Toimeksiannon suorittajan on tunnistettava olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioitava niitä: (a) kasvihuonekaasuraportin tasolla; ja (viittaus: kappaleet A79–A80) (b) olennaisten päästötyyppien ja esitettävien tietojen osalta (viittaus: kappale A81) perustaksi sellaisten toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että: (c) niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin; ja (d) toimeksiannon suorittajan on niiden avulla mahdollista hankkia rajoitettu varmuus siitä, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.	33K. Toimeksiannon suorittajan on tunnistettava olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioitava niitä: (a) kasvihuonekaasuraportin tasolla; ja (viittaus: kappaleet A79–A80) (b) kannanottotasolla olennaisten päästötyyppien ja esitettävien tietojen osalta (viittaus: kappaleet A81–A82) perustaksi sellaisten toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että: (viittaus: kappale A83) (c) niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin; ja (d) toimeksiannon suorittajan on niiden avulla mahdollista hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Olennaisen virheellisyyden riskien syyt

34. Kappaleissa 33R tai 33K vaadittavia toimenpiteitä suorittaessaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava ainakin seuraavia tekijöitä: (viittaus: kappaleet A84–A89)

    (a) todennäköisyys sille, että kasvihuonekaasuraportissa on tahallinen virheellisyys; (viittaus: kappaleet A84–A86)

(b) todennäköisyys sille, että on jätetty noudattamatta sellaisia säädösten tai määräysten kohtia, joilla yleensä katsotaan olevan suora vaikutus kasvihuonekaasuraportin sisältöön; (viittaus: kappale A87)

(c) todennäköisyys sille, että mahdollisesti merkittävä päästö on jätetty pois raportista; (viittaus: kappale A88(a))

(d) merkittävät muutokset taloudessa tai sääntelyssä; (viittaus: kappale A88(b))

(e) toiminnan luonne; (viittaus: kappale A88(c))

(f) määrittämismenetelmien luonne; (viittaus: kappale A88(d))

(g) kuinka monimutkaista on organisaation rajan määrittäminen ja onko mukana lähipiiriä; (viittaus: kappaleet A27–A28)

(h) onko merkittäviä yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin epätavallisilta vaikuttavia päästöjä; (viittaus: kappale A88(e))

(i) subjektiivisuuden aste päästöjen määrittämisessä (viittaus: kappale A88(e))

(j) sisällytetäänkö kasvihuonekaasuraporttiin scope 3 -päästöt; ja (viittaus: kappale A88(f))

(k) kuinka yhteisö tekee merkittäviä arvioita ja mihin tietoon ne perustuvat. (Viittaus: kappale A88(g))

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet

35. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin kasvihuonekaasuraportin tasolla. (Viittaus: kappaleet A90–A93)

36. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava muita toimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin, ottamalla huomioon varmuustaso, joka on kohtuullinen tai rajoitettu sen mukaan kuin on asianmukaista. (Viittaus: kappale A90)

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
37R. Suunnitellessaan ja suorittaessaan muita toimenpiteitä kappaleen 36 mukaisesti toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappaleet A90, A94) (a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kunkin olennaisen päästötyypin ja esitettävän tiedon osalta; ja (viittaus: kappale A95) (b) hankittava sitä vakuuttavampaa evidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A97)	37K. Suunnitellessaan ja suorittaessaan muita toimenpiteitä kappaleen 36 mukaisesti toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappaleet A90, A94) (a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla kunkin olennaisen päästötyypin ja esitettävän tiedon osalta, mukaan lukien (viittaus: kappale A95) (i) kyseisen päästötyypin tai esitettävän tiedon erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan olennaisen virheellisyyden todennäköisyys (ts. ominaisriski); ja (ii) se, aikooko toimeksiannon suorittaja luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään muiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; ja (viittaus: kappale A96) (b) hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A97)

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	Kontrollien testaus 38K. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos: (viittaus: kappale A90(a)) (a) toimeksiannon suorittaja aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään muiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; tai (viittaus: kappale A96) (b) muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus eivät voi yksin tuottaa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kannanottotasolla. (Viittaus: kappale A98) 39K. Jos havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin toimeksiannon suorittaja aikoo luottaa, toimeksiannon suorittajan on tehtävä asiaa koskevia tiedusteluja saadakseen käsityksen näistä seikoista ja niiden mahdollisista vaikutuksista, ja hänen on ratkaistava: (viittaus: kappale A90) (a) antavatko suoritetut kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontrolleihin luottamiselle; (b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai (c) onko mahdollisiin olennaisen virheellisyyden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla muita toimenpiteitä. *Muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus* 40K. Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava yksittäisten tapahtumien tarkastusta tai analyyttisia toimenpiteitä jokaisen olennaisen päästötyypin ja esitettävän tiedon osalta mahdollisen kontrollien testauksen lisäksi. (Viittaus: kappaleet A90, A94) 41K. Toimeksiannon suorittajan on harkittava, suorittaako hän ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A90, A99)

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suoritettavat analyyttiset toimenpiteet	*Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suoritettavat analyyttiset toimenpiteet*
42R. Jos toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa analyyttisia toimenpiteitä, hänen on: (viittaus: kappaleet A90(c), A100–A102) (a) ratkaistava, soveltuvatko tietyt analyyttiset toimenpiteet, ottaen huomioon arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit sekä mahdolliset yksittäisten tapahtumien tarkastukset; (b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta toimeksiannon suorittaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan tiedon lähde, vertailukelpoisuus sekä luonne ja relevanssi samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit; ja (c) muodostettava odotusarvo kirjatuista määristä tai suhdeluvuista.	42K. Jos toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa analyyttisia toimenpiteitä, hänen on: (viittaus: kappaleet A90(c), A100–A102) (a) ratkaistava, soveltuvatko tietyt analyyttiset toimenpiteet tiettyihin kannanottoihin ottaen huomioon arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit sekä mahdollisesti kyseisiin kannanottoihin kohdistettavat yksittäisten tapahtumien tarkastukset; (b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta toimeksiannon suorittaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan tiedon lähde, vertailukelpoisuus sekä luonne ja relevanssi samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit; ja (c) muodostettava kirjatuista määristä tai suhdeluvuista odotusarvo, joka on riittävän tarkka mahdollisten olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi.
43R. Jos analyyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista määristä tai suhdeluvuista, toimeksiannon suorittajan on tiedusteltava yhteisöltä tällaisista eroista. Toimeksiannon suorittajan on harkittava näihin tiedusteluihin saatuja vastauksia sen ratkaisemiseksi, tarvitaanko kyseisissä olosuhteissa muita toimenpiteitä. (Viittaus: kappale A90(c))	43K. Jos analyyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista määristä tai suhdeluvuista, toimeksiannon suorittajan on tutkittava tällaiset erot: (viittaus: kappale A90(c)) (a) osoittamalla yhteisölle tiedusteluja ja hankkimalla yhteisöltä saatujen vastauksien kannalta relevanttia lisäevidenssiä; ja (b) suorittamalla muita toimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista.

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
Arvioita koskevat toimenpiteet 44R. Toimeksiannon suorittajan on arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien perusteella: (viittaus: kappaleet A103–A104) (a) arvioitava: (i) onko yhteisö asianmukaisesti noudattanut sovellettavien kriteerien mukaisia, arvioiden kannalta relevantteja vaatimuksia; ja (ii) ovatko arvioita tehtäessä käytettävät menetelmät asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti, ja ovatko raportissa esitettyihin arvioihin tai niiden tekemiseen käytettyyn menetelmään edelliseen kauteen verrattuna tehdyt muutokset asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa; ja (b) harkittava, tarvitaanko kyseisissä olosuhteissa muita toimenpiteitä.	*Arvioita koskevat toimenpiteet* 44K. Toimeksiannon suorittajan on arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien perusteella arvioitava: (viittaus: kappale A103) (a) onko yhteisö asianmukaisesti noudattanut sovellettavien kriteerien mukaisia, arvioiden kannalta relevantteja vaatimuksia; ja (b) ovatko arvioita tehtäessä käytettävät menetelmät asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti, ja ovatko raportissa esitettyihin arvioihin tai niiden tekemiseen käytettävään menetelmään edelliseen tilikauteen verrattuna tehdyt muutokset asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa.
	45K. Vastatessaan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin toimeksiannon suorittajan on tehtävä kyseisten arvioiden luonne huomioon ottaen yksi tai useampia seuraavista: (viittaus: kappale A103) (a) tarkastettava tapa, jolla yhteisö on tehnyt arvion, ja tieto, johon se perustuu. Tätä tehdessään toimeksiannon suorittajan on arvioitava: (i) onko käytetty määrittämismenetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen; ja (ii) ovatko yhteisön käyttämät oletukset kohtuullisia. (b) testattava arvion tekemistapaa koskevien kontrollien toiminnan tehokkuus yhteisössä, sekä suorittaa muita asianmukaisia toimenpiteitä. (c) muodostettava lukuarvio tai vaihteluväli yhteisön tekemän arvion arvioimista varten. Tätä varten:

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
	(i) jos toimeksiannon suorittaja käyttää oletuksia tai menetelmiä, jotka poikkeavat yhteisön käyttämistä, toimeksiannon suorittajan on muodostettava riittävä käsitys yhteisön käyttämistä oletuksista tai menetelmistä pystyäkseen varmistumaan siitä, että toimeksiannon suorittajan muodostamassa lukuarviossa tai vaihteluvälissä on otettu huomioon relevantit muuttujat, ja pystyäkseen arvioimaan mahdollisia merkittäviä poikkeamia yhteisön arvioimasta luvusta. (ii) jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että on asianmukaista käyttää vaihteluväliä, hänen on kavennettava vaihteluväliä saatavilla olevan evidenssin perusteella, kunnes kaikkien vaihteluvälille osuvien toteumien katsotaan olevan kohtuullisia.

Otanta

46. Jos käytetään otantaa, toimeksiannon suorittajan on otettava otosta suunnitellessaan huomioon toimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan. (Viittaus: kappaleet A90(b), A105)

Väärinkäytökset, säädökset ja määräykset

47. Toimeksiannon suorittajan on asianmukaisella tavalla vastattava toteutuneeseen tai epäiltyyn väärinkäytökseen sekä toteutuneeseen tai epäiltyyn säädösten tai määräysten noudattamatta jättämiseen, jotka on tunnistettu toimeksiannon aikana. (Viittaus: kappaleet A106–A107)

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
Kasvihuonekaasuraporttiin kohdistuvat toimenpiteet *Kokoamisprosessi* 48R. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on sisällyttävä seuraavia kasvihuonekaasuraportin kokoamisprosessiin kohdistuvia toimenpiteitä: (viittaus: kappale A108) (a) kasvihuonekaasuraportin täsmäyttäminen sen perustana olevaan aineistoon; ja (b) käsityksen muodostaminen kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyistä olennaisista oikaisuista yhteisölle osoitettavien tiedustelujen avulla sekä sen harkitseminen, tarvitaanko kyseisissä olosuhteissa muita toimenpiteitä.	*Kasvihuonekaasuraporttiin kohdistuvat toimenpiteet* *Kokoamisprosessi* 48K. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on sisällyttävä seuraavia kasvihuonekaasuraportin kokoamisprosessiin kohdistuvia toimenpiteitä: (viittaus: kappale A108) (a) kasvihuonekaasuraportin täsmäyttäminen sen perustana olevaan aineistoon; ja (b) kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehtyjen olennaisten oikaisujen tutkiminen.

Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä	*Riskienarvioinnin tarkistaminen kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa*
49R. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yksi tai useampi seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että kasvihuonekaasuraportti saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava lisätoimenpiteitä hankkiakseen lisää evidenssiä, kunnes hänen on mahdollista: (viittaus: kappaleet A109–A110) (a) tehdä johtopäätös, ettei kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) todennäköisesti tee kasvihuonekaasuraportista olennaisesti virheellistä; tai (b) todeta, että kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) tekevät kasvihuonekaasuraportista olennaisesti virheellisen. (Viittaus: kappale A111)	49K. Toimeksiannon suorittajan tekemä arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla voi muuttua toimeksiannon aikana evidenssin karttuessa. Kun toimeksiannon suorittaja hankkii sellaista evidenssiä, joka on ristiriidassa alkuperäisen arvion perustana olleen evidenssin kanssa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja toimenpiteitä vastaavasti. (Viittaus: kappale A109)

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen

50. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiannon aikana todetut virheellisyydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. (Viittaus: kappale A112)

Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen toimeksiannon edetessä

51. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko toimeksiannon kokonaisstrategiaa ja suunnitelmaa tarpeellista tarkistaa, jos:

    (a) todettujen virheellisyyksien luonne ja esiintymisolosuhteet viittaavat siihen, että voi olla muitakin virheellisyyksiä, jotka toimeksiannon aikana koottuihin virheellisyyksiin yhdistettyinä voisivat olla olennaisia; tai

    (b) toimeksiannon aikana koottujen virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä lähestyy tämän standardin kappaleiden 20–22 mukaisesti määritettyä olennaisuutta.

52. Jos yhteisö on toimeksiannon suorittajan pyynnöstä tutkinut jonkin päästötyypin tai esitettävän tiedon ja korjannut todetut virheellisyydet, toimeksiannon suorittajan on kohdistettava toimenpiteitä yhteisön suorittamaan työhön sen toteamiseksi, onko olennaisia virheellisyyksiä vielä jäljellä.

Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen

53. Toimeksiannon suorittajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava kaikista toimeksiannon aikana kootuista virheellisyyksistä asianmukaisen tason kanssa yhteisössä, ja hänen on pyydettävä yhteisöä korjaamaan nämä virheellisyydet.

54. Jos yhteisö kieltäytyy korjaamasta joitakin toimeksiannon suorittajan kommunikoimista virheellisyyksistä tai mitään niistä, toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys syistä, joiden vuoksi yhteisö ei tee korjauksia, ja hänen on otettava tämä käsitys huomioon johtopäätöstä tehdessään.

Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen

55. Ennen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioimista toimeksiannon suorittajan on arvioitava uudelleen tämän standardin kappaleiden 20–22 mukaisesti määritetty olennaisuus varmistuakseen siitä, onko se yhteisön todelliset päästöt huomioon ottaen edelleen asianmukainen.

56. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia. Tätä ratkaisua tehdessään toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon virheellisyyksien suuruus ja luonne sekä niiden erityiset

esiintymisolosuhteet suhteessa sekä tiettyihin päästötyyppeihin tai esitettäviin tietoihin että kasvihuonekaasuraporttiin (ks. kappale 71).

Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttäminen

57. Kun toimeksiannon suorittaja aikoo käyttää toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä, hänen on:

    (a) kommunikoitava selkeästi tämän toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa hänen työnsä laajuudesta ja ajoituksista sekä hänen havainnoistaan; ja (viittaus: kappaleet A113–A114)

    (b) arvioitava hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta sekä prosessia, jonka avulla tiedot sisällytetään kasvihuonekaasuraporttiin. (Viittaus: kappale A115)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

58. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä yhteisössä toimivilta henkilöiltä, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä asiaa koskevista seikoista, kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä: (viittaus: kappale A116)

    (a) että nämä ovat toimeksiannon ehdoissa mainitulla tavalla täyttäneet velvollisuutensa, joka koskee kasvihuonekaasuraportin laatimista, soveltuvissa tapauksissa vertailutiedot mukaan lukien, sovellettavien kriteerien mukaisesti;

    (b) että nämä ovat antaneet toimeksiannon suorittajalle kaikki relevantit tiedot, pääsyn aineistoon ja kommunikointimahdollisuuden toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla ja esittäneet kaikki olennaiset seikat kasvihuonekaasuraportissa;

    (c) uskovatko nämä korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusten yksin ja yhdessä olevan epäolennaisia kasvihuonekaasuraportin kannalta. Kirjalliseen vahvistusilmoitukseen on sisällytettävä tai liitettävä yhteenveto tällaisista eristä;

    (d) uskovatko nämä, että arvioita tehtäessä käytetyt merkittävät oletukset ovat kohtuullisia;

    (e) että nämä ovat viestittäneet toimeksiannon suorittajalle kaikista tiedossaan olevista toimeksiannon kannalta relevanteista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä; ja

    (f) ovatko nämä antaneet toimeksiannon suorittajalle kaiken tiedossaan olevan informaation todellisesta, epäillystä tai väitetystä väärinkäytöksestä tai säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä, kun väärinkäytöksellä tai noudattamatta jättämisellä voisi olla olennainen vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin.

59. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä varmennusraportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen.

60. Toimeksiannon suorittajan on jätettävä kasvihuonekaasuraporttia koskeva johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, jos:

    (a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että on riittävästi epäilyjä kappaleissa 58(a) ja (b) vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia antavien henkilöiden rehellisyydestä niin, etteivät kirjalliset vahvistusilmoitukset ole tässä mielessä luotettavia; tai

    (b) yhteisö ei anna kappaleissa 58(a) ja (b) vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Myöhemmät tapahtumat

61. Toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A117)

    (a) harkittava, edellyttävätkö päivän, jolle kasvihuonekaasuraportti on laadittu, ja varmennusraportin antamispäivän väliset tapahtumat kasvihuonekaasuraportin oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, sekä arvioitava, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, kuvastuvatko tällaiset tapahtumat asianmukaisesti kasvihuonekaasuraportissa sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja

(b) toimittava asianmukaisella tavalla sellaisten tosiseikkojen suhteen, jotka tulevat toimeksiannon suorittajan tietoon varmennusraportin antamispäivän jälkeen ja jotka, jos ne olisivat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa kyseisenä päivänä, olisivat mahdollisesti johtaneet varmennusraportin muuttamiseen.

Vertailutiedot

62. Silloin kun varmennustoimeksiannon kohteena olevan kauden päästöinformaation yhteydessä esitetään vertailutietoja ja toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa vertailutiedot osaksi tai kokonaan, vertailutietoihin kohdistuviin toimeksiannon suorittajan toimenpiteisiin on kuuluttava sen arvioiminen: (viittaus: kappaleet A118–A121)

(a) täsmäävätkö vertailutiedot edellisellä kaudella esitettyihin lukuihin tai, soveltuvissa tapauksissa, onko ne oikaistu asianmukaisesti ja onko oikaisemisesta esitetty riittävästi tietoja; ja (viittaus: kappale A121)

(b) ovatko vertailutiedoissa noudatetut määrittämisperiaatteet yhdenmukaiset varmennustoimeksiannon kohteena olevalla kaudella noudatettujen periaatteiden kanssa, tai jos niissä on tapahtunut muutoksia, onko nämä muutokset tehty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja.

63. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että esitetyissä vertailutiedoissa saattaa olla olennainen virheellisyys, toimeksiannon suorittajan on riippumatta siitä, kattaako hänen johtopäätöksensä vertailutiedot:

(a) keskusteltava asiasta niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilla on kyseisiä seikkoja koskevat asianmukaiset velvollisuudet ja kyseisten seikkojen tuntemusta, sekä suoritettava kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia toimenpiteitä; ja (viittaus: kappaleet A122–A123)

(b) harkittava vaikutusta varmennusraporttiin, jos esitetyissä vertailutiedoissa on olennainen virheellisyys eikä vertailutietoja ole oikaistu,

(i) silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa vertailutiedot, hänen on esitettävä varmennusraportissa varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös; tai

(ii) silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata vertailutietoja, hänen on sisällytettävä varmennusraporttiin muuta seikkaa koskeva kappale, jossa kuvataan vertailutietoihin vaikuttavia olosuhteita.

Muu informaatio

64. Toimeksiannon suorittajan on luettava kasvihuonekaasuraportin ja sitä koskevan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan sisältyvä muun informaatio tunnistaakseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet kasvihuonekaasuraporttiin tai varmennusraporttiin nähden ja, jos hän tätä muuta informaatiota lukiessaan: (viittaus: kappale A138)

(a) tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden kyseisen muun informaation ja kasvihuonekaasuraportin tai varmennusraportin välillä; tai

(b) hänen tietoonsa tulee tässä muussa informaatiossa oleva olennainen asiavirhe, joka ei liity kasvihuonekaasuraportissa tai varmennusraportissa esiintyviin seikkoihin,

hänen on keskusteltava asiasta yhteisön kanssa ja ryhdyttävä lisätoimenpiteisiin sen mukaan kuin on asianmukaista. (Viittaus: kappaleet A124–A126)

Dokumentointi

65. Suoritettujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan toimeksiannon suorittajan on kirjattava: (viittaus: kappale A127)

(a) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastettavat yksiköt tai seikat;

(b) kuka on suorittanut työn toimeksiannossa ja milloin tämä työ on valmistunut; ja

(c) kuka on läpikäynyt toimeksiannossa suoritetun työn, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi.

66. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt yhteisön ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin. (Viittaus: kappale A127)

Laadunhallinta

67. Toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon:

(a) relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista koskevat tunnistetut ongelmalliset seikat ja se, kuinka ne on ratkaistu;

(b) johtopäätökset toimeksiantoa koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta sekä mahdolliset näitä johtopäätöksiä tukevat relevantit keskustelut, joita on käyty tilintarkastusyhteisön kanssa;

(c) johtopäätökset, jotka on tehty asiakassuhteiden ja varmennustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta; ja

(d) toimeksiannon aikaisten konsultointien luonne ja laajuus sekä niiden tuloksena tehdyt johtopäätökset.

Varmennusraportin antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat

68. Jos toimeksiannon suorittaja poikkeuksellisissa olosuhteissa suorittaa kokonaan uusia tai aiempia täydentäviä toimenpiteitä tai tekee uusia johtopäätöksiä varmennusraportin antamispäivän jälkeen, hänen on dokumentoitava: (viittaus: kappale A128)

(a) kyseiset olosuhteet;

(b) kokonaan uudet tai aiempia täydentävät toimenpiteet, hankittu evidenssi ja tehdyt johtopäätökset sekä niiden vaikutus varmennusraporttiin; sekä

(c) milloin toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon on tehty tästä johtuvat muutokset, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen

69. Toimeksiannon suorittajan on koottava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio toimeksiantokansioon ja saatettava lopullisen toimeksiantokansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet loppuun oikea-aikaisesti varmennusraportin antamispäivän jälkeen. Sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, toimeksiannon suorittaja ei saa tuhota eikä poistaa toimeksiantoa koskevaa minkäänlaista dokumentaatiota ennen sen säilyttämisajan päättymistä. (Viittaus: kappale A129)

70. Silloin kun toimeksiannon suorittaja katsoo muissa kuin kappaleessa 68 tarkoitetuissa olosuhteissa tarpeelliseksi muuttaa toimeksiantoa koskevaa olemassa olevaa dokumentaatiota tai lisätä siihen uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen on saatettu loppuun, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:

(a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja

(b) milloin ne on tehty, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

71. Toimeksiannon suorittajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hän saanut kasvihuonekaasuraportista kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden, sen mukaan kuin on asianmukaista. Johtopäätöksessä on otettava huomioon tämän standardin kappaleiden 56 ja 72–74 vaatimukset.

Rajoitettu varmuus	**Kohtuullinen varmuus**
72R. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.	72K. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

73. Tässä arvioinnissa on tarkasteltava yhteisön määrittämismenetelmien ja raportointikäytäntöjen laadullisia puolia, mukaan lukien viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja päätöksiä muodostettaessa arvioita ja laadittaessa kasvihuonekaasuraporttia,[12] ja sovellettavat kriteerit huomioon ottaen harkittava,

    (a) ovatko valitut ja sovelletut määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet sovellettavien kriteerien mukaisia ja tarkoitukseen soveltuvia;

    (b) ovatko kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyt arviot kohtuullisia;

    (c) onko kasvihuonekaasuraportissa esitetty informaatio relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää;

    (d) onko sovellettavat kriteerit ja muut seikat, epävarmuustekijät mukaan lukien, esitetty kasvihuonekaasuraportissa riittävällä tavalla, jotta aiotut käyttäjät pystyvät saamaan käsityksen sitä laadittaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista; ja (viittaus: kappaleet A29, A130–A132)

    (e) onko kasvihuonekaasuraportissa käytetty asianmukaista terminologiaa.

74. Kappaleessa 72 vaadittavaan arviointiin on kuuluttava myös seuraavien seikkojen tarkastelua:

    (a) kasvihuonekaasuraportin yleinen esittämistapa, rakenne ja sisältö; ja

    (b) silloin kun se on kriteerit, varmennusjohtopäätöksen sanamuoto tai toimeksiannon muut olosuhteet huomioon ottaen asianmukaista, kuvastaako kasvihuonekaasuraportti sen pohjana olevia päästöjä siten, että ne on esitetty oikein.

Varmennusraportin sisältö

75. Varmennusraportin on sisällettävä vähintään seuraavat perusosat: (viittaus: kappale A133)

    (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti.

    (b) vastaanottaja.

    (c) toimeksiannon suorittajan hankkiman varmuustason – joko kohtuullinen tai rajoitettu – yksilöiminen tai kuvaus.

    (d) kasvihuonekaasuraportin yksilöiminen, mukaan lukien sen kattama kausi tai kaudet ja, jos toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata kaikkea raporttiin sisältyvää informaatiota, varmennuksen kohteena olevan ja sen ulkopuolelle jäävän informaation selkeä yksilöiminen sekä maininta siitä, ettei toimeksiannon suorittaja ole kohdistanut ulkopuolelle jäävään informaatioon mitään toimenpiteitä eikä siitä näin sen vuoksi esitetä minkäänlaista johtopäätöstä. (Viittaus: kappaleet A120, A134)

    (e) kuvaus yhteisön velvollisuuksista. (Viittaus: kappale A35)

    (f) maininta siitä, että kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta. (Viittaus: kappaleet A54–A59)

    (g) jos kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy päästövähennyksiä, jotka toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa, näiden päästövähennysten yksilöiminen sekä maininta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista niiden suhteen. (Viittaus: kappaleet A135–A138)

    (h) sovellettavien kriteerien yksilöiminen:

        (i) sen yksilöiminen, miten nämä kriteerit ovat saatavilla;

        (ii) jos kyseiset kriteerit ovat vain tiettyjen aiottujen käyttäjien saatavilla tai ovat relevantteja vain tiettyä tarkoitusta varten, maininta, jossa lukijoille huomautetaan tästä seikasta sekä siitä, ettei kasvihuonekaasuraportti ehkä sovi muuhun tarkoitukseen. On myös mainittava, että varmennusraportin käyttö rajoittuu kyseisiin aiottuihin käyttäjiin tai kyseiseen tarkoitukseen; ja (viittaus: kappaleet A139–A140)

[12] Mahdollista tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet eivät sinänsä ole virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten arvioiden kohtuullisuudesta.

(iii) relevanttien liitetietojen yksilöinti, jos on tarpeen täydentää yleisiä kriteerejä lisäämällä tietoja kasvihuonekaasuraportin selittäviin liitetietoihin, jotta kyseiset kriteerit olisivat soveltuvia. (viittaus: kappale A130)

(i) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQM 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1.

(j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset.

(k) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, mukaan lukien:

(i) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE 3410:n *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* mukaisesti;

(ii) informatiivinen yhteenveto toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi suoritetusta työstä. Kun kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on välttämätöntä toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettua työtä koskevassa yhteenvedossa on mainittava, että:

- rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia; ja
- tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuus on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. (viittaus: kappaleet A141–A143)

(l) toimeksiannon suorittajan johtopäätös:

(i) Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava positiivisessa muodossa; ja

(ii) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut sellaista seikkaa (tai sellaisia seikkoja), joka antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

(iii) Kun toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen, varmennusraporttiin on sisällyttävä:

a. osio, jossa kuvataan mukautukseen johtanutta seikkaa (tai johtaneita seikkoja); ja

b. osio, joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun johtopäätöksen.

(m) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus. (Viittaus: kappale A144)

(n) varmennusraportin antamispäivä. Varmennusraporttia ei saa päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona:

(i) toimeksiannon suorittaja on hankkinut johtopäätöksensä perustana olevan evidenssin, mukaan lukien evidenssi siitä, että ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun kasvihuonekaasuraportista; ja

(ii) toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis, silloin, kun ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toiminta-periaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.

(o) maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikka, jossa toimeksiannon suorittaja työskentelee.

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

76. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi: (viittaus: kappaleet A145–A151)

(a) kiinnittää käyttäjien huomiota kasvihuonekaasuraportissa esitettyyn seikkaan, joka hänen harkintansa perusteella on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen aiottujen käyttäjien kasvihuonekaasuraportista saaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale); tai

(b) kommunikoida jostakin muusta kuin kasvihuonekaasuraportissa esitetystä seikasta, joka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on relevantti aiottujen käyttäjien toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista saaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale),

eikä tämä ole säädöksen tai määräyksen perusteella kiellettyä, toimeksiannon suorittajan on tehtävä tämä varmennusraporttiin sisältyvässä asianmukaisesti otsikoidussa kappaleessa, joka selkeästi osoittaa, ettei toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä ole mukautettu kyseisen seikan osalta.

Muut kommunikointivaatimukset

77. Toimeksiannon suorittajan on, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä kielletään se, viestittävä seuraavista hänen tietoonsa toimeksiannon aikana tulevista seikoista henkilöille, joilla on kasvihuonekaasuraporttia koskevia valvontavelvollisuuksia, ja hänen on ratkaistava, onko hän velvollinen raportoimaan niistä jollekin muulle osapuolelle yhteisössä tai sen ulkopuolella:

(a) sisäisen valvonnan puutteellisuudet, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi näiden tietoon;

(b) tunnistettu tai epäilty väärinkäytös; ja

(c) seikat, joihin liittyy säädöksen ja määräyksen tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä, elleivät ne ole selvästi vähäpätöisiä. (Viittaus: kappale A87)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Johdanto

Varmennustoimeksiannot, jotka kattavat kasvihuonekaasuraportin lisäksi myös muuta informaatiota (viittaus: kappale 3)

A1. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi kohdistaa varmennustoimeksiannon raporttiin, joka sisältää kasvihuonekaasuinformaatiota, mutta kyseinen kasvihuonekaasuinformaatio ei muodosta kappaleessa 14(m) määriteltyä kasvihuonekaasuraporttia. Tästä standardista voidaan tällaisissa tapauksissa saada ohjeistusta tällaista toimeksiantoa varten.

A2. Silloin kun kasvihuonekaasuraportti muodostaa suhteellisen vähäisen osan toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen kattamien tietojen kokonaisuudesta, se, missä määrin tämä standardi on relevantti, perustuu toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan toimeksiannon olosuhteissa.

Kasvihuonekaasutietoihin perustuvat keskeiset tulosmittarit (viittaus: kappale 4(b))

A3. Esimerkki kasvihuonekaasutietoihin perustuvasta keskeisestä tulosmittarista on yhteisön valmistamien kulkuneuvojen kilometrikohtaisten päästöjen kauden painotettu keskiarvo, jonka laskemista ja esittämistä säädöksessä tai määräyksessä edellytetään joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla.

Toimenpiteet kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa varmennustoimeksiannoissa (viittaus: kappale 8)

A4. Jotkin toimenpiteet, joita vaaditaan vain kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, saattavat silti olla asianmukaisia myös joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa. Vaikka esimerkiksi kontrollitoimintoja koskevan käsityksen muodostamista ei vaadita rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, toimeksiannon suorittaja saattaa tästä huolimatta joissakin tapauksissa päättää, että kontrollien testaaminen ja näin ollen relevantteja kontrollitoimintoja koskevan käsityksen muodostaminen on välttämätöntä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, esimerkiksi kun informaatio kirjataan, käsitellään ja raportoidaan pelkästään sähköisessä muodossa (ks. myös kappale A90).

Riippumattomuus: (viittaus: kappaleet 10, 15)

A5. IESBAn eettisissä säännöissä määritellään *Kansainväliset riippumattomuusstandardit*, jotka on laadittu soveltamalla käsitteellistä viitekehystä kyseisiin toimeksiantoihin liittyviin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin. Varsin monenlaiset olosuhteet voivat mahdollisesti vaarantaa perusperiaatteiden noudattamisen. Monet näistä uhista voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:

- oman intressin uhka, esimerkiksi liian suuri riippuvuus yhteisöltä saatavista kokonaispalkkioista.
- oman työn tarkastamisen uhka, esimerkiksi yhteisölle suoritettava muu palvelu, joka välittömästi vaikuttaa kasvihuonekaasuraporttiin, kuten osallistuminen yhteisön päästöjen määrittämiseen.
- asian ajamisen uhka, esimerkiksi yhteisön asian ajaminen sovellettavien kriteerien tulkinnassa.
- läheisyyden uhka, esimerkiksi, että toimeksiantotiimin jäsenellä on pitkäaikainen yhteys tai läheinen perhe- tai sukulaisuussuhde henkilöön, joka on yhteisön palveluksessa sellaisessa asemassa, että hänellä on välitön ja merkittävä vaikutusvalta kasvihuonekaasuraportin laatimiseen.
- painostuksen uhka, esimerkiksi, että toimeksiannon suorittajaa painostetaan epäasianmukaisesti vähentämään tehtävän työn laajuutta palkkioiden pienentämiseksi tai uhataan hänen poistamisellaan yhteisön toimialaryhmään liittyvän rekisteriviranomaisen ylläpitämästä rekisteristä.

A6. Jos tunnistetut uhat eivät ole hyväksyttävällä tasolla, uhkiin on IESBAn eettisten sääntöjen mukaan vastattava poistamalla uhkia aiheuttaneet olosuhteet, käyttämällä varotoimia uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle tai luopumalla toimeksiannosta silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Paikallinen säädös tai määräys sekä päästökauppajärjestelmän ehdot (viittaus: kappale 11)

A7. Paikalliseen säädökseen tai määräykseen taikka päästökauppajärjestelmän ehtoihin voi sisältyä tämän standardin vaatimusten lisäksi tulevia vaatimuksia: ne voivat edellyttää tiettyjen toimenpiteiden suorittamista kaikissa toimeksiannoissa tai toimenpiteiden suorittamista määrätyllä tavalla. Paikallisessa säädöksessä tai määräyksessä tai päästökauppajärjestelmän ehdoissa voidaan esimerkiksi edellyttää toimeksiannon suorittajan raportilta muotoa, joka ei ole tämän standardin mukainen. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä määrätään varmennusraportille esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin vaatimuksista, ja toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei väärinkäsityksen mahdollisuutta pystytä vähentämään sisällyttämällä varmennusraporttiin lisäselvitystä, hän voi harkita sisällyttävänsä raporttiin maininnan, ettei toimeksiantoa ole suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Määritelmät

Päästöt (viittaus: kappale 14(f), Liite 1)

A8. Scope 1 -päästöihin voi kuulua kiinteästi sijoitetuista lähteistä tulevia pakokaasuja (yhteisön kiinteästi sijoitetuissa laitteistoissa kuten höyrykattiloissa, jätteenpolttouuneissa, moottoreissa ja kaasunpolttolaitteissa käytettävästä polttoaineesta aiheutuvia), liikkuvista lähteistä tulevia pakokaasuja (yhteisön kuljetuslaitteistossa kuten rekka-autoissa, junissa, lentokoneissa ja laivoissa käytettävästä polttoaineesta aiheutuvia), prosessien päästöjä (fysikaalisista tai kemiallisista prosesseista, kuten sementin valmistamisesta, petrokemiallisesta käsittelystä ja alumiinin sulattamisesta aiheutuvia) sekä hajapäästöjä (tahallisia ja tahattomia päästöjä, kuten laitteistosta syntyviä vuotoja liitoksista ja sulkijoista sekä päästöjä jäteveden käsittelystä, kaivoskuiluista ja jäähdytystorneista).

A9. Lähes kaikki yhteisöt ostavat energiaa esimerkiksi sähkön, lämmön tai höyryn muodossa, ja tämän vuoksi lähes kaikilla yhteisöillä on scope 2 -päästöjä. Scope 2 -päästöt ovat epäsuoria, koska esimerkiksi yhteisön ostamaan sähköön liittyvät päästöt syntyvät voimalaitoksessa, joka on yhteisön organisaation rajan ulkopuolella.

A10. Scope 3 -päästöihin voi kuulua esimerkiksi seuraaviin toimintoihin liittyviä päästöjä: henkilöstön tekemät liikematkat; ulkoistetut toiminnot; fossiilisten polttoaineiden tai sähkön kulutus, joka tapahtuu yhteisön tuotteita käytettäessä, yhteisön prosesseissa panoksena käytettäväksi ostettavien raaka-aineiden erottaminen ja jalostus sekä ostettujen polttoaineiden kuljetus. Scope 3 -päästöjä käsitellään lähemmin kappaleissa A31–A34.

Päästövähennykset (viittaus: kappaleet 14(g), 17(a)(iii), Liite 1)

A11. Joissakin tapauksissa päästövähennyksiin kuuluu maa- tai oikeudenkäyttöaluekohtaisia päästöyksikköjä ja päästöoikeuksia, joilla ei ole todettua yhteyttä siihen päästömäärään, joka kriteerien mukaan saadaan vähentää, eikä päästöjen vähentymiseen, joka saattaa toteutua päästövähennyksen hyödyntämiseksi suoritetun rahamäärän tai yhteisön suorittaman muun toimenpiteen seurauksena.

A12. Silloin kun yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy toimeksiannon piiriin kuuluvia päästövähennyksiä, tämän standardin vaatimukset koskevat päästövähennyksiä soveltuvin osin (ks. myös kappaleet A135–A138).

Ostettu kompensaatio (viittaus: kappale 14(q), Liite 1)

A13. Kun yhteisö ostaa toiselta yhteisöltä kompensaation, tämä toinen yhteisö saattaa käyttää myynnistä saamansa rahan päästöjä vähentäviin projekteihin (kuten fossiilisilla polttoaineilla tapahtuvan energiantuotannon korvaamiseen uusiutuvilla energialähteillä tai energiatehokkuutta parantavien toimenpiteiden toteuttamiseen) tai päästöjen poistamiseen ilmakehästä (esimerkiksi istuttamalla ja hoitamalla metsiä, joita ei muutoin olisi istutettu tai hoidettu), tai raha saattaa olla kompensaatiota siitä, ettei ryhdytä toimenpiteeseen, johon muutoin ryhdyttäisiin (kuten metsän hävittäminen tai metsien tilan heikentäminen). Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla kompensaatioita voidaan ostaa vain, jos päästövähenemä tai poistettujen määrien lisäys on jo toteutunut.

Poistettu määrä (viittaus: kappale 14(s), Liite 1)

A14. Poistettu määrä voidaan aikaansaada varastoimalla kasvihuonekaasuja geologisiin nieluihin (esimerkiksi maan alle) tai biologisiin nieluihin (esimerkiksi puihin). Silloin kun kasvihuonekaasuraportti sisältää poistettuja kasvihuonekaasuja, jotka yhteisö olisi muutoin päästänyt ilmakehään, ne esitetään kasvihuonekaasuraportissa yleensä bruttoperusteisesti, toisin sanoen raportissa esitetään sekä lähteeseen että nieluun liittyvät määrät. Silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa myös poistettuja määriä, tämän standardin vaatimukset koskevat näitä poistettuja määriä soveltuvin osin.

Merkittävä laitos (viittaus: kappaleet 14(t), 31)

A15. Sitä mukaa kuin jonkin yksittäisen laitoksen osuus kasvihuonekaasuraportissa esitetyistä kokonaispäästöistä kasvaa, kasvihuonekaasuraportin olennaisen virheellisyyden riskit yleensä kasvavat. Toimeksiannon suorittaja voi käyttää apunaan prosenttiosuutta valitusta vertailuperustasta tunnistaakseen laitokset, jotka ovat yksittäin tarkasteltuina merkittäviä perustuen niiden päästöihin suhteessa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviin kokonaispäästöihin. Vertailukohteen yksilöiminen ja siihen sovellettavan prosenttiosuuden määrittäminen edellyttävät ammatillisen harkinnan käyttämistä. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa, että laitokset, joiden osuus kokonaistuotannon määrästä on yli 15 %, ovat merkittäviä laitoksia. Korkeampaa tai alhaisempaa prosenttiosuutta voidaan kuitenkin toimeksiannon suorittaja ammatillisen harkinnan mukaan pitää asianmukaisena olosuhteet huomioon ottaen. Näin voi olla esimerkiksi, kun laitoksia on vain vähän, eikä minkään niistä osuus kokonaistuotannon määrästä alita 15 %:a, mutta kaikki laitokset eivät toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ole merkittäviä, tai kun on useita laitoksia, joiden osuus kokonaistuotannon määrästä alittaa niukasti 15 % mutta jotka ovat toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan merkittäviä.

A16. Toimeksiannon suorittaja saattaa myös tunnistaa jonkin laitoksen merkittäväksi perustuen sen erityiseen luonteeseen tai erityisiin olosuhteisiin, joista aiheutuu tiettyjä olennaisen virheellisyyden riskejä. Laitos voisi esimerkiksi käyttää muista lai-

toksista poikkeavia tiedonkeruuprosesseja tai määrittämismenetelmiä, edellyttää erityisen monimutkaisten tai erityislaatuisten laskelmien käyttöä, tai siihen voi liittyä monimutkaisia tai erityislaatuisia kemiallisia tai fysikaalisia prosesseja.

ISAE 3000 (uudistettu) (viittaus: kappaleet 9, 15)

A17. ISAE 3000 (uudistettu) sisältää useita vaatimuksia, joita sovelletaan varmennustoimeksiantoihin (muihin kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin tai yleisluonteisiin tarkastuksiin), tämän standardin mukaiset toimeksiannot mukaan lukien. Joissakin tapauksissa tähän standardiin voi sisältyä kyseisiä aiheita koskevia lisävaatimuksia tai soveltamista koskevaa aineistoa.

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Pätevyys (viittaus: kappale 16(b))

A18. Kasvihuonekaasuihin liittyvään pätevyyteen voi kuulua seuraavaa:

- yleinen käsitys ilmastotieteestä, mukaan lukien tieteelliset prosessit, joiden avulla kasvihuonekaasut yhdistetään ilmastonmuutokseen.
- käsitys siitä, ketkä ovat yhteisön kasvihuonekaasuraportin aiottuja käyttäjiä ja kuinka nämä todennäköisesti käyttävät tätä informaatiota (ks. kappale A47).
- käsitys päästökauppajärjestelmistä ja niihin liittyvistä markkinamekanismeista, kun nämä ovat relevantteja.
- sellaisten sovellettavien säädösten ja määräysten tuntemus – jos näitä on – jotka vaikuttavat siihen, kuinka yhteisön tulisi raportoida päästönsä, ja jotka voivat myös esimerkiksi asettaa rajan yhteisön päästöille.
- kasvihuonekaasujen määrittämis- ja mittaamismenetelmät, mukaan lukien niihin liittyvät tieteelliset ja arviointiin liittyvät epävarmuustekijät, sekä käytettävissä olevat vaihtoehtoiset metodologiat.
- sovellettavien kriteerien tunteminen; esimerkiksi:
  - asianmukaisten päästökertoimien tunnistaminen.
  - niiden kriteereihin liittyvien näkökohtien tunnistaminen, jotka edellyttävät merkittävien tai herkkien arvioiden tekemistä tai huomattavaa harkinnan käyttöä.
  - menetelmät, joita käytetään määritettäessä organisaation rajoja, ts. yhteisöjä, joiden päästöt tulee sisällyttää kasvihuonekaasuraporttiin.
  - mitkä päästövähennykset on sallittua sisällyttää yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin.

A19. Kasvihuonekaasuraporttia koskevien varmennustoimeksiantojen monimutkaisuus vaihtelee. Joissakin tapauksissa toimeksianto voi olla suhteellisen yksinkertainen, esimerkiksi kun yhteisöllä ei ole lainkaan scope 1 -päästöjä ja se raportoi pelkästään scope 2 -päästöjä käyttäen sääntelyssä määrättyä päästökerrointa, jota sovelletaan sähkön kulutukseen yhdellä toimipaikalla. Tällöin toimeksiannossa voidaan pitkälti keskittyä järjestelmään, jota käyttäen laskujen osoittamat sähkönkulutustiedot kirjataan ja käsitellään, sekä määrätyn poistokertoimen aritmeettiseen soveltamiseen. Kuitenkin silloin, kun toimeksianto on suhteellisen monimutkainen, se todennäköisesti edellyttää erityistä pätevyyttä päästöjen määrittämisessä ja raportoimisessa. Erityisosaamisalueisiin, jotka voivat olla tällaisissa tapauksissa relevantteja, kuuluvat:

Tietojärjestelmiä koskeva erityisasiantuntemus

- käsitys siitä, kuinka päästöinformaatio muodostuu, mukaan lukien se, kuinka tiedot saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, lajitellaan ja esitetään kasvihuonekaasuraportissa.

Luonnontieteellinen ja teknillinen erityisasiantuntemus

- päästöjä synnyttävässä tuotantoprosessissa ja siihen liittyvissä prosesseissa tapahtuvan materiaalivirran kartoittaminen, mukaan lukien niiden relevanttien pisteiden tunnistaminen, joista lähdetieto kerätään. Tämä voi olla erityisen tärkeää harkittaessa, onko yhteisö tunnistanut kaikki päästölähteet.

- panosten, prosessien ja tuotosten välisten kemiallisten ja fysikaalisten suhteiden sekä päästöjen ja muiden muuttujien välisten suhteiden analysointi. Kyky ymmärtää ja analysoida näitä suhteita on usein tärkeää suunniteltaessa analyyttisia toimenpiteitä.
- sen vaikutuksen tunnistaminen, joka epävarmuudella on kasvihuonekaasuraporttiin.
- sisäisissä tai ulkoisissa testauslaboratorioissa käytössä olevien laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen tuntemus.
- kokemus tietyistä toimialoista ja niihin liittyvistä päästöjen muodostumis- ja poistamisprosesseista. Scope 1 -päästöjen määrittämistoimenpiteet vaihtelevat paljon riippuen toimialasta ja prosesseista; esimerkiksi elektrolyyttiset prosessit alumiinin tuotannossa, polttoprosessit fossiilisia polttoaineita käyttäen tapahtuvassa sähkön tuotannossa ja kemialliset prosessit sementin valmistuksessa ovat kaikki luonteeltaan erilaisia;
- fysikaalisten antureiden ja muiden määrittämismenetelmien toiminta ja asianmukaisten päästökertoimien valinta.

Kasvihuonekaasuraportin ja toimeksiannon kattama alue (viittaus: kappale 17(a))

A20. Esimerkkejä olosuhteista, joissa syyt siihen, että tiedossa olevia päästölähteitä ei ole sisällytetty kasvihuonekaasuraporttiin tai esitettyjä päästölähteitä on jätetty toimeksiannon ulkopuolelle, eivät ehkä ole kyseisissä olosuhteissa kohtuullisia, ovat tilanteet, joissa:

- yhteisöllä on merkittäviä scope 1 -päästöjä, mutta vain scope 2 -päästöt sisällytetään kasvihuonekaasuraporttiin.
- yhteisö on osa suurempaa juridista yksikköä, jolla on merkittäviä raportoimatta jätettäviä päästöjä organisaation rajojen määrittämistavasta johtuen, kun tämä todennäköisesti johtaa aiottuja käyttäjiä harhaan.
- päästöt, joista toimeksiannon suorittaja raportoi, ovat vain pieni osa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvistä kokonaispäästöistä.

Kohteen soveltuvuuden ratkaiseminen (viittaus: kappale 15)

A21. ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko kohde soveltuva.[13] Kun on kysymys kasvihuonekaasuraportista, toimeksiannon kohteena ovat yhteisön päästöt (sekä poistetut määrät ja päästövähennykset, jos tämä on sovellettavissa). Kyseinen kohde on soveltuva muun muassa, jos yhteisön päästöt pystytään määrittämään soveltuvia kriteerejä käyttäen johdonmukaisella tavalla.[14]

A22. Eri lähteistä tulevat kasvihuonekaasut voidaan määrittää:

(a) mittaamalla kasvihuonekaasupitoisuuksia ja virtausnopeuksia suoraan (tai seuraamalla niitä suoraan) käyttäen päästöjen jatkuvaa seurantaa tai jaksottaista otantaa; tai

(b) mittaamalla sijaistoimintaa, kuten polttoaineen kulutusta, ja laskemalla päästöt käyttäen esimerkiksi massatasapainoyhtälöitä,[15] yhteisökohtaisia päästökertoimia taikka alueen, lähteen, toimialan tai prosessin keskimääräisiä päästökertoimia.

Kriteerien soveltuvuuden ratkaiseminen

Tiettyä tarkoitusta varten kehitetyt kriteerit ja yleiset kriteerit (viittaus: kappale 17(b))

A23. Soveltuvilla kriteereillä on seuraavat ominaispiirteet: relevanssi, täydellisyys, luotettavuus, puolueettomuus ja ymmärrettävyys. Kriteerit voivat olla ”erityistä tarkoitusta varten kehitettyjä” tai ne voivat olla ”yleisiä”, esimerkiksi sisältyvät säädök-

[13] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 24(b)(i)

[14] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 24(b)(ii)

[15] Toisin sanoen saattamalla määritellyn rajan sisäpuolelle tulevan ja sieltä ulos menevän aineen määrä yhtä suureksi, esimerkiksi polttolaitokseen tulevaan hiilivetypohjaiseen polttoaineeseen sisältyvää hiiltä on yhtä paljon kuin laitoksesta hiilidioksidin muodossa ulos tulevaa hiiltä.

seen tai määräykseen tai ovat avointa toimintaprosessia soveltavien toimivaltaisten asiantuntijatoimielinten antamia.[16] Vaikka sääntelytahon määräämien kriteerien voidaan olettaa olevan relevantteja sääntelytahon ollessa aiottu käyttäjä, jotkin yleiset kriteerit saattaa olla kehitetty tiettyyn tarkoitukseen eivätkä ne sovellu käytettäviksi muissa olosuhteissa. Esimerkiksi jonkin sääntelytahon kehittämät kriteerit, joihin sisältyy tiettyä aluetta koskevia päästökertoimia, voivat saada aikaan harhaanjohtavaa tietoa, jos niitä sovelletaan toisella alueella toteutuviin päästöihin, tai kriteerit, jotka on tarkoitettu vain tiettyjä päästöihin liittyviä sääntelynäkökohtia koskevaan raportointiin, voivat olla soveltumattomia, kun raportoidaan muille aiotuille käyttäjille kuin kyseiset kriteerit antaneelle sääntelytaholle.

A24. Erityistä tarkoitusta varten kehitetyt kriteerit voivat olla asianmukaisia esimerkiksi, kun yhteisöllä on hyvin erityislaatuisia laitteistoja tai se kokoaa päästötietoja eri maista tai muilta eri oikeudenkäyttöalueilta, joissa käytettävät yleiset kriteerit poikkeavat toisistaan. Erityinen huolellisuus voi olla tarpeen arvioitaessa erityistä tarkoitusta varten kehitettyjen kriteerien puolueettomuutta ja muita ominaispiirteitä, erityisesti jos ne eivät olennaisilta osin perustu yhteisön toimialalla tai alueella tavanomaisesti käytettäviin yleisiin kriteereihin tai ovat tällaisten kriteerien kanssa ristiriitaisia.

A25. Kriteerit saattavat koostua yleisistä kriteereistä täydennettyinä kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvillä selittävillä liitetiedoilla, jotka koskevat erityisiä rajoja, menetelmiä, oletuksia, päästökertoimia jne. Joissakin tapauksissa yleiset kriteerit eivät ehkä ole soveltuvia, vaikka niitä täydennettäisiin esittämällä niitä koskevaa tietoa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvissä selittävissä liitetiedoissa, esimerkiksi jos ne eivät kata kappaleessa 17(b) mainittuja seikkoja.

A26. On huomattava, ettei varmuuden taso vaikuta sovellettavien kriteerien soveltuvuuteen, toisin sanoen jos ne eivät sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, ne eivät sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin.

Yhteisön organisaation rajan sisäpuolelle kuuluvat toiminnot (viittaus: kappaleet 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. Sen ratkaisemisesta, mitkä yhteisön omistamat tai sen määräysvallassa olevat toiminnot sisällytetään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin, käytetään nimitystä yhteisön organisaation rajan määrittäminen. Joskus yhteisön rajat määritellään säädöksessä tai määräyksessä, kun kyseessä on sääntelytarkoituksiin tapahtuva kasvihuonekaasupäästöjen raportointi. Muissa tapauksissa sovellettavat kriteerit saattavat antaa mahdollisuuden valita erilaisten tapojen välillä yhteisön organisaation rajaa määritettäessä; kriteerit voivat esimerkiksi sallia sellaisen lähestymistavan, että yhteisön kasvihuonekaasuraportti sovitetaan vastamaan sen tilinpäätöstä, tai toisen lähestymistavan, jonka mukaan esimerkiksi yhteisyrityksiä tai osakkuusyrityksiä käsitellään eri tavalla. Yhteisön organisaation rajan määrittäminen voi edellyttää monimutkaisten organisaatiorakenteiden, kuten yhteisyritysten, henkilöyhtiöiden, säätiöiden ja monimutkaisten tai epätavallisten sopimussuhteiden analysointia. On esimerkiksi mahdollista, että jonkin laitoksen omistaa yksi osapuoli, sitä käyttää toinen osapuoli ja siinä käsitellään materiaalia yksinomaan jotakin muuta osapuolta varten.

A28. Yhteisön organisaation rajan määrittäminen on eri asia kuin se, mitä joissakin kriteereissä nimitetään yhteisön ”toiminnallisen rajan” määrittämiseksi. Toiminnallinen raja liittyy siihen, mihin ryhmiin scope 1, 2 ja 3 -päästöt sisällytetään kasvihuonekaasuraportissa, ja se määritetään sen jälkeen, kun organisaation raja on asetettu.

Riittävät esitettävät tiedot (viittaus: kappaleet 17(b)(iv), 73(d))

A29. Kun on kyse sääntelytahon määräämistä esittämisvaatimuksista, relevantissa säädöksessä tai määräyksessä täsmennetyt tiedot riittävät sääntelytahon tarkoituksiin. Kun on kyse vapaaehtoisesta raportoinnista, esimerkiksi seuraavien seikkojen esittäminen kasvihuonekaasuraportissa voi olla tarpeen, jotta aiotut käyttäjät saisivat käsityksen kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista:

(a) mitkä toiminnot ovat yhteisön organisaation rajan sisäpuolella ja mitä menetelmää on käytetty tämän rajan määrittämiseen, jos sovellettavat kriteerit sallivat valinnan eri menetelmien välillä (ks. kappaleet A27–A28);

(b) merkittävät määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet, kuten:

[16] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet A45–A48

(i) menetelmä, jota käyttäen on ratkaistu, mitkä scope 1 -päästöt ja scope 2 -päästöt sisällytetään kasvihuonekaasuraporttiin (ks. kappale A30);

(ii) mahdolliset merkittävät tulkinnat, joita on tehty, kun sovellettavia kriteerejä on sovellettu yhteisön olosuhteissa, mukaan lukien tietolähteet ja, silloin kun on sallittua valita eri menetelmien välillä tai käytetään yhteisökohtaisia menetelmiä, tiedot käytetystä menetelmästä ja perustelu sen käyttämiselle; ja

(iii) kuinka yhteisö ratkaisee, pitääkö aiemmin raportoituja päästöjä oikaista.

(c) päästöjen ryhmittely kasvihuonekaasuraportissa. Kuten kappaleessa A14 todetaan, silloin kun kasvihuonekaasuraportti sisältää poistettuja kasvihuonekaasuja, jotka yhteisö olisi muutoin päästänyt ilmakehään, sekä päästöt että poistetut määrät esitetään kasvihuonekaasuraportissa yleensä bruttoperusteisesti, toisin sanoen raportissa esitetään sekä lähteeseen että nieluun liittyvät määrät;

(d) maininta yhteisön päästöjen määrittämisen kannalta relevanteista epävarmuustekijöistä, mukaan lukien: syyt niihin, kuinka niihin on vastattu, niiden vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin ja, jos kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy scope 3 -päästöjä, selostus seuraavista: (ks. kappaleet A31–A34)

(i) scope 3 -päästöjen luonne, mukaan lukien maininta siitä, ettei yhteisön ole käytännössä mahdollista sisällyttää kasvihuonekaasuraporttiin kaikkia scope 3 -päästöjä; ja

(ii) peruste, jolla on valittu raporttiin sisällytettävät scope 3 -päästölähteet; sekä

(e) mahdolliset muutokset tässä kappaleessa mainituissa seikoissa tai muissa seikoissa, joilla on olennainen vaikutus kasvihuonekaasuraportin vertailukelpoisuuteen edelliseen kauteen tai kausiin taikka perusvuoteen nähden.

Scope 1 -päästöt ja scope 2 -päästöt

A30. Kriteerien mukaan yleensä edellytetään, että kasvihuonekaasuraporttiin sisällytetään kaikki olennaiset scope 1 -päästöt tai scope 2 -päästöt tai sekä scope 1 -päästöt että scope 2 -päästöt. Silloin kuin joitakin scope 1 -päästöjä tai scope 2 -päästöjä on jätetty raportin ulkopuolelle, on tärkeää, että kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa esitetään peruste, jonka mukaan on ratkaistu, mitkä päästöt sisällytään raporttiin ja mitkä jätetään sen ulkopuolelle, erityisesti jos ne, jotka sisällytetään, eivät todennäköisesti ole yhteisön vastuulla olevista päästöistä suurimpia.

Scope 3 -päästöt

A31. Vaikka joidenkin kriteerien mukaan on raportoitava tietyistä scope 3 -päästöistä, on scope 3 -päästöjen sisällyttäminen yleisemmin vapaaehtoista, koska juuri minkään yhteisön ei ole käytännössä mahdollista yrittää määrittää kaikkia epäsuoria päästöjään, sillä ne kattavat kaikki lähteet yhteisön toimitusketjussa sekä ylös- että alaspäin. Joillakin yhteisöillä tiettyjen scope 3 -päästöjen raportoiminen tuottaa tärkeää informaatiota aiotuille käyttäjille, esimerkiksi silloin kun scope 3 -päästöt ovat huomattavasti suuremmat kuin scope 1 -päästöt ja scope 2 -päästöt, kuten saattaa olla monissa palvelusektorin yhteisöissä. Näissä tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi katsoa, ettei varmennustoimeksiannon vastaanottaminen ole asianmukaista, jos merkittäviä scope 3 -päästöjä ei sisällytetä kasvihuonekaasuraporttiin.

A32. Silloin kun kasvihuonekaasuraporttiin on sisällytetty joitakin scope 3 -päästöjä, on tärkeää, että raporttiin sisällytettävien lähteiden valintaperuste on kohtuullinen, erityisesti jos raporttiin sisällytettävät lähteet eivät todennäköisesti ole suurimpia lähteitä, joista yhteisö vastaa.

A33. Joissakin tapauksissa scope 3 -päästöjen määrittämisessä käytettävä lähdetieto voi olla yhteisön ylläpitämää. Yhteisö saattaa esimerkiksi pitää yksityiskohtaista kirjanpitoa henkilöstön lentomatkoihin liittyvien päästöjen määrittämisen pohjaksi. Joissakin muissa tapauksissa scope 3 -päästöjen määrittämiseen käytettävä lähdetieto saatetaan ylläpitää hyvin valvotussa yhteisön ulkopuolisessa lähteessä, johon yhteisöllä on pääsy. Silloin kun näin ei ole, voi kuitenkin olla epätodennäköistä, että toimeksiannon suorittajan olisi mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tällaisten scope 3 -päästöjen osalta. Tällöin voi olla asianmukaista jättää nämä scope 3 -päästöt toimeksiannon ulkopuolelle.

A34. Scope 3 -päästöjä voi olla asianmukaista jättää toimeksiannon ulkopuolelle myös silloin, kun käytössä olevat määrittämismenetelmät ovat vahvasti riippuvaisia arvioista ja raportoitaviin päästöihin liittyy tämän seurauksena paljon epävarmuutta. Esimerkiksi erilaiset määrittämismenetelmät, joilla arvioidaan lentomatkustamiseen liittyviä päästöjä, voivat tuottaa huomattavasti toisistaan poikkeavia tuloksia, vaikka käytettäisiin samaa lähdetietoa. Jos toimeksiantoon kuuluu tällaisia scope 3 -päästölähteitä, on tärkeää, että käytettävät määrittämismenetelmät valitaan objektiivisesti ja että niistä esitetään kattava kuvaus, joka sisältää myös niiden käyttöön liittyvät epävarmuustekijät.

Yhteisön vastuu kasvihuonekaasuraportin laatimisesta (viittaus: kappale 17(c)(ii), 76(d))

A35. Kuten kappaleessa A70 todetaan, joissakin toimeksiannoissa huoli yhteisön tietoaineistojen tilasta ja luotettavuudesta saattaa saada toimeksiannon suorittajan toteamaan, että on epätodennäköistä, että saatavilla olisi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kasvihuonekaasuraporttia koskevan vakiomuotoisen johtopäätöksen perustaksi. Näin voi tapahtua, kun yhteisöllä on vain vähän kokemusta kasvihuonekaasuraporttien laatimisesta. Tällaisissa olosuhteissa voi olla asianmukaisempaa, että päästöjen määrittämiseen ja raportoimiseen kohdistetaan toimeksianto erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamisesta tai konsultointitoimeksianto ja näin valmistaudutaan myöhemmällä kaudella toteutettavaan varmennustoimeksiantoon.

Kuka on kehittänyt kriteerit (viittaus: kappale 17(c)(iii))

A36. Silloin kun kasvihuonekaasuraportti on laadittu perustuen sääntelytahon asettamiin esittämisvaatimuksiin tai päästökauppajärjestelmään, jossa sovellettavat kriteerit ja raportoinnin muoto on määrätty, on todennäköisesti jo toimeksiannon olosuhteiden perusteella selvää, että kriteerit on kehittänyt sääntelytaho tai järjestelmästä vastuussa oleva taho. Kun on kyse vapaaehtoisesta raportoinnista, ei välttämättä ole selvää, kuka on kehittänyt kriteerit, ellei sitä mainita kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa.

Toimeksiannon ehtojen muuttaminen (viittaus: kappaleet 15, 18)

A37. ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan toimeksiannon suorittajan ei pidä suostua toimeksiannon ehtojen muuttamiseen, ellei sille ole kohtuullista perustetta.[17] Toimeksiannon laajuuden muuttamista koskevalle pyynnölle ei ehkä ole kohtuullista perustetta esimerkiksi silloin, kun pyyntö tehdään tiettyjen päästölähteiden sulkemiseksi toimeksiannon ulkopuolelle siksi, että toimeksiannon suorittajan johtopäätös todennäköisesti olisi mukautettu.

Suunnittelu (viittaus: kappale 19)

A38. Toimeksiannon kokonaisstrategiaa laadittaessa voi olla relevanttia harkita, kuinka kasvihuonekaasuja koskevan tietojärjestelmän suunnitteluun ja käyttöönottoon liittyviä erilaisia näkökohtia painotetaan. Joissakin tapauksissa yhteisö on esimerkiksi saattanut erityisen hyvin tiedostaa, kuinka tarpeellista on riittävä sisäinen valvonta raportoitavan informaation luotettavuuden varmistamisen kannalta, kun taas joissakin muissa tapauksissa yhteisö on saattanut keskittyä enemmänkin kerättävän tiedon tieteellisten, toiminnallisten tai teknisten ominaispiirteiden oikeaan määrittämiseen.

A39. Pienet tai yksinkertaiset toimeksiannot (ks. kappale A19) voi toteuttaa hyvinkin pieni toimeksiantotiimi. Kun tiimi on pienempi, koordinointi ja tiimin jäsenten välinen kommunikointi on helpompaa. Toimeksiannon kokonaisstrategian laatimisen ei pienessä tai yksinkertaisessa toimeksiannossa tarvitse olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa. Esimerkiksi yhteisön kanssa käytyihin keskusteluihin perustuva lyhyt muistio voi toimia toimeksiannon dokumentoituna strategiana, jos se sisältää kappaleessa 19 mainitut asiat.

A40. Toimeksiannon suorittaja voi päättää keskustella joistakin suunnitteluun kuuluvista asioista yhteisön kanssa määrittäessään toimeksiannon laajuutta tai helpottaakseen toimeksiannon suorittamista ja johtamista (esimerkiksi koordinoidakseen joitakin suunniteltuja toimenpiteitä yhteisön henkilöstön työtehtävien kanssa). Vaikka tällaisia keskusteluja käydäänkin usein, toimeksiannon kokonaisstrategia ja toimeksiantoa koskeva suunnitelma säilyvät toimeksiannon suorittajan velvollisuutena. Keskusteltaessa toimeksiannon kokonaisstrategiaan tai toimeksiantoa koskevaan suunnitelmaan sisältyvistä asioista on va-

[17] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 29

rottava, ettei toimeksiannon tehokkuutta vaaranneta. Esimerkiksi yhteisön kanssa käytävä keskustelu yksityiskohtaisten toimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta voi vaarantaa toimeksiannon tehokkuuden tekemällä toimenpiteistä liian ennalta arvattavia.

A41. Varmennustoimeksiannon suorittaminen on iteratiivinen prosessi. Sitä mukaa kuin toimeksiannon suorittaja suorittaa suunniteltuja toimenpiteitä, hän saattaa hankitun evidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta. Joskus toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi siitä, mitä toimeksiannon varhaisemmassa vaiheessa on odotettu. Esimerkiksi valituissa laitoksissa paikan päällä suoritettavien toimenpiteiden paljastamat systemaattiset virheet saattavat antaa viitteitä siitä, että on tarpeellista käydä myös muissa laitoksissa.

Erityisasiantuntijoiden tai toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttämisen suunnittelu (viittaus: kappale 19(e))

A42. Toimeksiannon voi suorittaa erilaisia pätevyyksiä omaava tiimi, johon kuuluu yksi tai useampi erityisasiantuntija, erityisesti kun todennäköisesti tarvitaan erityisosaamista päästöjen määrittämisessä ja raportoimisessa (ks. kappale A19). ISAE 3000 (uudistettu) sisältää useita erityisasiantuntijan tekemän työn käyttämiseen liittyviä vaatimuksia, jotka voi olla tarpeellista ottaa huomioon suunnitteluvaiheessa, kun varmistutaan toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavien resurssien luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.[18]

A43. Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemää työtä voidaan käyttää esimerkiksi kaukana sijaitsevaan tehtaaseen tai muunlaiseen laitokseen, toisessa maassa tai toisella muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitsevaan tytäryritykseen, divisioonaan tai sivuliikkeeseen taikka yhteis- tai osakkuusyritykseen liittyen. Kun toimeksiantotiimi suunnittelee pyytävänsä toista toimeksiantojen suorittajan suorittamaan kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvään informaatioon kohdistuvaa työtä, relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla seuraavat:

- ymmärtääkö toinen toimeksiantojen suorittaja toimeksiannon kannalta relevantit eettiset vaatimukset ja noudattaako hän niitä, sekä erityisesti, onko hän riippumaton.
- toisen toimeksiantojen suorittajan ammatillinen pätevyys.
- se, missä määrin toimeksiantotiimi osallistuu toisen toimeksiantojen suorittajan työhön.
- se, toimiiko toinen toimeksiantojen suorittaja sellaisessa sääntely-ympäristössä, jossa kyseistä toimeksiantojen suorittajaa valvotaan aktiivisesti.

Olennaisuus toimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa

Olennaisuuden määrittäminen toimeksiantoa suunniteltaessa (viittaus: kappaleet 20–21)

A44. Kriteereissä saatetaan käsitellä olennaisuuden käsitettä kasvihuonekaasuraportin laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan käsitellä kriteereissä eri termejä käyttäen, olennaisuuden käsitteeseen kuuluu yleensä, että:

- virheellisyyksien, mukaan lukien tiedon pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan relevantteihin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät kasvihuonekaasuraportin perusteella;
- harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
- harkintaan perustuvat ratkaisut kasvihuonekaasuraportin käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Ellei toimeksiannon tarkoituksena ole tiettyjen käyttäjien erityisten informaatiotarpeiden täyttäminen, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.

[18] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 45(c), 52 ja 54

A45. Jos sovellettavissa kriteereissä käsitellään tällaisia seikkoja, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen olennaisuuden määrittämiselle toimeksiantoa varten. Jos sovellettavissa kriteereissä ei käsitellä olennaisuuden käsitettä, edellä tarkoitetut ominaispiirteet antavat toimeksiannon suorittajalle tällaisen viitekehyksen.

A46. Toimeksiannon suorittaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa toimeksiannon suorittajan näkemys yhteisistä informaatiotarpeista, joita aiotuilla käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuina. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:

(a) aiotuilla käyttäjillä on kohtuullinen tietämys kasvihuonekaasuihin liittyvistä toiminnoista ja halukkuutta tutkia kasvihuonekaasuraportin sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;

(b) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että kasvihuonekaasuraportti laaditaan ja varmennetaan käyttäen olennaisuustasoja, ja heillä on käsitys sovellettaviin kriteereihin mahdollisesti sisältyvistä olennaisuuden käsitteistä;

(c) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että päästöjen määrittämiseen liittyy epävarmuustekijöitä (ks. kappaleet A54–A59); ja

(d) aiotut käyttäjät tekevät kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien tietojen perusteella järkeviä päätöksiä.

A47. Aiottuihin käyttäjiin ja näiden informaatiotarpeisiin voivat kuulua esimerkiksi:

- sijoittajat ja muut sidosryhmät, kuten toimittajat, asiakkaat, työntekijät sekä, jos on kysymys vapaaehtoisesti annettavista tiedoista, suuri yleisö. Heidän informaatiotarpeensa voivat liittyä päätöksiin, jotka koskevat yhteisön osakkeiden ostamista tai myymistä, lainan antamista yhteisölle, sen kanssa tapahtuvaa kaupankäyntiä tai työsuhteen solmimista; tai ne voivat liittyä yhteisölle tai muille osapuolille, esimerkiksi poliitikoille, tehtäviin esityksiin.
- markkinaosapuolet, jos kyseessä on päästökauppajärjestelmä, jossa informaatiotarpeet voivat liittyä päätöksiin käydä kauppaa järjestelmää varten luoduilla siirtokelpoisilla instrumenteilla (kuten luvilla, päästöyksiköillä tai päästöoikeuksilla) tai määrätä sakkoja tai muita rangaistusseuraamuksia liian suurten päästöjen perusteella.
- sääntelytahot ja politiikasta päättävät tahot, kun kyseessä ovat sääntelytahon asettamat esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Näiden tahojen informaatiotarpeet voivat liittyä tietojen esittämistä koskevien vaatimuksien noudattamisen seurantaan ja monenlaisiin poliittisiin päätöksiin, jotka koskevat ilmastonmuutoksen hillitsemistä ja siihen sopeutumista ja yleensä perustuvat yhteenlaskettuun tietoon.
- yhteisön johto ja hallintoelimet, jotka käyttävät päästöinformaatiota strategisessa ja operatiivisessa päätöksenteossa, kuten vaihtoehtoisten teknologioiden välillä tehtävissä valinnoissa sekä investointeja ja myyntejä koskevissa päätöksissä, mahdollisesti ennakoiden sääntelytahon määräämää raportointia tai päästökauppajärjestelmään osallistumista.

Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, etenkin jos raportti on hyvin monen henkilön saatavilla. Tällöin aiotut käyttäjät voidaan rajata keskeisiin sidosryhmiin, joilla on merkittäviä ja yhteisiä intressejä, erityisesti jos mahdollisilla käyttäjillä on todennäköisesti hyvin erilaisia intressejä päästöjen suhteen. Aiotut käyttäjät voidaan todeta eri tavoin, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan ja toimeksiantajan välisellä sopimuksella taikka säädökseen tai määräykseen perustuen.

A48. Olennaisuutta koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja sekä määrälliset että laadulliset tekijät vaikuttavat niihin. On kuitenkin huomattava, ettei varmuuden taso vaikuta olennaisuutta koskeviin päätöksiin, toisin sanoen olennaisuus on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa sama kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A49. Olennaisuutta määritettäessä käytetään usein lähtökohtana jotakin prosenttiosuutta valitusta vertailukohteesta. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa asianmukaisen vertailukohteen nimeämiseen ja prosenttiosuuden määrittämiseen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät elementit (esimerkiksi scope 1 -päästöt, scope 2 -päästöt ja scope 3 -päästöt sekä päästövähennykset ja poistetut määrät). Vertailukohde, joka olosuhteista riippuen saattaa olla asianmukainen, on raportoidut bruttopäästöt, toisin sanoen scope 1 -päästöjen, scope 2 -päästöjen ja scope 3 -päästöjen yhteismäärä ennen

päästövähennysten tai poistettujen määrien vähentämistä. Olennaisuus liittyy toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen kattamiin päästöihin. Näin ollen, silloin kun toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata kasvihuonekaasuraporttia kokonaisuudessaan, olennaisuus määritetään vain kasvihuonekaasuraportin sille osalle, jonka toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa, ikään kuin se olisi kasvihuonekaasuraportti.

- tietyn päästötyypin määrä tai tietyn esitettävän tiedon luonne. Joissakin tapauksissa esiintyy tiettyjä päästötyyppejä tai esitettäviä tietoja, joiden osalta kasvihuonekaasuraportille kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienemmät tai suuremmat virheellisyydet ovat hyväksyttäviä. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa asianmukaiseksi asettaa alemman tai korkeamman olennaisuuden päästöille, jotka liittyvät tiettyyn maahan taikka tiettyyn kaasuun, scopeen tai laitokseen.
- miten relevantti informaatio esitetään kasvihuonekaasuraportissa, esimerkiksi sisältyykö siihen päästöjen vertailua aiempaan kauteen tai kausiin, perusvuoteen, tai ”kattoon” (cap), jolloin saattaa olla relevanttia harkita olennaisuuden määrittämistä suhteessa vertailutietoihin. Silloin kun ”katto” on relevantti, olennaisuus voidaan määrittää suhteessa yhteisön osuuteen katosta, jos se on raportoituja päästöjä pienempi.
- päästöjen suhteellinen volatitiliteetti. Esimerkiksi jos päästöt vaihtelevat merkittävästi kaudesta toiseen, voi olla asianmukaista asettaa olennaisuus vaihteluvälin alempaan päähän, vaikka tarkasteltavana oleva kausi olisi siinä korkeammalla.
- sovellettavien kriteerien mukaiset vaatimukset. Sovellettavissa kriteereissä voidaan joissakin tapauksissa asettaa oikeellisuudelle kynnysarvoja ja nimittää tätä olennaisuudeksi. Kriteereissä voidaan esimerkiksi mainita, että päästöjen mittaamisen odotetaan tapahtuvan käyttäen määrättyä prosenttiosuutta ”olennaisuuskynnyksenä”. Silloin kun näin on, kriteereissä asetettu kynnys tarjoaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen toimeksiannossa käytettävän olennaisuuden määrittämistä varten.

A50. Laadullisiin tekijöihin voivat kuulua:

- päästölähteet.
- kaasutyypit.
- se, missä yhteydessä kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvää informaatiota käytetään (esimerkiksi onko se tarkoitettu käytettäväksi päästökauppajärjestelmässä, toimitettavaksi sääntelytaholle tai sisällytettäväksi laajasti levitettävään vastuullisuusraporttiin), ja minkä tyyppisiä päätöksiä aiotut käyttäjät todennäköisesti tekevät.
- se, onko olemassa yksi tai useampi päästötyyppi tai esitettävä tieto, johon aiottujen käyttäjien huomio pyrkii kiinnittymään, esimerkiksi kaasut, jotka aiheuttavat otsonikatoa sen lisäksi, että ne vaikuttavat ilmastonmuutokseen.
- yhteisön luonne, sen ilmastonmuutosstrategiat ja se, miten niihin liittyviä tavoitteita on saavutettu.
- toimiala, taloudellinen ympäristö ja sääntely-ympäristö, jossa yhteisö toimii.

Tarkistaminen toimeksiannon edetessä (viittaus: kappale 22)

A51. Olennaisuutta voidaan joutua tarkistamaan sen seurauksena, että olosuhteet muuttuvat toimeksiannon aikana (esimerkiksi yhteisö luopuu merkittävästä osasta liiketoimintaansa), saadaan uutta informaatiota, tai toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöistä ja sen toiminnasta muuttuu suoritettujen toimenpiteiden tuloksena. Toimeksiannon aikana voi esimerkiksi käydä ilmi, että tosiasialliset päästöt todennäköisesti eroavat huomattavasti olennaisuuden määrittämiseen alun perin käytetyistä päästöistä. Jos toimeksiannon suorittaja tekee toimeksiannon aikana sen johtopäätöksen, että on asianmukaista määrittää kasvihuonekaasuraportille alun perin määritettyä alempi olennaisuus (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille päästötyypeille tai esitettäville tiedoille alempi olennaisuustaso tai -tasot) saattaa olla tarpeellista tarkistaa tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta sekä muiden toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 23–26)

A52. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään sen käsityksen laajuudesta ja niiden olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi kohtuullinen tai rajoitettu varmuus sen mukaan kuin on asianmukaista. Toimeksiannon suorittaja arvioi ensisijaisesti sitä, ovatko muodostettu käsitys sekä riskien tunnistaminen ja arvioiminen riittäviä tässä standardissa asetetun tavoitteen saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajalta ei edellytetä niin syvällistä käsitystä kuin johdolla on sen johtaessa yhteisöä, ja sekä käsityksen syvyys että olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus ovat rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A53. Käsityksen muodostaminen ja olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen ovat iteratiivinen prosessi. Toimenpiteet, jotka suoritetaan yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi ja olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi, eivät itsessään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä varmennusjohtopäätöksen perustaksi.

Epävarmuus (viittaus: kappaleet 23(b)(i)c, 76(e))

A54. Kasvihuonekaasujen määrittämisprosessi voi vain harvoin olla 100-prosenttisen tarkka seuraavista syistä johtuen:

(a) *tieteellinen epävarmuus*: Tämä johtuu siitä, että kasvihuonekaasujen määrittämistä koskeva tieteellinen tieto on epätäydellistä. Epätäydellinen tieteellinen tieto koskee esimerkiksi hiilen sitoutumisastetta biologisiin nieluihin ja ”maailmanlaajuisen lämpenemispotentiaalin” (global warming potential) arvoja, joita käytetään eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen ja niiden raportoimiseen hiilidioksidiekvivalentteina. Se, missä määrin tieteellinen epävarmuus vaikuttaa raportoitavien päästöjen määrittämiseen, ei ole yhteisön kontrolloitavissa. Mahdollisuus, että tieteellinen epävarmuus johtaa kohtuuttomiin vaihteluihin raportoiduissa päästöissä, voidaan kuitenkin poistaa käyttämällä kriteerejä, joissa määrätään, että kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa käytetään tiettyjä tieteellisiä oletuksia tai tiettyjä tekijöitä, joihin nämä oletukset sisältyvät; ja

(b) *arviointiepävarmuus (tai mittausepävarmuus):* Tämä johtuu mittaus- ja laskentaprosesseista, joita käytetään päästöjen määrittämiseen nykyisen tieteellisen tietämyksen rajoissa. Arviointiepävarmuus voi liittyä arvion perustana olevaan tietoon (se voi liittyä esimerkiksi käytettäviin mittausvälineisiin liittyvään luontaiseen epävarmuuteen) tai arviota tehtäessä käytettävään menetelmään, soveltuvissa tapauksissa malli mukaan lukien (joskus käytetään nimityksiä parametriepävarmuus ja malliepävarmuus). Yhteisö pystyy usein kontrolloimaan arviointiepävarmuuden astetta. Arviointiepävarmuuden asteen pienentäminen voi tarkoittaa suurempia kustannuksia.

A55. Se, että yhteisön päästöjen määrittämiseen liittyy epävarmuutta, ei tarkoita, etteivät yhteisön päästöt olisi sopivia toimeksiannon kohteeksi. Sovellettavat kriteerit saattavat esimerkiksi edellyttää, että sähköstä aiheutuvat scope 2 -päästöt lasketaan soveltamalla kriteereissä määrättyä päästökerrointa kulutettujen kilowattituntien määrään. Kriteereissä määrätty päästökerroin perustuu oletuksiin ja malleihin, jotka eivät ehkä pidä paikkaansa kaikissa olosuhteissa. Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä informaatio voi kuitenkin yleensä olla varmennustoimeksiannon kohteena, kunhan oletukset ja mallit ovat olosuhteisiin nähden kohtuullisia ja niistä annetaan riittävästi tietoja.

A56. Kappaleessa A55 kuvatusta menettelystä poikkeavasti määrittäminen voi tapahtua sellaisten kriteerien mukaisesti, joissa käytetään yhteisön yksilöllisiin olosuhteisiin perustuvia malleja ja oletuksia. Yhteisökohtaisten mallien ja oletusten käyttäminen johtaa todennäköisesti tarkempaan määrittämiseen kuin esimerkiksi toimialan keskimääräisten päästökertoimien käyttäminen; siitä myös todennäköisesti aiheutuu lisää olennaisen virheellisyyden riskejä, jotka koskevat sitä, kuinka yhteisökohtaisiin malleihin ja oletuksiin on päädytty. Kuten kappaleessa A55 todetaan, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä informaatio voi yleensä olla varmennustoimeksiannon kohteena, kunhan oletukset ja mallit ovat olosuhteisiin nähden kohtuullisia ja niistä annetaan riittävästi tietoja.

A57. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi kuitenkin päättää, ettei varmennustoimeksiannon vastaanottaminen ole asianmukaista, jos epävarmuudella on hyvin suuri vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvään informaatioon. Näin voi olla esimerkiksi, kun merkittävä osa yhteisön raportoimista päästöistä tulee hajapäästölähteistä (ks. kappale A8), joita ei seurata, eivätkä arviointimenetelmät ole riittävän kehittyneitä, tai kun merkittävä osa yhteisön raportoimista poistetuista määristä liittyy biologisiin nieluihin. On huomattava, ettei varmuuden taso tällaisissa olosuhteissa vaikuta päätökseen siitä, otetaanko varmennustoimeksianto vastaan; toisin sanoen, jos ei ole asianmukaista ottaa vastaan kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa, ei myöskään ole asianmukaista ottaa vastaan rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa, ja päinvastoin.

A58. Se, että kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa käsitellään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin vaikuttavien epävarmuustekijöiden luonnetta, syitä ja vaikutuksia, kiinnittää aiottujen käyttäjien huomiota päästöjen määrittämiseen liittyviin epävarmuustekijöihin. Tämä voi olla erityisen tärkeää silloin, kun aiotut käyttäjät eivät ole määrittäneet käytettäviä kriteerejä. Kasvihuonekaasuraportti voi esimerkiksi olla laajan käyttäjien joukon saatavilla, vaikka kriteerit on kehitetty tiettyä sääntelyyn liittyvää tarkoitusta varten.

A59. Koska epävarmuus on kaikkien kasvihuonekaasuraporttien merkittävä ominaispiirre, kappaleessa 76(e) vaaditaan tämän mainitsemista varmennusraportissa riippumatta siitä, mitä tietoja asiasta esitetään kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa.[19]

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

Toiminnan keskeytykset (viittaus: kappaleet 23(b)(iii))

A60. Keskeytyksiin voi kuulua esimerkiksi sellaisia tapauksia kuin tuotantokatkoksia, jotka voivat tapahtua odottamattomasti tai olla suunniteltuja, esimerkiksi huoltoaikatauluun kuuluvia. Joissakin tapauksissa toiminta voi olla luonteeltaan keskeytyvää, esimerkiksi kun laitosta käytetään vain kulutushuippujen aikana.

Ilmastonmuutokseen liittyvät tavoitteet ja strategiat (viittaus: kappale 23(e))

A61. Yhteisön mahdollisen ilmastonmuutosstrategian sekä siihen liittyvien taloudellisten, sääntelyä koskevien ja fyysisten riskien sekä maineriskien tarkasteleminen voi auttaa toimeksiannon suorittajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa. Esimerkiksi jos yhteisö on tehnyt sitoumuksia, joiden mukaan siitä tulee hiilineutraali, tämä voi antaa yllykkeen päästöjen esittämiseen todellista pienempinä, jotta tavoite vaikuttaa olevan saavutettavissa ilmoitetun ajan kuluessa. Toisaalta jos yhteisö odottaa tulevaisuudessa joutuvansa säännellyn päästökauppajärjestelmän piiriin, tämä voi antaa yllykkeen päästöjen esittämiseen tällä välin todellista suurempina, jotta lisätään mahdollisuuksia saada suuremmat päästöoikeudet järjestelmää käynnistettäessä.

Toimenpiteet käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi (viittaus: kappale 24)

A62. Vaikka toimeksiannon suorittajan edellytetään suorittavan kaikki kappaleessa 24 tarkoitetut toimenpiteet muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisöstä, hänen ei edellytetä suorittavan kaikkia mainittuja toimenpiteitä jokaista tähän käsitykseen liittyvää näkökohtaa koskien.

Analyyttiset toimenpiteet yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi (viittaus: kappale 24(b))

A63. Analyyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi, saattavat tuoda esiin sellaisia yhteisöön liittyviä näkökohtia, joista toimeksiannon suorittaja ei ole ollut tietoinen ja joista voi olla apua olennaisen virheellisyyden riskien arvioimisessa, jotta saataisiin perusta arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle. Analyyttisiin toimenpiteisiin voi kuulua esimerkiksi eri laitosten kasvihuonekaasupäästöjen vertaamista kyseisten laitosten tuotantolukuihin.

[19] Ks. myös ISAE 3000 (uudistettu), kappale 69(e).

A64. Analyyttiset toimenpiteet voivat auttaa tunnistamaan sellaisia poikkeuksellisia tapahtumia sekä määriä, suhdelukuja ja kehityssuuntia, jotka saattavat antaa viitteitä toimeksiantoon vaikuttavista seikoista. Tunnistetut epätavanomaiset tai odottamattomat yhteydet saattavat auttaa toimeksiannon suorittajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa.

A65. Kun tällaisissa analyyttisissa toimenpiteissä käytetään ylemmälle tasolle yhdistettyä tietoa (mikä voi olla tilanne suoritettaessa analyyttisia toimenpiteitä yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamiseksi ja olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi), näiden analyyttisten toimenpiteiden tuloksena saadaan kuitenkin vain yleisiä, alustavia viitteitä olennaisen virheellisyyden mahdollisesta olemassaolosta. Siten toimeksiannon suorittajalle saattaa tällaisissa tapauksissa olla analyyttisten toimenpiteiden tulosten ymmärtämisessä ja arvioimisessa apua siitä, että hän ottaa huomioon analyyttisten toimenpiteiden tulosten lisäksi myös olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistettaessa kootun muun evidenssin.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 24(c))

A66. Havainnointi sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, esimerkiksi, että toimeksiannon suorittaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää tarkkailulaitteistojen kalibrointia tai kontrollitoimintojen suorittamista. Havainnointi tuottaa evidenssiä prosessin tai toimenpiteen suorittamisesta, mutta se rajoittuu havainnointihetkeen, ja lisäksi havainnointia rajoittaa se, että havainnoinnin kohteena oleminen saattaa vaikuttaa siihen, miten prosessi tai toimenpide suoritetaan.

A67. Yksityiskohtainen tarkastus käsittää:

(a) aineiston tai asiakirjojen tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperimuotoisia, sähköisessä muodossa tai muulla tietovälineellä, esimerkkinä tarkkailulaitteen kalibrointia koskeva tietoaineisto. Asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtaisen tarkastuksen tuloksena saatavan evidenssin luotettavuus vaihtelee riippuen asiakirjojen ja muun aineiston luonteesta ja lähteestä sekä – kun kysymys on sisäisistä asiakirjoista ja muusta sisäisestä aineistosta – niiden tuottamista koskevien kontrollien tehokkuudesta; tai

(b) esimerkiksi kalibrointilaitteen fyysistä tutkimista.

A68. Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus saattavat antaa tukea johdolle ja muille tahoille tehdyille tiedusteluille, ja ne voivat myös tuottaa tietoa yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Tällaisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus, joiden kohteena ovat:

- yhteisön toiminnot; laitoksissa tapahtuva prosessien ja laitteistojen – tarkkailulaitteistot mukaan lukien – havainnointi voi olla erityisen relevanttia silloin, kun kasvihuonekaasuraportti sisältää merkittäviä scope 1 -päästöjä.
- asiakirjat (kuten päästöjen vähentämissuunnitelmat ja -strategiat), muut aineistot (kuten kalibrointeja koskeva aineisto ja testauslaboratorioissa saadut tulokset) sekä käsikirjat, joissa kuvataan yksityiskohtaisesti tiedonkeruumenettelyt ja sisäiset kontrollit.
- johdolle tai hallintoelimille laaditut raportit, kuten yhteisön ympäristöjärjestelmiä koskevat sisäiset tai ulkoiset raportit.
- johdon laatimat raportit (kuten johdon neljännesvuosiraportit) sekä hallintoelinten laatimat raportit (kuten hallituksen kokousten pöytäkirjat).

Yhteisön sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostaminen (viittaus: kappaleet 25R–26K)

A69. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan ei tarvitse muodostaa käsitystä kaikista yhteisön päästöjen määrittämisen ja raportoimisen kannalta relevanteista sisäisen valvonnan osa-alueista, kuten kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa edellytetään. Toimeksiannon suorittajan ei myöskään tarvitse arvioida kontrollien rakennetta eikä todeta, onko ne otettu käyttöön. Näin ollen vaikka rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saattaa usein olla asianmukaista tiedustella yhteisöltä päästöjen määrittämisen ja raportoimisen kannalta relevanteista kontrollitoiminnoista ja kontrollien seurannasta, ei useinkaan ole tarpeellista muodostaa yksityiskohtaista käsitystä näistä yhteisön sisäisen valvonnan osa-alueista.

A70. Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys sisäisen valvonnan relevanteista osa-alueista voi antaa aihetta epäillä, onko saatavilla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittaja pystyy saattamaan toimeksiannon päätökseen. Esimerkkejä tästä ovat seuraavat (ks. myös kappaleet A71–A72, A92–A93 ja A96):

- Huoli kasvihuonekaasuraportin laatijoiden rehellisyydestä voi olla niin vakava, että toimeksiannon suorittaja toteaa riskin siitä, että johto antaa kasvihuonekaasuraportissa väärää tietoa, olevan sellainen, ettei toimeksiantoa voida suorittaa.
- Huoli yhteisön tietoaineistojen tilasta ja luotettavuudesta saattaa saada toimeksiannon suorittajan toteamaan, että on epätodennäköistä, että saatavilla olisi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kasvihuonekaasuraporttia koskevan vakiomuotoisen johtopäätöksen tueksi.

Toimeksiannon kannalta relevantit kontrollitoiminnot (viittaus: kappale 25K(d))

A71. Yhteisön päästöjen raportoimisen kannalta relevantin tietojärjestelmän ja siihen liittyvien liiketoimintaprosessien kehittyneisyyden, dokumentaation ja määrämuotoisuuden taso voi vaikuttaa toimeksiannon suorittajan harkintaan perustuvaan ratkaisuun siitä, ovatko tietyt kontrollitoiminnot relevantteja toimeksiannon kannalta. Raportoinnin kehittyessä voidaan odottaa myös päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanttien tietojärjestelmien ja niihin liittyvien kontrollitoimintojen kehittyneisyyden, dokumentaation ja määrämuotoisuuden tason parantuvan.

A72. Jos on kyse hyvin pienistä yhteisöistä tai kehittymättömistä tietojärjestelmistä, tietyt kontrollitoiminnot ovat todennäköisesti suhteellisen alkeellisia, eivät kovin hyvin dokumentoituja eivätkä määrämuotoisia. Tällaisessa tapauksessa ei ole kovin todennäköistä, että toimeksiannon suorittaja katsoisi tarpeelliseksi muodostaa käsityksen tietyistä kontrollitoiminnoista olennaisen virheellisyyden riskien arvioimiseksi ja arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelemiseksi. Toisaalta joissakin sääntelyyn perustuvissa järjestelmissä voidaan edellyttää, että tietojärjestelmät ja kontrollitoiminnot dokumentoidaan virallisesti ja sääntelytaho hyväksyy niiden rakenteen. Näissäkään tapauksissa kaikkia relevantteja tietovirtoja ja niihin liittyviä kontrolleja ei kuitenkaan ehkä aina dokumentoida. Voi esimerkiksi olla todennäköisempää, että jatkuvaan seurantaan perustuvan lähdetiedon keräämistä koskevat kontrollitoiminnot ovat kehittyneitä, hyvin dokumentoituja ja määrämuotoisempia kuin myöhemmin tapahtuvaa tiedon käsittelyä ja raportointia koskevat kontrollitoiminnot (ks. myös kappaleet A70, A92–A93 ja A96).

Yhteisölle suoritetut muut toimeksiannot (viittaus: kappale 27)

A73. Muissa yhteisölle suoritetuissa toimeksiannoissa hankittu informaatio voi koskea esimerkiksi yhteisön valvontaympäristöön liittyviä näkökohtia.

Toimenpiteiden suorittaminen paikan päällä yhteisön laitoksissa (viittaus: kappale 31)

A74. Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus samoin kuin muut jossakin laitoksessa paikan päällä suoritettavat toimenpiteet (joista usein käytetään nimitystä ”toimipaikkakäynti”) voivat olla tärkeitä täydentäessään yhteisöä koskevaa käsitystä, jota toimeksiannon suorittaja muodostaa suorittamalla toimenpiteitä pääkonttorissa. Koska toimeksiannon suorittajan muodostaman yhteisöä koskevan käsityksen sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen voidaan odottaa olevan kattavampia kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, niiden laitosten määrä, joissa toimenpiteitä suoritetaan paikan päällä, on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tavallisesti suurempi kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa.

A75. Toimenpiteiden suorittaminen laitoksessa paikan päällä (tai tällaisten toimenpiteiden suorituttaminen toimeksiannon suorittajan puolesta toisella toimeksiantojen suorittajalla) voi tapahtua osana suunnittelua, suoritettaessa toimenpiteitä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tai vastattaessa olennaisen virheellisyyden riskeihin. Usein on erityisen tärkeää suorittaa toimenpiteitä merkittävissä laitoksissa, kun kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto ja ollaan arvioimassa, onko scope 1 -päästölähteet ja nielut otettu kasvihuonekaasuraportissa huomioon täydellisinä, ja toteamassa, ovatko yhteisön tiedonkeruu- ja tiedonkäsittelyjärjestelmät ja sen käyttämät arviointimenetelmät asianmukaisia suhteessa taustalla oleviin fyysisiin prosesseihin ja niihin liittyviin epävarmuustekijöihin.

A76. Kuten kappaleessa A74 todetaan, toimenpiteiden suorittaminen paikan päällä laitoksessa voi olla tärkeää täydentäessään yhteisöä koskevaa käsitystä, jota toimeksiannon suorittaja muodostaa suorittamalla toimenpiteitä pääkonttorissa. Useissa kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja myös katsoo tarpeelliseksi suorittaa jokaisessa merkittävässä laitoksessa toimenpiteitä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, erityisesti kun yhteisöllä on merkittäviä laitoksia, joilla on scope 1 -päästöjä. Kun on kyse rajoitetun varmuuden antavasta toimeksiannosta ja yhteisöllä on useita merkittäviä laitoksia, joilla on scope 1 -päästöjä, mielekästä varmuustasoa ei ehkä pystytä saavuttamaan ilman, että toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä joissakin merkittävissä laitoksissa. Silloin kun yhteisöllä on merkittäviä laitoksia, joilla on scope 1 -päästöjä, ja toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei hänen (tai toisen toimeksiantojen suorittajan hänen puolestaan) olisi tehokasta ja taloudellista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä laitoksessa, vaihtoehtoisiin toimenpiteisiin voi kuulua yksi tai useampia seuraavista:

- lähdeasiakirjojen, energiavirtakaavioiden ja materiaalivirtakaavioiden tarkastelu.
- laitosten johdolle osoitettuihin kyselyihin saatujen vastausten analysointi.
- laitoksesta otettujen satelliittikuvien tutkiminen.

A77. Jotta kokonaispäästöistä tulisi katetuksi riittävä osuus, toimeksiannon suorittaja voi erityisesti kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää, että on asianmukaista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä joissakin valituissa laitoksissa, jotka eivät ole merkittäviä laitoksia. Tällaisen päätöksen kannalta relevantteihin tekijöihin kuuluvat:

- eri laitosten päästöjen luonne. On esimerkiksi todennäköisempää, että toimeksiannon suorittaja valitsee käyntikohteekseen laitoksen, jolla on scope 1 -päästöjä, kuin laitoksen, jolla on pelkästään scope 2 -päästöjä. Jälkimmäisessä tapauksessa ensisijaisena evidenssilähteenä on todennäköisemmin pääkonttorissa tapahtuva energialaskujen tutkiminen.
- laitosten lukumäärä ja koko sekä niiden osuus kokonaispäästöistä.
- se, käytetäänkö laitoksissa erilaisia prosesseja tai hyödynnetäänkö niiden prosesseissa erilaisia teknologioita. Silloin kun näin on, voi olla asianmukaista suorittaa toimenpiteitä paikan päällä joissakin erilaisia prosesseja tai teknologioita käyttävissä laitoksissa.
- menetelmät, joita eri laitoksissa käytetään päästöinformaation keräämiseen.
- relevantin henkilöstön kokemus eri laitoksissa.
- valittavien laitosten vaihtaminen ajan kuluessa.

Sisäinen tarkastus (viittaus: kappale 32)

A78. Yhteisön sisäinen tarkastus on todennäköisesti relevantti toimeksiannon kannalta, jos sisäisen tarkastuksen tehtävät ja toimenpiteet ovat luonteeltaan sellaisia, että ne liittyvät päästöjen määrittämiseen ja raportoimiseen, ja toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien toimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta.

Olennaisen virheellisyyden riskit kasvihuonekaasuraporttitasolla (viittaus: kappaleet 33R(a)–33K(a))

A79. Olennaisen virheellisyyden riskit kasvihuonekaasuraporttitasolla tarkoittavat riskejä, jotka liittyvät laajasti kasvihuonekaasuraporttiin kokonaisuutena. Tämän luonteiset riskit eivät välttämättä ole yhdistettävissä tiettyyn päästötyyppiin tai esitettävien tietojen tasoon. Ne edustavat ennemminkin olosuhteita, jotka voivat lisätä olennaisen virheellisyyden riskiä yleisemmin, esimerkiksi siten, että johto sivuuttaa sisäisen valvonnan. Olennaisen virheellisyyden riskit kasvihuonekaasuraporttitasolla voivat olla erityisen relevantteja toimeksiannon suorittajan arvioidessa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä.

A80. Kasvihuonekaasuraporttitason riskit voivat aiheutua erityisesti puutteellisesta valvontaympäristöstä. Esimerkiksi sellaisilla puutteellisuuksilla kuin johdon pätevyyden puutteella saattaa olla laajalle ulottuva vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin, ja ne voivat edellyttää toimeksiannon suorittajalta kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä. Muihin kasvihuonekaasuraporttitason olennaisen virheellisyyden riskeihin voivat kuulua esimerkiksi:

- riittämättömät, huonosti valvotut tai huonosti dokumentoidut tiedonkeruu-, päästöjen määrittämis- ja kasvihuonekaasuraporttien laatimismekanismit.
- henkilöstön puutteellinen pätevyys tiedon keräämisessä, päästöjen määrittämisessä ja kasvihuonekaasuraporttien laatimisessa.
- johdon puutteellinen osallisuus päästöjen määrittämisessä ja kasvihuonekaasuraporttien laatimisessa.
- se, ettei kaikkia kasvihuonekaasujen lähteitä tunnisteta täsmällisesti.
- väärinkäytöksen riski esimerkiksi päästökauppamarkkinoiden yhteydessä.
- se, että esitetään aiempia kausia koskevaa informaatiota, jota ei ole laadittu yhdenmukaisella perusteella, esimerkiksi koska rajat tai arvostusmenetelmät ovat muuttuneet.
- informaation harhaanjohtava esittäminen kasvihuonekaasuraportissa, esimerkiksi erityisen myönteisten tietojen tai kehityssuuntien perusteeton korostaminen.
- epäyhdenmukaiset määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet eri laitoksissa, mukaan lukien erilaiset menetelmät organisaation rajojen määrittämisessä.
- virheet mittayksikköjen muuntamisessa eri laitosten tietoja yhdisteltäessä.
- arvioihin liittyviä tieteellisiä epävarmuustekijöitä ja keskeisiä oletuksia koskevien tietojen riittämätön esittäminen.

Kannanottojen käyttäminen (viittaus: kappaleet 33R(b)–33K(b))

A81. Toimeksiannon suorittaja hyödyntää kannanottoja kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa ja voi hyödyntää niitä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa arvioidessaan erityyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä.

A82. Kun yhteisö esittää kasvihuonekaasuraportin olevan sovellettavien kriteerien mukainen, se ottaa joko suoraan tai epäsuorasti kantaa päästöjen määrittämiseen ja esittämistapaan sekä niistä esitettäviin tietoihin. Kannanotot jakautuvat seuraaviin ryhmiin ja voivat olla muodoltaan seuraavanlaisia:

(a) varmennuksen kohteena olevan kauden päästöjen määrittämistä koskevat kannanotot:

  (i) tapahtuminen – kirjatut päästöt ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.

  (ii) täydellisyys – kaikki päästöt, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu (ks. kappaleet A30–A34, joissa käsitellään täydellisyyttä eri scope-tyyppien osalta).

  (iii) oikeellisuus – määritetyt päästöt on kirjattu asianmukaisesti.

  (iv) katko – päästöt on kirjattu oikealle raportointikaudelle.

  (v) luokittelu – päästöt on kirjattu oikeantyyppisinä.

(b) esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat kannanotot:

  (i) tapahtuminen ja velvoitteet – esitetyt päästöt ja muut seikat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.

  (ii) täydellisyys – kaikki tiedot, jotka kasvihuonekaasuraportissa olisi pitänyt esittää, on esitetty.

  (iii) luokittelu ja ymmärrettävyys – päästöinformaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja esitettävät tiedot on ilmaistu selkeästi.

  (iv) oikeellisuus ja määrittäminen – kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät päästöjen määrät ja niihin liittyvä informaatio on esitetty asianmukaisesti.

  (v) johdonmukaisuus – määrittämisperiaatteet ovat yhdenmukaiset edellisellä kaudella sovellettujen periaatteiden kanssa, tai muutokset ovat perusteltuja ja niitä on sovellettu asianmukaisesti ja niistä on annettu riittävät tie-

dot, ja vertailutiedot – jos niitä esitetään – vastaavat edellisellä kaudella esitettyjä tietoja tai ne on oikaistu asianmukaisesti.

Luottaminen sisäiseen valvontaan (viittaus: kappale 33K)

A83. Jos toimeksiannon suorittajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla perustuu siihen, että kontrollien odotetaan toimivan tehokkaasti (toisin toimeksiannon suorittaja aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta), toimeksiannon suorittajan on kappaleen 38K mukaisesti suunniteltava ja suoritettava kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuuden testausta.

Syyt olennaisen virheellisyyden riskeihin (viittaus: kappale 34)

Väärinkäytökset (viittaus: kappaleet 28, 34(a))

A84. Kasvihuonekaasuraportissa olevat virheellisyydet voivat johtua joko väärinkäytöksestä tai virheestä. Erottava tekijä väärinkäytöksen ja virheen välillä on se, onko kasvihuonekaasuraportin virheellisyyteen johtava teko tahallinen vai tahaton.

A85. Kasvihuonekaasuraportin tahalliseen virheellisyyteen johtavia yllykkeitä voi syntyä esimerkiksi, jos merkittävä osa päästöjen raportointiprosessiin suoraan osallistuvien tai siihen vaikuttamaan pystyvien henkilöiden palkitsemisesta riippuu kasvihuonekaasuja koskevien aggressiivisten tavoitteiden saavuttamisesta. Kuten kappaleessa A61 todetaan, muita yllykkeitä päästöjen esittämiseen todellista pienempinä tai suurempina voi aiheutua yhteisön ilmastonmuutosstrategiasta, jos tällaista on, sekä siihen liittyvistä taloudellisista ja sääntelyyn perustuvista riskeistä, fyysisistä riskeistä ja maineriskeistä.

A86. Vaikka väärinkäytös on laaja juridinen käsite, toimeksiannon suorittaja kiinnittää tätä standardia sovellettaessa huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat kasvihuonekaasuraporttiin olennaisen virheellisyyden. Vaikka toimeksiannon suorittaja voi epäillä väärinkäytöksen tapahtuneen tai voi joissakin harvoissa tapauksissa tunnistaa väärinkäytöksen, hän ei tee oikeudellisia päätelmiä siitä, onko todella tapahtunut väärinkäytös.

Säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättäminen (viittaus: kappaleet 34(b), 77(c))

A87. Tässä standardissa toimeksiannon suorittajan velvollisuudet erotellaan suhteessa kahteen eri ryhmään kuuluvien säädösten ja määräysten noudattamiseen seuraavasti:

(a) säädös tai määräys, jonka yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten kasvihuonekaasuraportissa esitettävien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen siten, että siinä määrätään kasvihuonekaasuraportissa esitettävistä määristä ja tiedoista. Kappaleen 34(b) mukaan toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon tällaisen säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämisestä aiheutuvan olennaisen virheellisyyden riskit suorittaessaan kappaleissa 33R tai 33K vaadittavia toimenpiteitä; ja

(b) säädös tai määräys, joilla ei ole välitöntä vaikutusta kasvihuonekaasuraportissa esitettävien lukujen ja tietojen määrittämiseen mutta jonka noudattaminen voi olla perustavanlaatuista toiminnan harjoittamiseen liittyvien näkökohtien tai toiminnan jatkamismahdollisuuksien kannalta tai olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi (esimerkiksi toimiluvan ehtojen tai ympäristömääräysten noudattaminen). Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen ammatillista harkintaa noudattaen ISAE 3000:n (uudistettu)[20] edellyttämällä tavalla on tärkeää, jotta toimeksiannon suorittaja pysyy tarkkaavaisena sen mahdollisuuden varalta, että kasvihuonekaasuraporttia koskevan johtopäätöksen tekemiseksi suoritettavat toimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tunnistettuja tai epäiltyjä tapauksia, joissa tällaista säädöstä tai määräystä ei ole noudatettu.

Muut syyt olennaisen virheellisyyden riskeihin (viittaus: kappale 34)

A88. Seuraavat ovat esimerkkejä kappaleissa 34(c)–(k) tarkoitetuista tekijöistä:

(a) Yhden tai useamman päästölähteen poisjättäminen on todennäköisempää, kun on kyse päästölähteistä, jotka ovat vähemmän ilmeisiä ja voivat jäädä huomaamatta, kuten hajapäästöt.

[20] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 37

(b) Merkittäviin taloudellisiin tai sääntelyyn liittyviin muutoksiin voivat kuulua esimerkiksi uusiutuvia energialähteitä koskevien tavoitteiden nostaminen tai päästökauppajärjestelmässä tapahtuneet päästöoikeuksien merkittävät hinnanmuutokset, jotka voivat esimerkiksi lisätä riskiä sähköntuottajan päästölähteiden väärästä luokittelusta.

(c) Yhteisön toiminnot voivat olla luonteeltaan monimutkaisia (niihin voi kuulua esimerkiksi useita erillisiä laitoksia ja prosesseja) tai epäjatkuvia (esimerkiksi kulutushuippujen aikana toimiva sähköntuotanto) tai olla sellaisia, että yhteisön päästöjen ja muiden mitattavissa olevien toimintatasojen välillä on vain vähän yhteyksiä tai yhteydet ovat heikkoja (esimerkiksi koboltti-nikkelitehdas). Tällaisissa tapauksissa mahdollisuus mielekkäisiin analyyttisiin toimenpiteisiin saattaa olla merkittävästi rajoittunut.

Toiminnoissa tai rajoissa tapahtuneet muutokset (esimerkiksi uusien prosessien käyttöönotto taikka päästölähteiden tai päästöjä poistavien nielujen myynti, hankinta tai ulkoistaminen) voivat myös aiheuttaa olennaisen virheellisyyden riskejä (esimerkiksi koska määrittämis- tai raportointimenettelyjä tunnetaan huonosti). On myös mahdollista, että jokin päästölähde tai päästöjä poistava nielu tulee otetuksi huomioon kahteen kertaan, koska lähteiden ja nielujen koordinointi on riittämätöntä monimutkaisessa laitoksessa.

(d) Epäsopivan määrittämismenetelmän valinta (esimerkiksi scope 1 -päästöjen laskenta päästökertoimen avulla, kun on käytettävissä tarkempi suora mittausmenetelmä, joka soveltuisi tarkoitukseen paremmin). Asianmukaisen määrittämismenetelmän valitseminen on erityisen tärkeää, kun menetelmää on muutettu. Tämä johtuu siitä, että aiotut käyttäjät ovat usein kiinnostuneita päästöjen kehityssuunnista ajan kuluessa tai perusvuoteen verrattuna. Jotkin kriteerit saattavat edellyttää, että määrittämismenetelmiä muutetaan vain, kun ollaan ottamassa käyttöön tarkempaa menetelmää. Muita määrittämismenetelmien luonteeseen liittyviä tekijöitä ovat:

- määrittämismenetelmän virheellinen käyttäminen, kuten että mittareita ei kalibroida tai niitä ei lueta riittävän usein, tai olosuhteisiin nähden epäasianmukaisen päästökertoimen käyttäminen. Päästökerroin voi esimerkiksi perustua oletukseen jatkuvasta käytöstä, eikä se välttämättä sovi käytettäväksi tuotantokatkon jälkeen.
- määrittämismenetelmien monimutkaisuus, johon todennäköisesti liittyy tavallista suurempi olennaisen virheellisyyden riski, esimerkiksi: lähdetiedon laaja tai monimutkainen matemaattinen käsittely (esimerkiksi monimutkaisten matemaattisten mallien käyttö), olomuotoja koskevien muuntokertoimien laaja käyttö (esimerkiksi kertoimet, joiden avulla nestemäärät muutetaan kaasumääriksi), tai eri mittayksikköjen välisten muuntokertoimien laaja käyttö (esimerkiksi kertoimet, joiden avulla brittiläisen järjestelmän mukaiset mittayksiköt muutetaan metrijärjestelmän mukaisiksi).
- muutokset määrittämismenetelmissä tai syöttötietojen muuttujissa (esimerkiksi jos käytettävä määrittämismenetelmä perustuu biomassan hiilipitoisuuteen ja käytettävän biomassan koostumus muuttuu kauden aikana).

(e) Merkittävistä ei-rutiininomaisista päästöistä tai harkinnanvaraisista seikoista aiheutuu suurempi olennaisen virheellisyyden riski kuin rutiininomaisista, vähemmän monimutkaisista päästöistä, jotka määritetään ja raportoidaan järjestelmällisesti. Ei-rutiininomaisilla päästöillä tarkoitetaan päästöjä, jotka ovat kooltaan tai luonteeltaan epätavanomaisia ja siksi toteutuvat harvoin (esimerkiksi kertaluonteiset tapahtumat kuten tehtaan toimintahäiriö tai huomattava vuoto). Harkinnanvaraisiin seikkoihin voi kuulua subjektiivisten arvioiden muodostamista. Olennaisen virheellisyyden riskit saattavat olla tavallista suurempia esimerkiksi seuraavista seikoista johtuen:

- johdon tavallista suurempi puuttuminen määrittämismenetelmän tai raportointia varten tapahtuvan käsittelyn määrittämiseen.
- tavallista suurempi manuaalinen väliintulo tiedon keruuseen ja käsittelyyn.
- monimutkaiset laskelmat tai määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet.
- ei-rutiininomaisten päästöjen luonne, jonka vuoksi yhteisön voi olla vaikeaa ottaa käyttöön riskeihin vastaavia tehokkaita kontrolleja.

- määrittämismenetelmät ja raportointiperiaatteet voivat olla alttiita erilaisille tulkinnoille.
- tarvittava harkinta voi olla subjektiivisia tai monimutkaista.

(f) Scope 3 -päästöjen sisällyttäminen raporttiin silloin, kun niiden määrittämisessä käytettävä lähdetieto ei ole yhteisön ylläpitämää tai kun yleisesti käytettävät määrittämismenetelmät ovat epätarkkoja tai johtavat suuriin vaihteluihin raportoitavissa päästöissä (ks. kappaleet A31–A34).

(g) Seikkoja, joita toimeksiannon suorittaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka yhteisö tekee merkittävät arviot ja mihin tietoon ne perustuvat, ovat esimerkiksi seuraavat:

- käsitys tiedosta, johon arviot perustuvat;
- arvioiden tekemiseen käytettävä menetelmä, johon soveltuvissa tapauksissa sisältyy käytettävä malli;
- relevantit valvontaympäristöön ja tietojärjestelmään liittyvät näkökohdat;
- onko yhteisö käyttänyt erityisasiantuntijaa;
- arvioiden taustalla olevat oletukset;
- onko arvioiden tekemiseen käytettävissä menetelmissä tapahtunut muutos tai olisiko niissä pitänyt tapahtua muutos edelliseen kauteen verrattuna ja jos niin miksi; ja
- onko yhteisö arvioinut arviointiepävarmuuden vaikutuksen kasvihuonekaasuraporttiin ja jos on, niin kuinka tämä on tehty, mukaan lukien:
  - onko yhteisö ottanut huomioon vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia esimerkiksi suorittamalla herkkyysanalyysin määrittääkseen oletusten muutosten vaikutuksen arvioon, ja jos on, niin kuinka tämä on tehty;
  - kuinka yhteisö päättää arviosta silloin, kun analyysi osoittaa vaihtoehtoisia toteumia olevan useita; ja
  - seuraako johto aiemmalla kaudella tehtyjen arvioiden toteumaa ja onko se toiminut tämän seurantamenettelyn tulosten edellyttämällä tavalla.

A89. Esimerkkejä muista tekijöistä, jotka voivat johtaa olennaisen virheellisyyden riskeihin, ovat:

- päästöjen määrittämisessä tapahtuvat inhimilliset virheet, jotka voivat olla todennäköisempiä, jos henkilöstö ei tunne päästöprosesseja tai tiedon kirjaamista tai henkilöstöä ei ole koulutettu hyvin niiden osalta.
- perusteeton luottaminen huonosti suunniteltuun tietojärjestelmään, jossa voi olla vähän tehokkaita kontrolleja, esimerkiksi sellaisten laskentataulukoiden käyttäminen, joihin ei liity riittäviä kontrolleja.
- muutoin automaattisesti kirjattavien toimintotasojen manuaalinen oikaiseminen; manuaalista tiedonsyöttöä voidaan tarvita esimerkiksi, jos soihdun toimintaa mittaava mittari ylikuormittuu.
- merkittävät ulkoiset kehityssuunnat, kuten yleisön kasvanut kiinnostus tiettyä laitosta kohtaan.

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi sekä muut toimenpiteet

Rajoitetun varmuuden antavat ja kohtuullisen varmuuden antavat toimeksiannot (viittaus: kappaleet 8, 35–41K, 42R–43K, 46)

A90. Koska hankittavan varmuuden taso on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, suoritettavat toimenpiteet rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa poikkeavat luonteeltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Keskeisiä eroja toimeksiannon suorittajan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suorittamissa kokonaisnäkemykseen perustuvissa toimenpiteissä ja muissa toimenpiteissä kasvihuonekaasuraporttia koskevan kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon ja rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon välillä ovat esimerkiksi seuraavat:

(a) Erilaisten toimenpiteiden luonnetta evidenssin lähteenä painotetaan todennäköisesti eri tavoin toimeksiannon olosuhteista riippuen. Esimerkiksi:

- Toimeksiannon suorittaja voi katsoa tietyn rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon olosuhteissa asianmukaiseksi painottaa yhteisön henkilöstölle osoitettavia tiedusteluja ja analyyttisia toimenpiteitä suhteellisesti enemmän ja kontrollien testausta ja evidenssin hankkimista ulkopuolisista lähteistä suhteellisesti vähemmän – tai ei lainkaan – kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa saattaisi tapahtua tai ei lainkaan.
- Silloin kun yhteisö käyttää päästövirtojen määrittämiseen jatkuvasti mittaavaa laitteistoa, toimeksiannon suorittaja voi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää vastata olennaisen virheellisyyden riskiin tiedustelemalla, kuinka usein laitteisto kalibroidaan. Samoissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää tutkia yhteisöllä olevaa aineistoa laitteiston kalibroinnista tai testata sen kalibroinnin itsenäisesti.
- Silloin kun yhteisö polttaa hiiltä, toimeksiannon suorittaja voi kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa päättää analysoida hiilen ominaispiirteitä itsenäisesti, mutta rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa hän voi päättää, että arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin vastataan riittävästi käymällä läpi yhteisön tekemien laboratoriokokeiden tuloksia koskevaa aineistoa.

(b) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Tämä voi tarkoittaa,

- että valitaan vähemmän yksikköjä tutkittaviksi;
- että suoritetaan vähemmän toimenpiteitä (esimerkiksi suorittamalla pelkästään analyyttisia toimenpiteitä olosuhteissa, joissa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaisiin sekä analyyttisia toimenpiteitä että yksittäisten tapahtumien tarkastusta); tai
- että suoritetaan toimenpiteitä paikan päällä harvemmissa laitoksissa.

(c) Olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suoritettaviin analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, että muodostetaan määriä tai suhdelukuja koskevia odotusarvoja, jotka ovat riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa analyyttisia toimenpiteitä saatetaan suunnitella pikemminkin kehityssuuntien, yhteyksien ja suhdelukujen suuntaa koskevien odotusten tueksi kuin virheellisyyksien tunnistamiseksi tarkkuustasolla, jota odotetaan kohtuullisen varmuuden tuottavassa toimeksiannossa.[21]

Lisäksi, kun tunnistetaan merkittäviä vaihteluita, yhteyksiä tai eroja, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa pystytään usein hankkimaan tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä osoittamalla yhteisölle tiedusteluja ja tarkastelemalla niihin saatuja vastauksia toimeksiannon tiedossa olevien olosuhteiden valossa ilman, että hankitaan lisäevidenssiä, kuten kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa vaaditaan kappaleen 43K(a) mukaan.

Suorittaessaan analyyttisia toimenpiteitä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja voi myös esimerkiksi:

- käyttää ylemmälle tasolle yhdisteltyä tietoa, esimerkiksi laitoskohtaisen tiedon sijaan aluetason tietoa tai viikoittaisen tiedon sijaan kuukausikohtaista tietoa.
- käyttää tietoa, jonka luotettavuuden tarkastamiseksi ei ole suoritettu erillisiä toimenpiteitä siinä määrin kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tehtäisiin.

[21] Näin ei välttämättä ole aina, esimerkiksi joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja saattaa muodostaa myös rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tarkan odotusarvon, joka perustuu kiinteisiin fysikaalisiin tai kemiallisiin yhteyksiin.

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi
(viittaus: kappale 35)

A91. Kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiin, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kasvihuonekaasuraporttitasolla, voi kuulua, että:

- varmennushenkilöstölle korostetaan tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.
- tiimiin nimetään henkilöstöä, joka on kokeneempaa tai jolla on erityisiä taitoja, tai käytetään erityisasiantuntijoita.
- lisätään valvontaa.
- lisätään ennalta arvaamattomuutta toimenpiteiden valintaan.
- tehdään yleisiä muutoksia toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen, esimerkiksi suoritetaan toimenpiteitä kauden lopussa sen sijaan että niitä suoritettaisiin kauden aikana tai muutetaan toimenpiteiden luonnetta, jotta saataisiin vakuuttavampaa evidenssiä.

A92. Toimeksiannon suorittajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskien arviointiin kasvihuonekaasuraporttitasolla ja täten toimeksiannon suorittajan kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiin. Tehokkaan valvontaympäristön ansiosta toimeksiannon suorittaja voi kyetä paremmin luottamaan sisäiseen valvontaan ja uskomaan yhteisössä sisäisesti syntyneen evidenssin luotettavuuteen, ja täten toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi pystyä suorittamaan joitakin toimenpiteitä kauden lopun sijaan jo kauden aikana. Valvontaympäristön puutteellisuuksilla on kuitenkin päinvastainen vaikutus. Toimeksiannon suorittaja voi vastata tehottomaan valvontaympäristöön:

- suorittamalla kauden aikana suoritettavien toimenpiteiden sijaan enemmän toimenpiteitä kauden lopussa.
- hankkimalla enemmän evidenssiä muilla toimenpiteillä kuin testaamalla kontrolleja.
- kasvattamalla otoskokoja ja toimenpiteiden laajuutta, esimerkiksi lisäämällä niiden laitosten määrää, joissa suoritetaan toimenpiteitä.

A93. Tällaisilla seikoilla on siten merkittävä vaikutus toimeksiannon suorittajan yleiseen lähestymistapaan, esimerkiksi siihen, painotetaanko suhteellisesti enemmän kontrollien testausta vai muita toimenpiteitä (ks. myös kappaleet A70–A72 ja A96).

Esimerkkejä muista toimenpiteistä (viittaus: kappaleet 37R–37K, 40K)

A94. Muihin toimenpiteisiin voi kuulua esimerkiksi, että:

- testataan niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, jotka koskevat toimintotiedon, kuten ostetun sähkön kilowattituntien, keruuta ja kirjaamista.
- täsmäytetään päästökertoimet asianmukaisiin lähteisiin (esimerkiksi julkisen vallan julkaisuihin) ja harkitaan, ovatko ne sovellettavissa kyseisissä olosuhteissa.
- käydään läpi yhteisyrityssopimuksia ja muita yhteisön organisaation rajan määrittämisen kannalta relevantteja sopimuksia.
- täsmäytetään kirjatut tiedot esimerkiksi yhteisön omistamien ajoneuvojen matkamittarien lukemiin.
- tehdään laskelmat (esimerkiksi massatasapaino- ja energiatasapainolaskelmat) uudelleen ja selvitetään havaitut erot.
- otetaan lukemia jatkuvasti toimivasta tarkkailulaitteistosta.
- havainnoidaan tai suoritetaan uudelleen fyysisiä mittauksia, kuten öljytankkien sisällön mittaaminen mittatikun avulla.
- analysoidaan erityislaatuisten mittaus- tai määrittämismenetelmien järkevyyttä ja asianmukaisuutta, erityisesti kun kyseessä ovat monimutkaiset menetelmät, joihin voi liittyä esimerkiksi uudelleenkäyttö- tai paluukiertoja.
- valitaan otos materiaaleista, esimerkiksi hiilestä, ja analysoidaan sitä itsenäisesti, tai havainnoidaan yhteisön käyttämiä otantamenetelmiä ja käydään läpi laboratoriotestien tuloksia koskevaa aineistoa.

- tarkistetaan laskelmien oikeellisuus ja käytettyjen laskentamenetelmien asianmukaisuus (esimerkiksi syöttötietojen muuntaminen ja yhdistäminen).
- täsmäytetään kirjatut tiedot lähdedokumentteihin, kuten tuotantotietoihin, polttoaineen käyttötietoihin ja ostetun energian osalta laskuihin.

Tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin (viittaus: kappaleet 37R(a)–37K(a))

A95. Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vaikuttaviin tekijöihin voivat kuulua:

- mittausinstrumenttien toimintakykyyn liittyvät luontaiset rajoitteet ja instrumenttien kalibrointitiheys.
- niiden laitosten lukumäärä, luonne, maantieteellinen jakautuminen ja omistukseen liittyvät piirteet, joista kerätään tietoa.
- kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien erilaisten kaasujen ja päästölähteiden lukumäärä ja luonne.
- se, ovatko prosessit, joihin päästöt liittyvät, jatkuvia vai keskeytyviä, ja riski, että tällaisissa prosesseissa esiintyy häiriöitä.
- toiminnan mittaamiseen ja päästöjen laskentaan käytettävien menetelmien monimutkaisuus; esimerkiksi jotkin prosessit saattavat edellyttää erityislaatuisia mittaus- ja laskentamenetelmiä.
- riski tunnistamattomista hajapäästöistä.
- se, missä määrin päästöjen määrä korreloi helposti saatavissa olevaan tietoon.
- onko tiedonkeruuta suorittava henkilöstö saanut koulutusta relevanteista menetelmistä ja kuinka suuri on tällaisen henkilöstön vaihtuvuus.
- tiedon keruussa ja käsittelyssä käytettävän automaation luonne ja taso.
- sisäisissä tai ulkoisissa testauslaboratorioissa käytössä olevat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat.
- kriteerien sekä määrittämis- ja raportointiperiaatteiden – organisaation rajan määrittämistapa mukaan lukien – monimutkaisuus.

Kontrollien toiminnan tehokkuus (viittaus: kappaleet 37K(a)(ii), 38K(a))

A96. Jos on kyse erittäin pienistä yhteisöistä tai kehittymättömistä tietojärjestelmistä, ei välttämättä ole montakaan kontrollitoimintoa, jotka toimeksiannon suorittaja voisi tunnistaa, tai niiden olemassaolo tai toiminta voi olla yhteisössä suppeasti dokumentoitua. Tällöin toimeksiannon suorittajan voi olla tehokkaampaa suorittaa toimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti muuta kuin kontrollien testausta. Joissakin harvinaisissa tapauksissa voi kuitenkin kontrollitoimintojen tai muiden valvonnan osa-alueiden puuttumisen vuoksi olla mahdotonta hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä (ks. myös kappaleet A70–A72 ja A92–A93).

Evidenssin vakuuttavuus (viittaus: kappaleet 37R(b)–37K(b))

A97. Saadakseen vakuuttavampaa evidenssiä suuremmaksi arvioidun olennaisen virheellisyyden riskin vuoksi toimeksiannon suorittaja voi lisätä evidenssin määrää taikka hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi hankkimalla muuta evidenssiä tukevaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.

Riskit, joiden osalta tarvitaan kontrollien testausta, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä (viittaus: kappale 38K(b))

A98. Päästöjen määrittämiseen voi kuulua prosesseja, jotka ovat pitkälle automatisoituja siten, että manuaalista väliintuloa on vain vähän tai ei lainkaan, esimerkiksi kun relevantti informaatio kirjataan, käsitellään tai raportoidaan yksinomaan sähköisessä muodossa, esimerkiksi jatkuvassa tarkkailujärjestelmässä, tai kun toimintotiedon käsittely on integroitu tietotekniikkapohjaiseen toimintaa koskevaan tai taloudellisen raportoinnin järjestelmään. Tällöin:

- evidenssiä voi olla saatavilla ainoastaan sähköisenä ja sen tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuminen voivat riippua evidenssin oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevien kontrollien tehokkuudesta.
- mahdollisuus, että tietoa tuotetaan tai muutetaan epäasianmukaisesti ja tämä jää huomaamatta, voi olla suurempi, jos asiaankuuluvat kontrollit eivät toimi tehokkaasti.

Vahvistuksia koskevat toimenpiteet (viittaus: kappale 41K)

A99. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden avulla voidaan saada relevanttia evidenssiä sellaisesta informaatiosta kuin:

- ulkopuolisen osapuolen kokoamat toimintotiedot, kuten tieto seuraavista: matkatoimiston kokoamat työntekijöiden lentomatkat, sähköntoimittajan mittaama laitokseen tuleva energia tai ulkopuolisen palveluntuottajan kirjaamat yhteisön omistamilla ajoneuvoilla ajetut kilometrit.
- päästökertoimien laskennassa käytetyt toimialaa koskevat vertailutiedot.
- yhteisön organisaation rajaa tarkasteltaessa sopimusten tai yhteisön ja muiden osapuolten välisten liiketoimien ehdot sekä tieto siitä, sisällyttävätkö muut osapuolet tietyt päästöt omiin kasvihuonekaasuraportteihinsa.
- otoksiin kohdistuvien laboratoriotestausten tulokset (esimerkiksi syötenäytteiden lämpöarvo).

Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suoritettavat analyyttiset toimenpiteet
(viittaus: kappaleet 42R–42K)

A100. Se, että tiettyjen päästöjen ja muiden mitattavissa olevien ilmiöiden väliset fysikaaliset tai kemialliset yhteydet ovat luonteeltaan pysyviä, mahdollistaa useissa tapauksissa tehokkaiden analyyttisten toimenpiteiden suunnittelun (esimerkkinä yhteys polttoaineen kulutuksen ja hiilidioksidi- ja typpioksidipäästöjen välillä).

A101. Vastaavasti päästöjen ja taloudellisen tai toimintaa koskevan informaation välillä voi olla kohtuudella ennustettavissa olevia yhteyksiä (esimerkiksi sähköstä aiheutuvien scope 2 -päästöjen ja sähkön ostoja koskevan pääkirjasaldon tai toimintatuntien välinen yhteys). Muihin analyyttisiin toimenpiteisiin voi kuulua yhteisön päästöjen vertaamista ulkopuoliseen informaatioon, kuten toimialan keskiarvoihin, tai kauden aikaisten kehityssuuntien analysointia poikkeuksellisten tapausten tunnistamiseksi jatkotutkintaa varten, sekä eri kausien kehityssuuntien analysointia, jotta todettaisiin johdonmukaisuus muihin olosuhteisiin, kuten laitosten hankkimiseen tai luovuttamiseen nähden.

A102. Analyyttiset toimenpiteet voivat olla erityisen tehokkaita, kun on helposti saatavilla yhteenlaskematonta tietoa tai kun toimeksiannon suorittajalla on syytä pitää käytettävää tietoa luotettavana, esimerkiksi kun tieto otetaan hyvin valvotusta lähteestä. Käytettävä tieto saatetaan joissakin tapauksissa kerätä taloudellisen raportoinnin tietojärjestelmässä, tai se voidaan viedä toiseen tietojärjestelmään samalla, kun siihen liittyvät taloudelliset tiedot kirjataan ja tällöin saatetaan soveltaa joitakin yhteisiä syöttötietokontrolleja. Esimerkiksi tavarantoimittajien laskujen mukainen ostetun polttoaineen määrä voidaan kirjata samoissa olosuhteissa kuin asianomaiset ostolaskut viedään ostoreskontraan. Käytettävä tieto voi joissakin tapauksissa olla toimintaa koskevia päätöksiä tehtäessä tarvittavaa olennaista tietoa ja sen vuoksi toimintojen henkilöstön tarkemman tarkastelun tai ulkoisen tilintarkastajan erillisten toimenpiteiden kohteena (esimerkiksi osana yhteisyrityssopimusta tai sääntelyelimen toteuttamaa valvontaa).

Arvioita koskevat toimenpiteet (viittaus: kappaleet 44R–45K)

A103. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista arvioida, kuinka yhteisö on harkinnut vaihtoehtoisia oletuksia tai tulemia ja miksi se on hylännyt ne.

A104. Joissakin rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista suorittaa yksi tai useampia kappaleessa 45K mainituista toimenpiteistä.

Otanta (viittaus: kappale 46)

A105. Otantaan kuuluu seuraavaa:

(a) Määritetään riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi asianmukaisen alhaiselle tasolle. Koska varmennustoimeksiantoriskin hyväksyttävä taso on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa alempi kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, niin tämä voi koskea myös yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa hyväksyttävän otantariskin tasoa. Näin ollen, kun kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa käytetään otantaa yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa, otoskoko saattaa olla suurempi kuin jos otantaa käytettäisiin vastaavissa olosuhteissa rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa.

(b) Valitaan yksiköt otokseen siten, että perusjoukon jokaisella otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi, ja jokaiseen valittuun yksikköön kohdistetaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset toimenpiteet. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja toimenpiteitä tai sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, kyseistä yksikköä käsitellään kontrollien testauksessa poikkeamana kontrollista, joka on määrätty suoritettavaksi, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa virheellisyytenä.

(c) Selvitetään tunnistettujen poikkeamien tai virheellisyyksien luonne ja syyt sekä arvioidaan niiden mahdollinen vaikutus toimenpiteen tarkoitukseen ja toimeksiannon muihin osa-alueisiin.

(d) Arvioidaan:

(i) otokseen perustuvat tulokset ja, jos kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastus, projisoidaan otoksessa havaitut virheellisyydet perusjoukkoon; ja

(ii) onko otannan käyttäminen antanut asianmukaisen perustan tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille.

Väärinkäytökset, säädökset ja määräykset (viittaus: kappale 47)

A106. Toimeksiannon aikana tunnistettuun väärinkäytökseen tai epäiltyyn väärinkäytökseen vastatessaan toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista esimerkiksi:

- keskustella asiasta yhteisön kanssa.
- pyytää yhteisöä konsultoimaan asianmukaista pätevää kolmatta osapuolta, kuten yhteisön käyttämää lakimiestä tai sääntelytahoa.
- harkita seikan vaikutuksia suhteessa toimeksiannon muihin osa-alueisiin, mukaan lukien toimeksiannon suorittajan tekemän riskienarviointi ja yhteisön antamien kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuus.
- hankkia juridista neuvontaa erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikoida kolmansien osapuolten (esimerkiksi sääntelytahon) kanssa.
- pidättäytyä antamasta varmennusraporttia.
- luopua toimeksiannosta.

A107. Kappaleessa A106 mainitut toimenpiteet voivat olla asianmukaisia vastattaessa säädöksen ja määräyksen noudattamatta jättämisiin, jotka on tunnistettu toimeksiannon aikana. Kyseistä seikkaa voi myös olla asianmukaista kuvata varmennusraporttiin sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa tämän standardin kappaleen 77 mukaisesti, paitsi jos:

(a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että noudattamatta jättämisellä on olennainen vaikutus kasvihuonekaasuraporttiin, eikä tämä käy riittävästi ilmi kasvihuonekaasuraportista; tai

(b) yhteisö estää toimeksiannon suorittajaa hankkimasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta tämä pystyisi arvioimaan, onko tapahtunut tai todennäköisesti tapahtunut kasvihuonekaasuraportin kannalta mahdollisesti olennainen säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen, jolloin sovelletaan ISAE 3000:n (uudistettu) kappaletta 66.

Kasvihuonekaasuraportin kokoamisprosessiin kohdistuvat toimenpiteet (viittaus: kappaleet 48R–48K)

A108. Kuten kappaleessa A71 todetaan, päästöjä koskevan raportoinnin kehittyessä voidaan odottaa myös päästöjen määrittämisen ja raportoinnin kannalta relevanttien tietojärjestelmien kehittyneisyyden, dokumentaation ja määrämuotoisuuden tason parantuvan. Kokoamisprosessi voi olla kehittymättömissä tietojärjestelmissä varsin epämuodollinen. Kehittyneemmissä järjestelmissä kokoamisprosessi voi olla järjestelmällisempi ja määrämuotoisesti dokumentoitu. Se, minkä luonteisia ja myös kuinka laajoja toimenpiteitä toimeksiannon suorittaja kohdistaa oikaisuihin ja millä tavalla toimeksiannon suorittaja täsmäyttää kasvihuonekaasuraportin sen pohjana olevaan aineistoon, riippuu yhteisön määrittämis- ja raportointiprosessien luonteesta ja monimutkaisuudesta sekä niihin liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä.

Lisätoimenpiteet (viittaus: kappaleet 49R–49K)

A109. Varmennustoimeksianto on iteratiivinen prosessi, ja toimeksiannon suorittajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi siitä informaatiosta, jonka perusteella on päätetty suunnitelluista toimenpiteistä. Sitä mukaa kuin toimeksiannon suorittaja suorittaa suunniteltuja toimenpiteitä, hän saattaa hankitun evidenssin johdosta suorittaa lisätoimenpiteitä. Tällaisiin toimenpiteisiin voi kuulua, että yhteisöä pyydetään tutkimaan toimeksiannon suorittajan tunnistama seikka tai seikat ja tarvittaessa tekemään oikaisuja kasvihuonekaasuraporttiin.

Sen ratkaiseminen, tarvitaanko rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa lisätoimenpiteitä
(viittaus: kappaleet 49R, 49R(b))

A110. Toimeksiannon suorittajan tietoon saattaa tulla seikka tai seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että kasvihuonekaasuraportti saattaa olla olennaisesti virheellinen. Toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi toimipaikoilla vieraillessaan tunnistaa mahdollisen päästölähteen, joka ei näyttäisi sisältyvän kasvihuonekaasuraporttiin. Tällöin toimeksiannon suorittaja tekee lisätiedusteluja siitä, onko mahdollinen lähde sisällytetty kasvihuonekaasuraporttiin. Kappaleen 49R mukaisesti suoritettavien lisätoimenpiteiden laajuus perustuu ammatilliseen harkintaan. Mitä suurempi on olennaisen virheellisyyden todennäköisyys, sitä vakuuttavampaa evidenssiä toimeksiannon suorittaja hankkii.

A111. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa seikka tai seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että kasvihuonekaasuraportti saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan täytyy suunnitella ja suorittaa lisätoimenpiteitä kappaleen 49R vaatimalla tavalla. Jos toimeksiannon suorittajan ei näin toimittuaan kuitenkaan ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen joko tekemään johtopäätöksen, ettei kasvihuonekaasuraportti todennäköisesti ole kyseisestä seikasta tai kyseisistä seikoista johtuen olennaisesti virheellinen tai todetakseen, että kasvihuonekaasuraportti todella on kyseisen seikan tai kyseisten seikkojen johdosta olennaisesti virheellinen, on kysymys tarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta.

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen (viittaus: kappale 50)

A112. Toimeksiannon suorittaja voi määrittää luvun, jota pienemmät virheellisyydet olisivat selvästi vähäpätöisiä, eikä niitä olisi tarpeellista koota, koska toimeksiannon suorittajan odotuksen mukaan tällaisilla määrillä ei yhteenlaskettuinakaan selvästi olisi olennaista vaikutusta kasvihuonekaasuraporttiin. ”Selvästi vähäpätöinen” ei tarkoita samaa kuin ”ei olennainen”. Selvästi vähäpätöiset seikat ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa kuin tämän standardin mukaisesti määritetty olennaisuus, ja ne ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltuina tai millä tahansa kokoon, luonteeseen tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei asia ole selvästi vähäpätöinen.

Toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttäminen

Toiselle toimeksiantojen suorittajalle tapahtuva kommunikointi (viittaus: kappale 57(a))

A113. Relevantteihin seikkoihin, joista toimeksiantotiimi voi kommunikoida toiselle toimeksiantojen suorittajalle ja jotka koskevat suoritettavaa työtä, toisen toimeksiantojen suorittajan tekemän työn käyttämistä ja toisen toimeksiantojen suorittajan ja toimeksiantotiimin välisen kommunikaation muotoa, voivat kuulua:

- pyyntö, että toinen toimeksiantojen suorittaja vahvistaa toimivansa yhteistyössä toimeksiantotiimin kanssa tietäen, minkälaisessa yhteydessä toimeksiantotiimi tulee käyttämään toisen toimeksiantojen suorittajan työtä.
- toisen toimeksiantojen suorittajan tekemässä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, joka saattaa olla alempi kuin kasvihuonekaasuraporttia koskeva tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (sekä, jos tämä on sovellettavissa, tietyille päästötyypeille tai esitettäville tiedoille määritetty olennaisuustaso tai -tasot) sekä kynnysarvo, jonka ylittävien virheellisyyksien ei voida katsoa olevan selvästi vähäpätöisiä kasvihuonekaasuraportin kannalta.
- tunnistetut kasvihuonekaasuraportin olennaisen virheellisyyden riskit, jotka ovat relevantteja toisen toimeksiantojen suorittajan työn kannalta, sekä pyyntö, että toinen toimeksiantojen suorittaja kommunikoi oikea-aikaisesti mahdollisista muista toimeksiannon aikana tunnistettavista riskeistä, jotka voivat olla olennaisia kasvihuonekaasuraportin kannalta, sekä toimenpiteistään tällaisiin riskeihin vastaamiseksi.

Muilta toimeksiantojen suorittajilta tuleva kommunikaatio (viittaus: kappale 57(a))

A114. Relevantteihin seikkoihin, joista toimeksiantotiimi voi pyytää toista toimeksiantojen suorittajaa kommunikoimaan, kuuluvat:

- se, onko toinen toimeksiantojen suorittaja noudattanut toimeksiannon kannalta relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuus ja ammatillinen pätevyys.
- se, onko toinen toimeksiantojen suorittaja noudattanut toimeksiantotiimin vaatimuksia.
- tieto säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämisistä, joiden seurauksena kasvihuonekaasuraportti voisi olla olennaisesti virheellinen.
- luettelo toisen toimeksiantojen suorittajan toimeksiannon aikana toteamista korjaamattomista virheellisyyksistä, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä.
- viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta relevanttia informaatiota tuotettaessa.
- kuvaus toisen toimeksiantojen suorittajan toimeksiannon aikana toteamista merkittävistä puutteellisuuksista sisäisessä valvonnassa.
- muut merkittävät seikat, joista toinen toimeksiantojen suorittaja on kommunikoinut tai odottaa kommunikoivansa yhteisölle, mukaan lukien väärinkäytös tai epäilty väärinkäytös.
- muut seikat, jotka saattavat olla relevantteja kasvihuonekaasuraportin kannalta tai joihin toinen toimeksiantojen suorittaja haluaa kiinnittää toimeksiantotiimin huomiota, mukaan lukien todetut poikkeamat kirjallisissa vahvistusilmoituksissa, jotka toinen toimeksiantojen suorittaja on pyytänyt yhteisöltä.
- toisen toimeksiantojen suorittajan kokonaishavainnot, johtopäätös tai lausunto.

Evidenssi (viittaus: kappale 57(b))

A115. Toisen toimeksiantojen suorittajan työtä koskevaa evidenssiä hankittaessa relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla:

- toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa käydyt keskustelut tämän työn kannalta relevanteista liiketoiminnoista, jotka ovat merkittäviä kasvihuonekaasuraportin kannalta.
- toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa käydyt keskustelut relevantin informaation alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle.
- toisen toimeksiantojen suorittajan sellaisen dokumentaation läpikäynti, joka koskee olennaisen virheellisyyden riskejä, näihin riskeihin vastaavia toimenpiteitä sekä johtopäätöksiä. Tällainen dokumentaatio voi olla muodoltaan muistio, joka sisältää toisen toimeksiantojen suorittajan johtopäätöksen tunnistetuista riskeistä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 58)

A116. Kappaleessa 58 vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää myös muita kirjallisia vahvistusilmoituksia. Henkilö(t), jo(i)lta toimeksiannon suorittaja pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia, kuuluvat tavallisesti ylempään johtoon tai hallintoelimiin. Koska kuitenkin johtamis- ja hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuurillisten ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia, tässä standardissa ei ole mahdollista yksilöidä kaikkia toimeksiantoja varten henkilöä tai henkilöitä, jo(i)lta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia. Yhteisö voi esimerkiksi olla laitos, joka ei ole itsenäinen juridinen yksikkö. Tällaisissa tapauksissa saatetaan tarvita ammatillista harkintaa niiden johtoon tai hallintoelimiin kuuluvien henkilöiden nimeämisessä, joilta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Myöhemmät tapahtumat (viittaus: kappale 61)

A117. Myöhempiin tapahtumiin voi kuulua esimerkiksi, että virasto julkaisee uudistettuja päästökertoimia, relevanttiin lainsäädäntöön tai määräyksiin tulee muutoksia, saadaan aiempaa parempaa tieteellistä tietoa, yhteisössä tapahtuu rakennemuutoksia, aiempaa tarkempia määrittämismenetelmiä tulee saataville tai havaitaan merkittävä virhe.

Vertailutiedot (viittaus: kappaleet 62–63, 76(c))

A118. Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien vertailutietojen esittämistä, raportoimista ja varmentamista koskevat vaatimukset voivat perustua säädöksiin tai määräyksiin taikka toimeksiannon ehtoihin. Keskeinen ero tilinpäätöksen ja kasvihuonekaasuraportin välillä on, että kasvihuonekaasuraportissa esitettävät luvut koskevat jonkin rajatun ajanjakson päästöjä eivätkä perustu ajan kuluessa kertyneisiin määriin. Tästä seuraa, että esitettävillä vertailutiedoilla ei ole vaikutusta tarkasteltavana olevan vuoden lukuihin, paitsi jos päästöjä on kirjattu väärälle kaudelle, jolloin määrittäminen aloitetaan väärästä kohdasta kautta.

A119. Silloin kun kasvihuonekaasuraportissa viitataan päästöjen prosenttimääräisiin vähennyksiin tai esitetään vastaava vertailu eri kausien välillä, toimeksiannon suorittajan on tärkeää harkita vertailujen asianmukaisuutta. Ne voivat olla epäasianmukaisia seuraavista syistä johtuen:

(a) toiminnassa on tapahtunut merkittäviä muutoksia kaudesta toiseen;

(b) muuntokertoimet ovat muuttuneet merkittävästi; tai

(c) mitattavat lähteet tai mittausmenetelmät ovat epäyhdenmukaisia.

A120. Kun tarkasteltavana olevan kauden päästöinformaation yhteydessä esitetään vertailutietoja mutta toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata vertailutietoja miltään osin tai ei kata niitä kokonaan, on tärkeää, että tällaisen informaation asema yksilöidään selkeästi sekä kasvihuonekaasuraportissa että varmennusraportissa.

Oikaisut (viittaus: kappale 62(a))

A121. Aiemmalla kaudella raportoituja kasvihuonekaasujen määriä voidaan joutua oikaisemaan säädöksen tai määräyksen tai sovellettavien kriteerien mukaisesti esimerkiksi sen vuoksi, että saadaan aiempaa parempaa tieteellistä tietoa, yhteisössä tapahtuu merkittäviä rakennemuutoksia, saataville tulee aiempaa tarkempia määrittämismenetelmiä tai löydetään merkittävä virhe.

Vertailutietoja koskevien toimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappale 63(a))

A122. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, johon kuuluu vertailutietojen varmentaminen, että esitetyissä vertailutiedoissa saattaa olla olennainen virheellisyys, suoritettavien toimenpiteiden on täytettävä kappaleen 49R mukaiset vaatimukset. Jos kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, suoritettavien toimenpiteiden on oltava riittäviä, jotta pystytään muodostamaan vertailutietoja koskeva kanta.

A123. Jos toimeksiantoon ei kuulu vertailutietojen varmentamista, kappaleen 63(a) mukaisen, olosuhteisiin nähden asianmukaisten toimenpiteiden suorittamista koskevan vaatimuksen tarkoituksena on täyttää toimeksiannon suorittajan eettinen velvollisuus, ettei hän saa tietoisesti tulla yhdistetyksi olennaisesti virheelliseen tai harhaanjohtavaan informaatioon.

Muu informaatio (viittaus: kappale 64)

A124. Kasvihuonekaasuraportti saatetaan julkaista yhdessä sellaisen muun informaation kanssa, jota toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata; se voi esimerkiksi olla osa yhteisön vuosikertomusta tai vastuullisuusraporttia, tai se voidaan esittää yhdessä muun nimenomaan ilmastonmuutosta koskevan informaation kanssa, josta seuraavat ovat esimerkkejä:

- strateginen analyysi, mukaan lukien maininta ilmastonmuutoksen vaikutuksesta yhteisön strategisiin tavoitteisiin.
- selostus ja laadullinen arviointi senhetkisistä ja ennakoiduista ilmastonmuutokseen liittyvistä merkittävistä riskeistä ja mahdollisuuksista.
- tiedot yhteisön toimenpiteistä sekä sen pitkän ja lyhyen aikavälin suunnitelmista ilmastonmuutokseen liittyviin riskeihin, mahdollisuuksiin ja vaikutuksiin vastaamiseksi.
- tiedot tulevaisuuden näkymistä, mukaan lukien ilmastonmuutokseen liittyvät kehityssuunnat ja tekijät, jotka todennäköisesti vaikuttavat yhteisön strategiaan, tai aikaväli, jolla strategia suunnitellaan toteutettavan.
- kuvaus ohjaus- ja hallintoprosesseista sekä yhteisön resursseista, jotka on osoitettu ilmastonmuutokseen liittyvien seikkojen tunnistamiseen, hallintaan ja valvontaan.

A125. Joissakin tapauksissa yhteisö saattaa julkaista päästöinformaatiota, joka on laskettu kasvihuonekaasuraportin laatimisessa käytetystä perusteesta poikkeavalla perusteella: muu informaatio voi olla laadittu esimerkiksi ”like for like” -perusteella, jolloin päästöt lasketaan uudelleen, jotta ei otettaisi huomioon kertaluonteisten tapahtumien, kuten uuden tehtaan käynnistämisen tai laitoksen sulkemisen vaikutuksia. Toimeksiannon suorittaja voi pyytää tällaisen informaation poistamista, jos sitä tuotettaessa käytetyt menetelmät eivät olisi kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa käytettyjen kriteerien mukaan sallittuja. Toimeksiannon suorittaja voi myös pyytää sellaisen sanallisen informaation poistamista, joka on ristiriidassa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvien määrällisten tietojen kanssa tai jota ei pystytä todentamaan (esimerkiksi spekulatiiviset ennakoinnit tai tulevia toimenpiteitä koskevat väitteet).

A126. Muita toimenpiteitä, jotka voivat olla asianmukaisia, kun muu informaatio voisi heikentää kasvihuonekaasuraportin ja varmennusraportin luotettavuutta, ovat esimerkiksi, että:

- pyydetään yhteisöä konsultoimaan pätevää kolmatta osapuolta kuten yhteisön käyttämää lakimiestä tai sääntelytahoa.
- hankitaan juridista neuvontaa erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikoidaan kolmansien osapuolten, esimerkiksi sääntelytahon, kanssa.
- pidättäydytään antamasta varmennusraporttia.
- luovutaan toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
- kuvataan asia varmennusraportissa.

Dokumentointi

Suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin dokumentoiminen (viittaus: kappaleet 15, 65–66)

A127. ISAE 3000:ssa (uudistettu) vaaditaan, että toimeksiannon suorittajan on oikea-aikaisesti laadittava toimeksiantoa koskeva dokumentaatio, joka sisältää tietoa varmennusraportin perustaksi.[22] Seuraavat ovat esimerkkejä seikoista, jotka voi olla asianmukaista sisällyttää toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon:

- Väärinkäytökset: väärinkäytöksiin liittyvät olennaisen virheellisyyden riskit ja toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus; sekä väärinkäytöksiä koskeva yhteisölle, sääntelytahoille ja muille tahoille osoitettu kommunikaatio.

[22] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 79

- Säädös tai määräys: tunnistetut tai epäillyt säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämiset sekä tulokset yhteisön ja sen ulkopuolisten muiden osapuolten kanssa käydyistä keskusteluista.
- Suunnittelu: toimeksiannon kokonaisstrategia, toimeksiantoa koskeva suunnitelma sekä niihin toimeksiannon aikana mahdollisesti tehdyt merkittävät muutokset ja syyt näihin muutoksiin.
- Olennaisuus: seuraavat määrät ja niitä määritettäessä huomioon otetut tekijät: kasvihuonekaasuraportille määritetty olennaisuus ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille päästötyypeille tai esitettäville tiedoille määritetty olennaisuustaso tai -tasot, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus sekä olennaisuuteen toimeksiannon edetessä mahdollisesti tehdyt muutokset.
- Olennaisen virheellisyyden riskit: kappaleessa 29 vaadittava keskustelu sekä tehdyt merkittävät päätökset, keskeiset osat käsityksestä, joka on muodostettu kustakin yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvästä, kappaleessa 23 mainitusta näkökohdasta, sekä niistä olennaisen virheellisyyden riskeistä, joiden osalta toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan tarvittiin lisää toimenpiteitä.
- Muut toimenpiteet: suoritettujen muiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, näiden toimenpiteiden yhteys olennaisen virheellisyyden riskeihin sekä toimenpiteiden tulokset.
- Virheellisyyksien arvioiminen: määrä, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä, toimeksiannon aikana kootut virheellisyydet ja se, onko ne korjattu, sekä toimeksiannon suorittajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia, ja peruste tähän johtopäätökseen.

Varmennusraportin antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat (viittaus: kappale 68)

A128. Esimerkkejä poikkeuksellisista olosuhteista ovat tosiseikat, jotka tulevat toimeksiannon suorittajan tietoon varmennusraportin antamispäivän jälkeen mutta jotka olivat olemassa tuona päivänä ja olisivat mahdollisesti aiheuttaneet kasvihuonekaasuraportin muuttamisen tai varmennusraporttiin sisältyvän johtopäätöksen mukauttamisen, jos ne olisivat olleet tiedossa kyseisenä päivänä, esimerkkinä merkittävän korjaamattoman virheen löytyminen. Toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon tästä johtuen tehtävät muutokset käydään läpi toimeksiantotiimin jäsenten tekemän työn läpikäynnin luonteen, ajoituksen ja laajuuden osalta noudatettavien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti ISQM 1:ssä[23] edellytetyllä tavalla, ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö ottaa lopullisen vastuun muutoksista.

Lopullisen toimeksiantokansion kokoaminen (viittaus: kappale 69)

A129. ISQM 1:n (tai muiden vähintään samantasoisten ammatillisten vaatimusten tai säädökseen tai määräykseen sisältyvien vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen on asetettava laatutavoite, joka koskee sitä, että toimeksiantoa koskeva dokumentaatio kootaan oikea-aikaisesti toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen.[24] Asianmukainen aikaraja lopullisen toimeksiantokansion kokoamisen loppuun saattamiselle on yleensä enintään 60 päivää varmennusraportin antamisen jälkeen.[25]

Varmennusjohtopäätöksen tekeminen

Sovellettavia kriteerejä koskeva kuvaus (viittaus: kappaleet 73(d), 75(h)(iii))

A130. Kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa edellytetään, että yhteisö sisällyttää raportin selittäviin liitetietoihin riittävän kuvauksen sovellettavista kriteereistä. Tämän kuvauksen avulla aiotuille käyttäjille annetaan tietoa viitekehyksestä, johon kasvihuonekaasuraportti perustuu, ja se on erityisen tärkeä, kun eri kriteerien välillä on merkittäviä eroja siinä, kuinka tietyt seikat käsitellään kasvihuonekaasuraportissa, esimerkiksi: mitkä päästövähennykset sisällytetään raporttiin vai sisällytetäänkö

---

23 ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappale 31(b)

24 ISQM 1, kappale 31(f)

25 ISQM 1, kappale A83

niitä lainkaan; kuinka ne on määritetty ja mitä ne edustavat; sekä peruste, jonka mukaan valitaan raporttiin sisällytettävät scope 3 -päästöt, ja kuinka nämä päästöt on määritetty.

A131. Maininta siitä, että kasvihuonekaasuraportti on laadittu tiettyjen kriteerien mukaisesti, on asianmukainen vain, jos kasvihuonekaasuraportti täyttää kaikki kyseisten kriteerien mukaiset vaatimukset, jotka ovat voimassa kasvihuonekaasuraportin kattamalla ajanjaksolla.

A132. Sovellettavia kriteerejä koskeva kuvaus, johon sisältyy epätarkasti ilmaistuja varaumia tai rajoituksia (esimerkiksi ”kasvihuonekaasuraportti vastaa XYZ:n vaatimuksia suurelta osin”), ei ole riittävä, sillä se saattaa johtaa kasvihuonekaasuraportin käyttäjiä harhaan.

Varmennusraportin sisältö

Esimerkkejä varmennusraporteista (viittaus: kappale 75)

A133. Liitteessä 2 esitetään esimerkkejä kasvihuonekaasuraportteja koskevista varmennusraporteista, jotka sisältävät kappaleessa 75 mainitut osat.

Informaatio, jota toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata (viittaus: kappale 75(d))

A134. Jotta vältettäisiin väärinkäsitykset ja perusteeton luottaminen informaatioon, joka ei ole varmennuksen kohteena silloin, kun kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy sellaista informaatiota, kuten vertailutietoja, jota toimeksiannon suorittajan johtopäätös ei kata, kyseinen informaatio yleensä yksilöidään kasvihuonekaasuraportissa ja toimeksiannonsuorittajan varmennusraportissa.

Päästövähennykset (viittaus: kappale 75(g))

A135. Kun kasvihuonekaasuraporttiin sisältyy päästövähennyksiä, varmennusraporttiin sisällytettävän lausunnon sanamuoto voi vaihdella merkittävästi olosuhteista riippuen.

A136. Kompensaatioita ja muita päästövähennyksiä koskevan relevantin ja luotettavan informaation saatavuus vaihtelee huomattavasti, ja näin ollen myös toimeksiannon suorittajan saatavilla oleva yhteisöjen raportoimia päästövähennyksiä tukeva evidenssi vaihtelee.

A137. Koska päästövähennykset vaihtelevat luonteeltaan ja toimenpiteet, joita toimeksiannon suorittaja voi kohdistaa päästövähennyksiin, ovat määrältään ja luonteeltaan rajoitettuja, tämä standardi edellyttää, että varmennusraportissa yksilöidään ne päästövähennykset, jotka toimeksiannon suorittajan johtopäätös kattaa, jos näitä on, ja mainitaan toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista niiden suhteen.

A138. Maininta, joka koskee toimeksiannon suorittajan velvollisuuksia päästövähennysten suhteen, voidaan esittää seuraavia sanamuotoja käyttäen, kun päästövähennykset koostuvat kompensaatioista: ”Kasvihuonekaasuraportti sisältää ABC:n CO2-e:n vuosipäästöistä tehdyn yyy tonnin suuruisen vähennyksen, joka liittyy kompensaatioihin. Olemme suorittaneet toimenpiteitä sen toteamiseksi, onko nämä kompensaatiot hankittu vuoden aikana ja esitetäänkö kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvässä niitä koskevassa kuvauksessa kohtuullinen yhteenveto relevanteista sopimuksista ja niihin liittyvästä dokumentaatiosta. Emme kuitenkaan ole kohdistaneet mitään toimenpiteitä ulkopuolisiin tahoihin, joilta kyseiset kompensaatiot on saatu, emmekä esitä johtopäätöstä siitä, ovatko kompensaatiot johtaneet tai tulevatko ne johtamaan CO2-e-päästöjen yyy tonnin suuruiseen vähentymiseen.”

Varmennusraportin käyttö (viittaus: kappale 75(h)(ii))

A139. Sen lisäksi, että varmennusraportissa yksilöidään sen vastaanottaja, toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää siihen maininnan, jossa täsmennetään tarkoitus, jota varten raportti on laadittu, sekä aiotut käyttäjät, joille se on tarkoitettu. Esimerkiksi silloin kun kasvihuonekaasuraportti toimitetaan julkisesti rekisteröitäväksi, voi olla asianmukaista sisällyttää kasvihuonekaasuraportin selittäviin liitetietoihin ja varmennusraporttiin maininta siitä, että varmennusraportti on tarkoitettu käyttäjille, joilla on kohtuullinen tietämys kasvihuonekaasuihin liittyvistä asioista ja jotka ovat perehtyneet kasvihuonekaasuraportin sisältämään informaatioon kohtuullisen huolellisesti ja ymmärtävät, että kasvihuonekaasuraportti on laadittu ja varmennettu asianmukaisia olennaisuustasoja käyttäen.

A140. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää varmennusraporttiin kohdan, jossa erityisesti rajoitetaan raportin luovuttamista muille kuin aiotuille käyttäjille, sen käyttämistä muiden toimesta tai sen käyttämistä muihin tarkoituksiin.

Yhteenveto toimeksiannon suorittajan toimenpiteistä (viittaus: kappale 75(k)(ii)

A141. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa varmennusraportti yleensä noudattaa standardoitua sanamuotoa, ja siinä kuvataan suoritettuja toimenpiteitä vain lyhyesti. Tämä johtuu siitä, että kuvattiinpa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettuja yksittäisiä toimenpiteitä kuinka yksityiskohtaisesti tahansa, se ei auttaisi käyttäjiä ymmärtämään, että aina, kun annetaan vakiomuotoinen raportti, on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista antaa lausunto.

A142. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden ymmärtäminen on aiotuille käyttäjille olennaista, jotta nämä ymmärtävät rajoitetun varmuuden antavassa raportissa ilmaistun johtopäätöksen. Sen vuoksi toimeksiannon suorittajan toimenpiteitä koskeva kuvaus on yleensä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa laajempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Voi myös olla asianmukaista esittää kuvaus suorittamatta jätetyistä toimenpiteistä, jotka yleensä suoritettaisiin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Kaikkien tällaisten toimenpiteiden kattava yksilöiminen ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista, koska toimeksiannon suorittajalta vaadittava käsitys ja olennaisen virheellisyyden riskien arviointi ovat vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

Huomioon otettavia tekijöitä tätä ratkaisua tehtäessä ja yksityiskohtaisuuden tasosta päätettäessä ovat:

- yhteisön erityiset olosuhteet (esimerkiksi sen toiminnan erilainen luonne verrattuna kyseisellä sektorilla tyypilliseen toimintaan).
- toimeksiannon erityiset olosuhteet, jotka vaikuttavat suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen.
- aiottujen käyttäjien odotukset varmennusraportissa annettavien tietojen yksityiskohtaisuuden tasosta markkinoilla vallitsevan käytännön tai sovellettavan säädöksen tai määräyksen perusteella.

A143. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettuja toimenpiteitä kuvattaessa on tärkeää, että niistä kirjoitetaan objektiivisesti mutta niitä ei esitetä niin tiiviisti, että ne olisivat epäselviä, eikä niistä kirjoiteta liioitellen eikä kaunistellen eikä tavalla, joka antaisi ymmärtää, että olisi hankittu kohtuullinen varmuus. On myös tärkeää, ettei toimenpiteitä koskevasta kuvauksesta saa sitä vaikutelmaa, että olisi suoritettu toimeksianto erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, ja useimmiten kuvauksessa ei esitetä koko työsuunnitelmaa yksityiskohtaisesti.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus (viittaus: kappale 75(m))

A144. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan, mikä kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa varmennusraportissa ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että toimeksiannon suorittaja tai tilintarkastusyhteisö, sen mukaan kuin on asianmukaista, on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet (viittaus: kappale 76)

A145. Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden tai muita seikkoja koskevien kappaleiden yleinen käyttäminen vähentää toimeksiannon suorittajan tällaisia seikkoja koskevan kommunikoinnin tehokkuutta.

A146. Tiettyä seikkaa painottava kappale voi olla asianmukainen esimerkiksi, kun on käytetty erilaisia kriteerejä kuin aiemmilla kausilla tai kriteerejä on uudistettu, päivitetty tai tulkittu eri tavalla kuin aiemmilla kausilla ja tällä on perustavanlaatuinen vaikutus raportoituihin päästöihin, tai kun järjestelmä on ollut toimimattomana osan raportoitavasta kaudesta ja kyseisen ajanjakson päästöt on arvioitu ekstrapoloimalla, ja tämä on mainittu kasvihuonekaasuraportissa.

A147. Muuta seikkaa koskeva kappale voi olla asianmukainen esimerkiksi, kun toimeksiannon laajuus on muuttunut merkittävästi edelliseen kauteen verrattuna, eikä tätä ole mainittu kasvihuonekaasuraportissa.

A148. Tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen sisältyy selkeä viittaus seikasta, jota halutaan painottaa, ja maininta siitä, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat tiedot ovat kasvihuonekaasuraportissa. Siinä myös mainitaan, ettei toimeksiannon suorittajan johtopäätöstä ole mukautettu painotettavan seikan osalta. (Katso myös kappale A125.)

A149. Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällöstä käy selvästi ilmi, ettei tällaista muuta seikkaa edellytetä esitettävän kasvihuonekaasuraportissa. Kappaleessa 77 muuta seikkaa koskevan kappaleen käyttö rajataan seikkoihin, jotka ovat relevantteja sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät saavat toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista, ja joista toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi viestittää varmennusraportissa. (Katso myös kappale A124.)

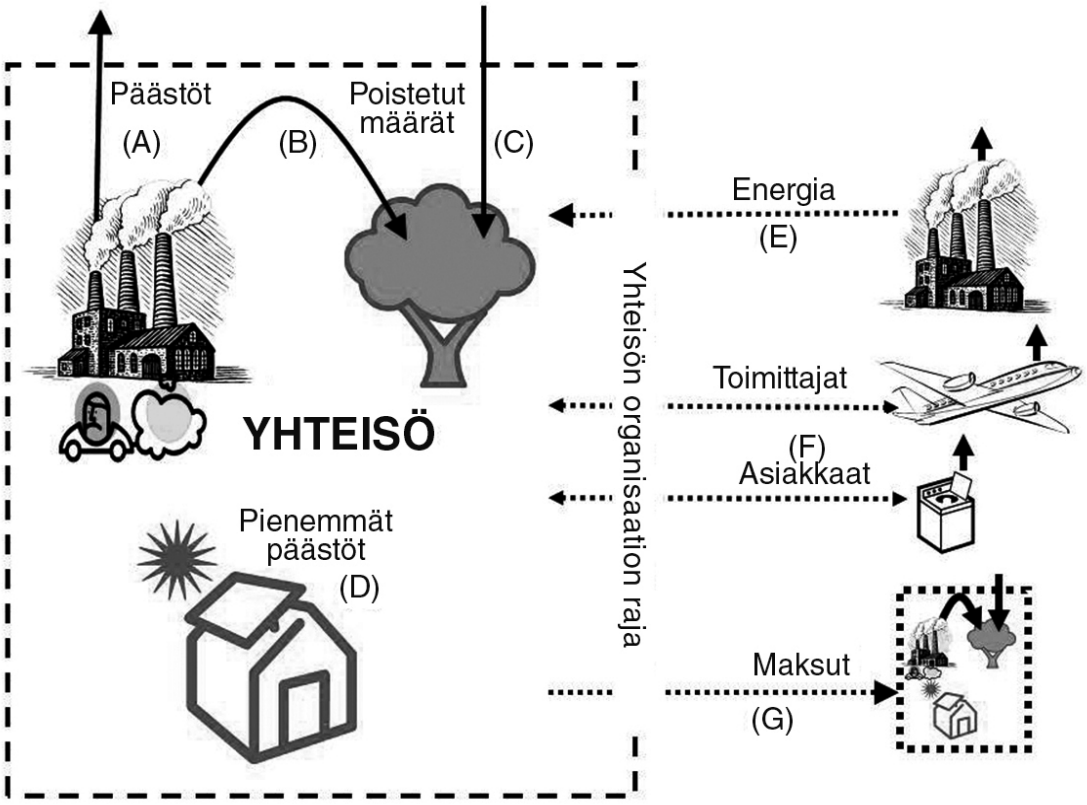
A150. Se, että varmennusraporttiin sisällytettäisiin toimeksiannon suorittajan suosituksia sellaisista seikoista kuin yhteisön tietojärjestelmään tehtävistä parannuksista, voi antaa sellaisen käsityksen, ettei kyseisiä seikkoja ole käsitelty asiamukaisesti kasvihuonekaasuraporttia laadittaessa. Tällaisista suosituksista voidaan kommunikoida esimerkiksi johdolle tarkoitetussa raportissa tai keskusteltaessa hallintoelinten kanssa. Relevantteja huomioon otettavia seikkoja päätettäessä, sisällytetäänkö varmennusraporttiin suosituksia, ovat esimerkiksi se, ovatko suositukset luonteeltaan sellaisia, että ne ovat relevantteja aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta ja onko ne esitetty asianmukaisia sanamuotoja käyttäen, niin ettei niiden virheellisesti käsitetä olevan varaumia kasvihuonekaasuraporttia koskevaan toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen.

A151. Muuta seikkaa koskeva kappale ei sisällä tietoa, jota säädös, määräys tai muut ammatilliset standardit, esimerkiksi tiedon salassapitoa koskevat eettiset säännöt, estävät toimeksiannon suorittajaa antamasta. Muuta seikkaa koskeva kappale ei myöskään sisällä tietoa, joka johdon edellytetään antavan.

Liite 1

(viittaus: kappaleet A8–A14)

Päästöt, poistetut määrät ja päästövähennykset



A = Suorat tai scope 1 -päästöt (ks. kappale A8).

B = Poistetut määrät (päästöt, jotka syntyvät yhteisön rajojen sisäpuolella mutta jotka otetaan talteen ja varastoidaan rajan sisäpuolelle sen sijaan, että ne päästettäisiin ilmakehään. Ne käsitellään yleensä bruttoperusteisesti, toisin sanoen scope 1 -päästönä ja poistettuna määränä) (ks. kappale A14).

C = Poistetut määrät (kasvihuonekaasut, jotka yhteisö on poistanut ilmakehästä) (ks. kappale A14).

D = Toimenpiteet, joihin yhteisö ryhtyy päästöjensä vähentämiseksi. Tällaisten toimenpiteiden avulla saatettaisiin vähentää scope 1 -päästöjä (esimerkiksi käyttämällä polttoainetehokkuudeltaan parempia ajoneuvoja), scope 2 -päästöjä (esimerkiksi asentamalla aurinkopaneeleja ostettavan sähkön määrän pienentämiseksi) tai scope 3 -päästöjä (esimerkiksi vähentämällä liikematkustamista tai myymällä tuotteita, joiden käyttäminen vaatii vähemmän energiaa). Yhteisö voi käsitellä tällaisia toimenpiteitä kasvihuonekaasuraportin selittävissä liitetiedoissa, mutta ne vaikuttavat yhteisön kasvihuonekaasuraportissa esitettävään päästöjen määrään vain siltä osin kuin raportoitavat päästöt ovat pienempiä kuin ne muutoin olisivat tai ne muodostavat sovellettavien kriteerien mukaisen päästövähennyksen (ks. kappale A11).

E = Scope 2 -päästöt (ks. kappale A9).

F = Scope 3 -päästöt (ks. kappale A10).

G = Päästövähennykset, mukaan lukien ostetut kompensaatiot (ks. kappaleet A11–A13).

Liite 2

(viittaus: kappale A133)

Esimerkkejä kasvihuonekaasuraportteja koskevista varmennusraporteista

Esimerkki 1:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly scope 3 -päästöjä.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly päästövähennyksiä.**
- **Kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly vertailutietoja.**

Seuraava raporttiesimerkki on pelkästään ohjaava, eikä sitä ole tarkoitettu kaiken kattavaksi eikä sovellettavaksi kaikkiin tilanteisiin.

ABC:N KASVIHUONEKAASURAPORTTIA KOSKEVA KOHTUULLISEN VARMUUDEN ANTAVA RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN VARMENNUSRAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Kasvihuonekaasuraporttia koskeva varmennusraportti (*tätä otsikkoa ei tarvita, jos tämä on raportin ainoa osio***)**

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee oheista ABC:n kasvihuonekaasuraporttia 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta. Kasvihuonekaasuraportti käsittää selvityksen päästöistä ja sivuilla xx–yy esitettävät selittävät liitetiedot. [Toimeksiannon on suorittanut erilaisia pätevyyksiä omaava tiimi, johon kuuluu varmennustehtävissä toimivia tilintarkastusammattilaisia sekä insinöörejä ja ympäristötieteen asiantuntijoita].[1]

ABC:n vastuu kasvihuonekaasuraportista

ABC vastaa kasvihuonekaasuraportin laatimisesta [*sovellettavien kriteerien*[2]] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla. Tähän vastuuseen kuuluu, että suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään sisäistä valvontaa, joka on relevanttia sellaisen kasvihuonekaasuraportin laatimisen kannalta, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

[Kuten kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 todetaan][3], kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta, koska päästökertoimien ja eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen tarvittavien lukuarvojen määrittämisessä käytettävä tieteellinen tieto on epätäydellistä.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunhallintamme

Olemme noudattaneet IESBAn *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen.

---

1 Virke tulee poistaa, jos se ei sovellu toimeksiantoon (esimerkiksi jos toimeksiannossa raportoidaan vain scope 2 -päästöistä eikä ole käytetty muita erityisasiantuntijoita).

2 [*Sovellettavat kriteerit*] ovat saatavina maksuttomasti osoitteessa www.######.org.

3 Tämä kohta poistetaan, jos kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 ei käsitellä luontaista epävarmuutta.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1[4], jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Meidän velvollisuutemme

Meidän velvollisuutenamme on esittää hankkimamme evidenssin perusteella lausunto kasvihuonekaasuraportista. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimeksiannon hankkiaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko kasvihuonekaasuraportissa olennaista virheellisyyttä.

ISAE 3410:n mukaiseen varmennustoimeksiantoon kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi kasvihuonekaasujen määrittämisestä ja niitä koskevasta, kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvästä informaatiosta. Valittavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat toimeksiannon suorittajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen. Näitä riskejä arvioidessamme olemme tarkastelleet sisäistä valvontaa, joka on ABC:ssä relevanttia kasvihuonekaasuraportin laatimisen kannalta. Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu myös:

- sen arvioiminen, soveltuvatko ABC:n käyttämät [sovellettavat kriteerit] kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla sovellettuina kasvihuonekaasuraportin laatimisen perustaksi;
- käytettyjen määrittämismenetelmien ja raportointiperiaatteiden sekä ABC:n tekemien arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen; ja
- kasvihuonekaasuraportin yleisen esittämistavan arvioiminen.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausunto

Lausuntonamme esitämme, että kasvihuonekaasuraportti 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla.

Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti
(sovellettavissa vain joissakin toimeksiannoissa)

[Varmennusraportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Varmennusraportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

[4] ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Esimerkki 2:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly scope 3 -päästöjä.**
- **Yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly päästövähennyksiä.**
- **Kasvihuonekaasuraporttiin ei sisälly vertailutietoja.**

Seuraava raporttiesimerkki on pelkästään ohjaava, eikä sitä ole tarkoitettu kaiken kattavaksi eikä sovellettavaksi kaikkiin tilanteisiin.

ABC:N KASVIHUONEKAASURAPORTTIA KOSKEVA RAJOITETUN VARMUUDEN ANTAVA RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN VARMENNUSRAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Kasvihuonekaasuraporttia koskeva varmennusraportti (*tätä otsikkoa ei tarvita, jos tämä on raportin ainoa osa***)**

Olemme suorittaneet rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee oheista ABC:n kasvihuonekaasuraporttia 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta. Kasvihuonekaasuraportti käsittää päästöinventaarin [ja sivuilla xx–yy esitettävät selittävät liitetiedot]. [Toimeksiannon on suorittanut erilaisia pätevyyksiä omaava tiimi, johon kuuluu varmennustehtävissä toimivia tilintarkastusammattilaisia sekä insinöörejä ja ympäristötieteilijöitä].[5]

ABC:n vastuu kasvihuonekaasuraportista

ABC vastaa kasvihuonekaasuraportin laatimisesta [*sovellettavien kriteerien*[6]] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla. Tähän vastuuseen kuuluu, että suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään sisäistä valvontaa, joka on relevanttia sellaisen kasvihuonekaasuraportin laatimisen kannalta, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

[Kuten kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 todetaan][7], kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta, koska päästökertoimien ja eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen tarvittavien lukuarvojen määrittämisessä käytettävä tieteellinen tieto on epätäydellistä.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunhallintamme

Olemme noudattaneet IESBAn *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1[8], jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

---

5 Virke tulee poistaa, jos se ei sovellu toimeksiantoon (esimerkiksi jos toimeksiannossa raportoidaan vain scope 2 -päästöistä eikä ole käytetty muita erityisasiantuntijoita).

6 [*Sovellettavat kriteerit*] ovat saatavina maksuttomasti osoitteessa www.######.org.

7 Tämä kohta poistetaan, jos kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 ei käsitellä luontaista epävarmuutta.

8 ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Meidän velvollisuutemme

Meidän velvollisuutenamme on esittää suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella kasvihuonekaasuraportista rajoitetun varmuuden antava johtopäätös. Olemme suorittaneet rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot* mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme toimeksiannon hankkiaksemme rajoitetun varmuuden siitä, onko kasvihuonekaasuraportissa olennaista virheellisyyttä.

ISAE 3410:n mukaiseen rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu sen arvioiminen, soveltuvatko ABC:n käyttämät [*sovellettavat kriteerit*] kasvihuonekaasuraportin laatimisen perustaksi, väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen ja niihin vastaaminen olosuhteiden edellyttämällä tavalla sekä kasvihuonekaasuraportin yleisen esittämistavan arvioiminen. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on huomattavasti suppeampi kuin kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, mikä koskee sekä riskienarviointitoimenpiteitä – sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostaminen mukaan lukien – että arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettavia toimenpiteitä.

Suorittamamme toimenpiteet perustuvat ammatilliseen harkintaan, ja niihin on kuulunut tiedusteluja, suoritettujen toimenpiteiden havainnointia, asiakirjojen tarkastamista, analyyttisia toimenpiteitä, määrittämismenetelmien ja raportointiperiaatteiden asianmukaisuuden arviointia sekä täsmäyttämistä pohjana oleviin tietoaineistoihin.

[Toimeksiannon suorittaja voi lisätä suoritettujen toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta kuvaavan yhteenvedon, joka hänen harkintansa mukaan antaa lisäinformaatiota, joka voi olla relevanttia sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät muodostavat toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perusteella.[9] *Seuraava osio on tarkoitettu ohjaavaksi, eivätkä esimerkkitoimenpiteet muodosta kaiken kattavaa luetteloa toimenpiteiden tyypistä tai luonteesta, joka voi olla tärkeä, jotta käyttäjät ymmärtäisivät tehdyn työn]*.[10]

Toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen olemme edellä luetellut toimenpiteet suorittamalla

- muodostaneet tiedustelujen avulla käsityksen ABC:n valvontaympäristöstä sekä päästöjen määrittämisen ja raportoimisen kannalta relevanteista tietojärjestelmistä, mutta emme ole arvioineet yksittäisten kontrollitoimintojen rakennetta, hankkineet evidenssiä niiden toteuttamisesta emmekä testanneet niiden toiminnan tehokkuutta.
- arvioineet, ovatko menetelmät, joita ABC on käyttänyt arvioita muodostaessaan, asianmukaisia ja onko niitä sovellettu johdonmukaisesti. Toimenpiteisiimme ei kuitenkaan ole kuulunut arvioiden perustana olevan tiedon tarkastamista, emmekä ole muodostaneet omia arvioitamme, joita vastaan olisimme arvioineet ABC:n tekemiä arvioita.
- vierailleet [kolmella] toimipaikalla sen arvioimiseksi, onko kaikki kyseisiä toimipaikkoja koskevat päästölähteet otettu huomioon, sekä kyseisillä toimipaikoilla käytettävien tiedonkeruumenetelmien, lähdetiedon ja relevanttien oletusten arvioimiseksi. Tarkastettavia toimipaikkoja valittaessa on otettu huomioon niiden päästöt suhteessa kokonaispäästöihin, päästölähteet ja aiemmilla kausilla valitut toimipaikat. Toimenpiteisiin [sisältyi / ei sisältynyt] laitoskohtaisen tiedon keräämiseen ja yhdistelyyn käytettävien tietojärjestelmien tarkastamista [ja/eikä] kyseisten toimipaikkojen kontrollien testausta.][11]

Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuus on tästä johtuen huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. Näin ollen emme esitä kohtuullisen varmuuden antavaa lausuntoa siitä, onko ABC:n kasvihuonekaasuraportti kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti, sovellettuina kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 kuvatulla tavalla.

---

9 *Toimenpiteistä esitetään yhteenveto, mutta niitä ei yhdistetä niin pitkälle, että niistä tulisi epäselviä, eikä niitä kuvata liioitellulla tai kaunistellulla tavalla tai tavalla, joka viittaa siihen, että olisi hankittu kohtuullinen varmuus. On myös tärkeää, ettei toimenpiteitä koskevasta kuvauksesta saa sitä vaikutelmaa, että olisi suoritettu toimeksianto erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, ja useinkaan ei esitetä koko työsuunnitelmaa yksityiskohtaisesti.*

10 Tämä selittävä kappale poistetaan lopullisesta raportista.

11 Tämä osa poistetaan, jos toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, ettei toimeksiannon olosuhteissa ole tarpeen antaa laajempia tietoja suoritetuista toimenpiteistä.

Rajoitetun varmuuden antava johtopäätös

Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei ABC:n kasvihuonekaasuraporttia 31.12.20X1 päättyneeltä vuodelta olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti soveltaen niitä kasvihuonekaasuraportin liitetiedossa 1 selostetulla tavalla.

Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti
(sovellettavissa vain joissakin toimeksiannoissa)

[Varmennusraportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Varmennusraportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOSTANDARDI ISAE 3420

VARMENNUSTOIMEKSIANNOT ESITTEESEEN SISÄLTYVÄN TALOUDELLISEN PRO FORMA -INFORMAATION KOKOAMISESTA RAPORTOIMISEKSI

(Sovelletaan 31.3.2013 tai sen jälkeen päivättäviin varmennusraportteihin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–8
Voimaantulo	9
Tavoitteet	10
Määritelmät	11
Vaatimukset	
ISAE 3000 (uudistettu)	12
Toimeksiannon hyväksyminen	13
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	14–27
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	28
Lausunnon laatiminen	29–30
Lausunnon muoto	31–34
Varmennusraportin laatiminen	35
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoitus	A2–A3
Taloudellisen pro forma -informaation kokoaminen	A4–A5
Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon luonne	A6
Määritelmät	A7–A9
Toimeksiannon hyväksyminen	A10–A12
Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen	A13–A44
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A45
Lausunnon laatiminen	A46–A50
Varmennusraportin laatiminen	A51–A57
Liite: Esimerkki vakiomuotoisen lausunnon sisältävästä toimeksiannon suorittajan raportista	

Kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi* tulee lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) käsitellään kohtuullisen varmuuden antavia tiedon varmentamistoimeksiantoja, jotka toimeksiannon suorittaja [engl. practitioner][1] suorittaa raportoidakseen esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta, jonka on tehnyt vastuussa oleva osapuoli[2]. Tätä standardia sovelletaan, kun:

   - tällaista raportointia edellytetään arvopaperimarkkinalain tai arvopaperipörssin määräysten (”relevantti säädös tai määräys”) nojalla siinä maassa tai sillä muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa esite on määrä julkaista; tai
   - tällainen raportointi on yleisesti hyväksytty käytäntö kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella. (Viittaus: kappale A1)

Toimeksiannon suorittajan velvollisuuksien luonne

2. Tämän standardin mukaisesti suoritettavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajalla ei ole mitään velvollisuutta koota taloudellista pro forma -informaatiota yhteisön puolesta, vaan tällainen velvollisuus kuuluu vastuussa olevalle osapuolelle. Toimeksiannon suorittajan ainoana velvollisuutena on raportoida siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti.

3. Tässä standardissa ei käsitellä sellaisia varmennustoimeksiantoihin kuulumattomia toimeksiantoja, joissa toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon yhteisön mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen kokoamisesta.

Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoitus

4. Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksena on yksinomaan havainnollistaa jonkin merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana. Tämä tapahtuu tekemällä oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon pro forma -oikaisuja. Taloudellinen pro forma -informaatio ei kuvaa yhteisön tosiasiallista taloudellista asemaa, taloudellista tulosta tai rahavirtoja. (Viittaus: kappaleet A2–A3)

Taloudellisen pro forma -informaation kokoaminen

5. Taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen kuuluu, että vastuussa oleva osapuoli kerää, luokittelee, yhdistää ja esittää taloudellista informaatiota, joka havainnollistaa merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut valittuna ajankohtana. Tähän prosessiin kuuluu seuraavia vaiheita:

   - yksilöidään taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käytettävän oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja otetaan oikaisematon taloudellinen informaatio tästä lähteestä; (viittaus: kappaleet A4–A5)
   - tehdään oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon pro forma -oikaisut sitä tarkoitusta varten, jonka vuoksi taloudellinen pro forma -informaatio esitetään; ja
   - esitetään tuloksena syntyvä taloudellinen pro forma -informaatio ja siihen liittyvät liitetiedot.

Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon luonne

6. Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi kuuluu, että toimeksiannon suorittaja suorittaa tässä standardissa mainitut toimenpiteet arvioidakseen, antavatko sovellettavat

---

[1] ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus,* kappale 12(r) [Englanninkielisen termin ”practitioner” suomenkielisenä vastineena on vuodesta 2015 alkaen käytetty ”toimeksiannon suorittaja”.]

[2] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(v)

kriteerit, joita vastuussa oleva osapuoli on käyttänyt taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa, kohtuullisen perustan liiketoimesta tai tapahtumasta välittömästi johtuvien merkittävien vaikutusten esittämiselle, ja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä: (viittaus: kappale A6)

- toteutuvatko kyseiset kriteerit pro forma -oikaisuissa asianmukaisesti; ja
- onko tuloksena syntyvä pro forma -sarake (ks. kappale 11(c)) sellainen, että nämä oikaisut on tehty oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon asianmukaisella tavalla.

Siihen kuuluu myös taloudellisen pro forma -informaation yleisen esittämistavan arvioiminen. Toimeksiantoon ei kuitenkaan kuulu, että toimeksiannon suorittaja päivittäisi tai antaisi uusia raportteja tai lausuntoja taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käytettävästä mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta tai suorittaisi taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käytettävän taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta.

Suhde ISAE 3000:een (uudistettu), muihin ammatillisiin ohjeisiin ja muihin vaatimuksiin

7. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava ISAE 3000:ta (uudistettu) ja tätä standardia suorittaessaan varmennustoimeksiantoa, jossa hän raportoi esitteeseen sisältyvän pro forma -informaation kokoamisesta. Tämä standardi täydentää ISAE 3000:ta (uudistettu) mutta ei korvaa sitä, ja tässä käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISAE 3000:ta (uudistettu) tulee soveltaa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi.

8. ISAE 3000:n (uudistettu) noudattaminen edellyttää muun muassa, että noudatetaan IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyviä varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia taikka muita ammatillisia vaatimuksia tai säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia.[3] Se edellyttää myös, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö toimii tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQM 1:tä[4] tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1.

Voimaantulo

9. Tätä standardia sovelletaan 31.3.2013 tai sen jälkeen päivättäviin varmennusraportteihin.

Tavoitteet

10. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena on:

    (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja

    (b) raportoida havaintojensa mukaisesti.

Määritelmät

11. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Sovellettavat kriteerit – Kriteerit, joita vastuussa oleva osapuoli käyttää taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa. Kriteerit voivat olla toimivaltaisten tai tunnustettujen standardeja antavien organisaatioiden antamia taikka säädöksellä tai määräyksellä annettuja. Silloin kun yleisiä kriteerejä ei ole olemassa, vastuussa oleva osapuoli kehittää ne. (Viittaus: kappaleet A7–A9)

    (b) Pro forma -oikaisut – Kun kyseessä on oikaisematon taloudellinen informaatio, näihin kuuluvat:

---

[3] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(a), 20 ja 34

[4] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 3(b) ja 31(a). Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

(i) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tehtävät oikaisut, jotka havainnollistavat merkittävän tapahtuman tai liiketoimen (”tapahtuma” tai ”liiketoimi”) vaikutusta, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana; ja

(ii) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tarvittavat oikaisut, jotta taloudellinen pro forma -informaatio tulisi kootuksi perusteella, joka on yhdenmukainen raportoivan yhteisön (yhteisö) noudattaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Pro forma -oikaisuihin luetaan hankitun tai hankittavan liiketoiminnan (hankinnan kohde) tai luovutetun tai luovutettavan liiketoiminnan (luovutuksen kohde) relevantti taloudellinen informaatio siltä osin kuin tällaista informaatiota käytetään taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen (”hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio”).

(c) Taloudellinen pro forma -informaatio – Taloudellinen informaatio, joka esitetään yhdessä oikaisujen kanssa tarkoituksena havainnollistaa jonkin tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana. Tässä standardissa oletetaan, että taloudellinen pro forma -informaatio esitetään sarakemuodossa ja siihen sisältyy (a) oikaisematon taloudellinen informaatio; (b) pro forma -oikaisut; ja (c) tuloksena syntyvä pro forma -sarake. (Viittaus: kappale A2)

(d) Esite – Yhteisön arvopapereihin liittyvä, säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten nojalla julkaistava asiakirja, jonka perusteella kolmannen osapuolen sijoituspäätös on tarkoitettu tehtäväksi.

(e) Julkistettu taloudellinen informaatio – Yhteisön taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio, joka on yleisesti saatavilla.

(f) Oikaisematon taloudellinen informaatio – Yhteisön taloudellinen informaatio, johon vastuussa oleva osapuoli tekee pro forma -oikaisuja. (Viittaus: kappaleet A4–A5)

Vaatimukset

ISAE 3000 (uudistettu)

12. Toimeksiannon suorittaja ei saa todeta noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut sekä tämän standardin että ISAE 3000:n (uudistettu) vaatimuksia.

Toimeksiannon hyväksyminen

13. Ennen kuin toimeksiannon suorittaja hyväksyy toimeksiannon siitä raportoimiseksi, onko esitteeseen sisältyvä taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, hänen on:

(a) todettava, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys; (viittaus: kappale A10)

(b) todettava toimeksiannon olosuhteiden alustavan tuntemuksen ja vastuussa olevan osapuolen kanssa käymiensä keskustelujen perusteella, että kriteerit, joita toimeksiannon suorittajan odottaa sovellettavan, soveltuvat käytettäviksi ja että on epätodennäköistä, että taloudellinen pro forma -informaatio olisi sille aiotussa tarkoituksessa harhaanjohtavaa;

(c) arvioitava relevantissa säädöksessä tai määräyksessä mahdollisesti määrättyä lausunnon sanamuotoa sen toteamiseksi, että hän todennäköisesti pystyy esittämään näin määrätyn lausunnon tässä standardissa määritettyjen toimenpiteiden suorittamisen perusteella; (viittaus: kappaleet A54–A56)

(d) silloin kun oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähde on tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti ja siitä on esitetty mukautettu tilintarkastuslausunto tai mukautettu yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös tai raportti sisältää tiettyä seikkaa painottavan

kappaleen, harkittava, salliiko relevantti säädös tai määräys mukautetun tilintarkastuslausunnon, mukautetun yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöksen tai tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisältävän raportin käyttämisen tai viittaamisen siihen toimeksiannon suorittajan raportissa tällaisten lähteiden osalta;

(e) jos yhteisön mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, harkittava, onko toimeksiannon suorittajan mahdollista muodostaa riittävä käsitys yhteisöstä sekä sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä toimeksiannon suorittamiseksi; (viittaus: kappale A31)

(f) jos tapahtumaan tai liiketoimeen sisältyy liiketoiminnan hankinta ja hankinnan kohteen mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, harkittava, onko toimeksiannon suorittajan mahdollista muodostaa riittävä käsitys hankinnan kohteesta sekä sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä toimeksiannon suorittamiseksi; ja

(g) hankittava vastuussa olevalta osapuolelta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää: (viittaus: kappaleet A11–A12)

(i) vastaavansa siitä, että sovellettavat kriteerit esitetään ja kuvataan aiotuille käyttäjille, jos kriteerit eivät ole yleisesti saatavilla;

(ii) vastaavansa taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta sovellettavien kriteereiden mukaisesti; ja

(iii) olevansa velvollinen antamaan toimeksiannon suorittajalle:

a. pääsyn kaikkeen tietoon (mukaan lukien, silloin kun se on toimeksiannon tarkoituksia varten tarpeellista, hankinnan kohdetta koskeva tieto, kun on kyse liiketoimintojen yhdistämisestä), esimerkiksi asiakirjoihin, dokumentaatioon ja muuhun aineistoon, joka on relevanttia arvioitaessa, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti;

b. muut tiedot, joita toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää vastuussa olevalta osapuolelta toimeksiantoa varten;

c. mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden ja yhteisön neuvonantajien kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä sen arvioimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti; ja

d. kun se on toimeksiannon tarkoituksia varten tarpeellista, mahdollisuuden kommunikoida hankinnan kohteessa (tai kohteissa) toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa, kun on kyse liiketoimintojen yhdistämisestä.

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Sovellettavien kriteerien soveltuvuuden ratkaiseminen

14. Toimeksiannon suorittajan on ISAE 3000:ssa (uudistettu)[5] vaadittavalla tavalla ratkaistava, soveltuvatko sovellettavat kriteerit käytettäviksi, ja erityisesti hänen on todettava, että niihin sisältyy vähintään vaatimus siitä, että:

(a) oikaisematon taloudellinen informaatio otetaan asianmukaisesta lähteestä; (viittaus: kappaleet A4–A5, A27)

(b) pro forma -oikaisut:

(i) johtuvat välittömästi kyseisestä tapahtumasta tai liiketoimesta; (viittaus: kappale A13)

(ii) ovat tosiseikoin perusteltavissa; ja (viittaus: kappale A14)

(iii) ovat yhdenmukaisia yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa; ja (viittaus: kappaleet A15–A16)

[5] ISAE 3000 (uudistettu), kappaleet 42(b)(ii) ja A45

(c) esittämistapa ja esitettävät tiedot ovat asianmukaisia, niin että aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää välitettävä tieto. (Viittaus: kappaleet A2–A3, A42)

15. Lisäksi toimeksiannon suorittajan on arvioitava, ovatko sovellettavat kriteerit:

(a) relevantin säädöksen tai määräyksen kanssa yhdenmukaisia eivätkä ne ole sen kanssa ristiriidassa; ja

(b) sellaisia, etteivät ne todennäköisesti johda harhaanjohtavaan taloudelliseen pro forma -informaatioon.

Olennaisuus

16. Toimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan toimeksiannon suorittajan on otettava huomioon olennaisuus arvioitaessa, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A17–A18)

Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, ja toimeksiannon muista olosuhteista

17. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista: (viittaus: kappale A19)

(a) tapahtuma tai liiketoimi, jota koskien taloudellinen pro forma -informaatio kootaan;

(b) kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation; (viittaus: kappaleet A20–A21)

(c) yhteisön ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen luonne, mukaan lukien: (viittaus: kappaleet A22–A23)

(i) niiden toiminta;

(ii) niiden varat ja velat; ja

(iii) millaisia ne ovat rakenteeltaan ja kuinka ne on rahoitettu;

(d) relevantit toimialaan sekä säädöksiin ja määräyksiin liittyvät ja muut ulkoiset tekijät, jotka koskevat yhteisöä ja mahdollista hankinnan tai luovutuksen kohdetta; ja (viittaus: kappaleet A24–A26)

(e) sovellettava tilinpäätösnormisto sekä yhteisön ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöt, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

18. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko vastuussa oleva osapuoli ottanut oikaisemattoman taloudellisen informaation asianmukaisesta lähteestä. (Viittaus: kappaleet A27–A28)

19. Jos oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia, toimeksiannon suorittajan on suoritettava toimenpiteitä varmistuakseen siitä, että lähde on asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A29–A31)

20. Toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko vastuussa oleva osapuoli ottanut oikaisemattoman taloudellisen informaation sen lähteestä asianmukaisella tavalla.

Pro forma -oikaisujen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

21. Arvioidessaan, ovatko pro forma -oikaisut asianmukaisia, toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, onko vastuussa oleva osapuoli tunnistanut ne pro forma -oikaisut, jotka tarvitaan tapahtuman tai liiketoimen vaikutusten havainnollistamiseksi tätä tarkoitusta varten valittuna ajankohtana tai ajanjaksona. (Viittaus: kappale A32)

22. Ratkaistessaan, ovatko pro forma -oikaisut sovellettavien kriteerien mukaisia, toimeksiannon suorittajan on ratkaistava:

(a) johtuvatko ne välittömästi kyseisestä tapahtumasta tai liiketoimesta; (viittaus: kappale A13)

(b) ovatko ne tosiseikoin perusteltavissa. Jos pro forma -oikaisuihin kuuluu hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellista informaatiota eikä tällaisen taloudellisen informaation lähteestä ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia, toimeksiannon suorittajan on suoritettava toimenpiteitä varmistuakseen siitä, että taloudellinen informaatio on tosiseikoin perusteltavissa; ja (viittaus: kappaleet A14, A33–A38)

(c) ovatko ne yhdenmukaisia yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Mukautettu tilintarkastuslausunto tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös taikka tiettyä seikkaa painottava kappale koskien oikaisemattoman taloudellisen informaation lähdettä tai hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähdettä

23. Joko oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä tai hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähteestä on saatettu esittää mukautettu tilintarkastuslausunto tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös taikka tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisältävä raportti. Jos relevantti säädös tai määräys ei tällaisissa olosuhteissa estä tällaisen lähteen käyttämistä, toimeksiannon suorittajan on arvioitava:

(a) mahdollinen vaikutus siihen, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti; (viittaus: kappale A39)

(b) mihin asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin tulee ryhtyä; ja (viittaus: kappale A40)

(c) onko tällä vaikutusta siihen, pystyykö toimeksiannon suorittaja raportoimaan toimeksiannon ehtojen mukaisesti, mukaan lukien mahdollinen vaikutus toimeksiannon suorittajan raporttiin.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde tai pro forma -oikaisut eivät ole asianmukaisia

24. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa suorittamiensa toimenpiteiden perusteella, että vastuussa oleva osapuoli on:

(a) ottanut oikaisemattoman taloudellisen informaation epäasianmukaisesta lähteestä; tai

(b) jättänyt tekemättä pro forma -oikaisun, joka olisi pitänyt tehdä, tehnyt pro forma -oikaisun, joka ei ole sovellettavien kriteerien mukainen, tai muutoin tehnyt pro forma -oikaisun epäasianmukaisesti,

toimeksiannon suorittajan on keskusteltava asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty sopimaan vastuussa olevan osapuolen kanssa, kuinka asia pitäisi ratkaista, toimeksiannon suorittajan on arvioitava, mihin lisätoimenpiteisiin hänen tulee ryhtyä. (Viittaus: kappale A40)

Taloudelliseen pro forma -informaatioon sisältyviä laskutoimituksia koskevan evidenssin hankkiminen

25. Toimeksiannon suorittaja on selvitettävä, ovatko taloudelliseen pro forma -informaatioon sisältyvät laskutoimitukset aritmeettisesti oikein.

Taloudellisen pro forma -informaation esittämistavan arvioiminen

26. Toimeksiannon suorittaja on arvioitava taloudellisen pro forma -informaation esittämistapaa. Tähän on kuuluttava seuraavia seikkoja koskevaa harkintaa:

(a) taloudellisen pro forma -informaation yleinen esittämistapa ja rakenne, mukaan lukien se, onko informaatio nimetty selvästi niin, että se erottuu mennyttä aikaa koskevasta tai muusta taloudellisesta informaatiosta; (viittaus: kappaleet A2–A3)

(b) havainnollistavatko taloudellinen pro forma -informaatio ja siihen liittyvät selittävät liitetiedot tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta tavalla, joka ei ole harhaanjohtava; (viittaus: kappale A41)

(c) onko taloudellisen pro forma -informaation yhteydessä esitetty asianmukaiset tiedot, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää välitettävä tieto; ja (viittaus: kappale A42)

(d) onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut merkittäviä tapahtumia, jotka ovat toteutuneet sen ajankohdan jälkeen, jolle oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, ja joihin voisi olla tarpeellista viitata tai joista voisi olla tarpeellista esittää tietoja taloudellisessa pro forma -informaatiossa. (Viittaus: kappale A43)

27. Toimeksiannon suorittajan on luettava taloudellisen pro forma -informaation sisältävässä esitteessä oleva muu informaatio tunnistaakseen mahdolliset olennaiset ristiriitaisuudet taloudelliseen pro forma -informaatioon tai varmennusraporttiin nähden. Jos hän tunnistaa muuta informaatiota lukiessaan olennaisen ristiriitaisuuden tai hänen tietoonsa tulee muussa informaatiossa oleva olennainen asiavirhe, hänen on keskusteltava asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa. Jos asian korjaaminen on tarpeellista ja vastuussa oleva osapuoli kieltäytyy korjaamasta sitä, toimeksiannon suorittajan on ryhdyttävä asianmukaisiin lisätoimenpiteisiin. (Viittaus: kappale A44)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

28. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä vastuussa olevalta osapuolelta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että:

(a) vastuussa oleva osapuoli on taloudellista pro forma -informaatiota kootessaan tunnistanut kaikki asiaankuuluvat pro forma -oikaisut, jotka tarvitaan havainnollistamaan tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta tätä tarkoitusta varten valittuna ajankohtana tai ajanjaksona; ja (viittaus: kappale A45)

(b) taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Lausunnon laatiminen

29. Toimeksiannon suorittajan on laadittava lausunto siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A46–A48)

30. Tämän lausunnon laatimista varten toimeksiannon suorittajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hän saanut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ettei taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa ole jätetty pois olennaisia tietoja taikka käytetty tai tehty pro forma -oikaisuja epäasianmukaisesti. Tähän johtopäätökseen on kuuluttava sen arvioiminen, onko vastuussa oleva osapuoli esittänyt ja kuvannut sovellettavat kriteerit riittävällä tavalla siltä osin kuin ne eivät ole yleisesti saatavilla. (Viittaus: kappaleet A49–A50)

Lausunnon muoto

Vakiomuotoinen lausunto

31. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakiomuotoinen lausunto, kun hän tekee sen johtopäätöksen, että vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Mukautettu lausunto

32. Monissa maissa tai monilla muilla oikeudenkäyttöalueilla relevantti säädös tai määräys estää sellaisen esitteen julkaisemisen, johon sisältyy mukautettu lausunto siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Silloin kun näin on ja toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että mukautettu lausunto on tästä huolimatta ISAE 3000:n (uudistettu) mukaan asianmukainen, hänen on keskusteltava asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa. Jos vastuussa oleva osapuoli ei suostu tekemään tarvittavia muutoksia, toimeksiannon suorittajan on:

(a) pidättäydyttävä antamasta raporttia;

(b) luovuttava toimeksiannosta; tai

(c) harkittava juridisten neuvojen hankkimista.

33. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla relevantti säädös tai määräys ei ehkä estä sellaisen esitteen julkaisemista, johon sisältyy mukautettu lausunto siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Jos toimeksiannon suorittaja tällaisissa maissa tai tällaisilla muilla oikeuden-

käyttöalueilla toteaa, että mukautettu lausunto on ISAE 3000:n (uudistettu)[6] mukaan asianmukainen, hänen on sovellettava ISAE 3000:een (uudistettu) sisältyviä mukautettuja lausuntoja koskevia vaatimuksia.

Tiettyä seikkaa painottava kappale

34. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja saattaa katsoa tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota seikkaan, joka on esitetty taloudellisessa pro forma -informaatiossa tai siihen liittyvissä selittävissä liitetiedoissa. Näin tapahtuu, kun seikka on toimeksiannon suorittajan mielestä niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät saavat siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että hän on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ettei kyseinen seikka vaikuta siihen, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Tällaisessa kappaleessa on viitattava vain taloudellisessa pro forma -informaatiossa tai siihen liittyvissä selittävissä liitetiedoissa esitettävään seikkaan.

Varmennusraportin laatiminen

35. Toimeksiannon suorittajan raportin on sisällettävä vähintään seuraavat perusosat: (viittaus: kappale A57)

    (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti; (viittaus: kappale A51)

    (b) vastaanottaja(t) toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla (viittaus: kappale A52)

    (c) johdantokappaleet, joissa yksilöidään: (viittaus: kappale A53)

        (i) taloudellinen pro forma -informaatio;

        (ii) oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja se, onko tästä lähteestä julkistettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti;

        (iii) taloudellisen pro forma -informaation kattama ajanjakso tai ajankohta, jota se koskee; ja

        (iv) viittaus sovellettaviin kriteereihin, joiden mukaisesti vastuussa oleva osapuoli on suorittanut taloudellisen pro forma -informaation kokoamisen, sekä kriteerien lähde;

    (d) maininta siitä, että vastuussa oleva osapuoli vastaa taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta sovellettavien kriteerien mukaisesti;

    (e) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, mukaan lukien maininnat siitä, että:

        (i) toimeksiannon suorittajan velvollisuutena on antaa lausunto siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti;

        (ii) toimeksiannon suorittaja ei ole velvollinen päivittämään mitään taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetystä mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamiaan raportteja tai lausuntoja tai antamaan siitä uusia raportteja tai lausuntoja tätä toimeksiantoa varten, eikä toimeksiannon suorittaja ole tässä toimeksiannossa suorittanut taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetyn taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta; ja

        (iii) esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksena on yksinomaan havainnollistaa jonkin merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei anna minkäänlaista varmuutta siitä, että tapahtuman tai liiketoimen todellinen tulema olisi kyseisenä ajankohtana sama kuin on esitetty;

[6] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 74

(f) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE 3420:n *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi* mukaisesti, mikä edellyttää, että toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, onko vastuussa oleva osapuoli koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti;

(g) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQM 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset taikka säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1.

(h) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBA:n eettisten sääntöjen riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset taikka säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyvät vaatimukset.

  (i) maininnat siitä, että

  - kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon siitä raportoimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, kuuluu, että toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä arvioidakseen, antavatko vastuussa olevan osapuolen taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käyttämät sovellettavat kriteerit kohtuullisen perustan liiketoimesta tai tapahtumasta välittömästi johtuvien merkittävien vaikutusten esittämiselle, ja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä,
  - toteutuvatko kyseiset kriteerit pro forma -oikaisuissa asianmukaisesti; ja
  - onko tuloksena syntyvä taloudellinen pro forma -informaatio sellainen, että nämä oikaisut on tehty oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon asianmukaisella tavalla;

  (ii) toimenpiteiden valinta perustuu toimeksiannon suorittajan harkintaan, jossa otetaan huomioon toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisön luonteesta, tapahtumasta tai liiketoimesta, jota koskien taloudellinen pro forma -informaatio on koottu, sekä toimeksiannon muista relevanteista olosuhteista; ja

  (iii) toimeksiantoon kuuluu myös taloudellisen pro forma -informaation yleisen esittämistavan arvioiminen;

(i) ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita toisin, toimeksiannon suorittajan lausunto, jossa käytetään jotakin seuraavista yhtäpitäviksi katsottavista sanamuodoista: (viittaus: kappaleet A54–A56)

  (i) taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koottu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti; tai

  (ii) taloudellinen pro forma -informaatio on asianmukaisesti koottu esitettyjen perusteiden mukaisesti;

(j) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus;

(k) raportin päiväys; ja

(l) maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikka, jossa toimeksiannon suorittaja työskentelee.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. Tässä standardissa ei käsitellä olosuhteita, joissa taloudellinen pro forma -informaatio esitetään osana yhteisön tilinpäätöstä sovellettavan tilinpäätösnormiston nojalla.

Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoitus
(viittaus: kappaleet 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. Taloudelliseen pro forma -informaatioon liitetään selittäviä liitetietoja, joissa usein esitetään kappaleessa A42 mainitut tiedot.

A3. Taloudellinen pro forma -informaatio voidaan esittää esitteessä eri tavoin riippuen tapahtuman tai liiketoimen luonteesta ja siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli haluaa havainnollistaa tällaisen tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon. Yhteisö voi esimerkiksi hankkia useita liiketoimintoja ennen listautumisantia. Vastuussa oleva osapuoli voi tällaisissa olosuhteissa päättää esittää pro forma -nettovarallisuuslaskelman havainnollistaakseen hankintojen vaikutusta yhteisön taloudelliseen asemaan ja keskeisiin tunnuslukuihin, kuten velkojen ja oman pääoman väliseen suhteeseen, ikään kuin hankitut liiketoiminnat olisi yhdistetty yhteisöön aiempana ajankohtana. Vastuussa oleva osapuoli voi myös päättää esittää pro forma -tuloslaskelman havainnollistaakseen, mikä olisi ollut toiminnan tulos kyseisenä päivänä päättyneellä tilikaudella. Tällaisissa tapauksissa taloudellisen pro forma -informaation luonnetta voidaan kuvata sellaisilla otsikoilla kuin ”Pro forma -nettovarallisuuslaskelma 31.12.20X1” ja ”Pro forma -tuloslaskelma 1.1.–31.12.20X1”.

Taloudellisen pro forma -informaation kokoaminen

Oikaisematon taloudellinen informaatio (viittaus: kappaleet 5, 11(f), 14(a))

A4. Useissa tapauksissa oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on julkistettu taloudellinen informaatio, kuten vuosi- tai osavuositilinpäätös.

A5. Riippuen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli päättää havainnollistaa tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta, oikaisematon taloudellinen informaatio voi koostua joko:

- yhdestä tai useammasta yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, kuten taseesta ja laajasta tuloslaskelmasta; tai
- tilinpäätöskokonaisuudesta asianmukaisella tavalla lyhennetystä taloudellisesta informaatiosta, esimerkiksi nettovarallisuuslaskelmasta.

Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon luonne (viittaus: kappale 6)

A6. Sillä, että taloudellisen pro forma -informaation sanotaan olevan ”asianmukaisesti koottu”, tarkoitetaan tässä standardissa, että vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Määritelmät

Sovellettavat kriteerit (viittaus: kappale 11(a))

A7. Silloin kun taloudellisen pro forma -informaation kokoamista varten ei ole olemassa yleisiä kriteerejä, vastuussa olevan osapuolen on pitänyt kehittää kriteerit perustuen esimerkiksi tietyllä toimialalla noudatettavaan käytäntöön taikka yleiset kriteerit kehittäneen maan tai muun oikeudenkäyttöalueen kriteereihin ja antaa tästä tieto.

A8. Taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa sovellettavat kriteerit soveltuvat käytettäviksi kyseisissä olosuhteissa, jos ne täyttävät kappaleessa 14 mainitut vaatimukset.

A9. Selittäviin liitetietoihin voi sisältyä joitakin kriteerejä koskevia tarkempia lisätietoja, joissa kuvataan, kuinka kriteerien avulla havainnollistetaan tietyn tapahtuman tai liiketoimen vaikutuksia. Tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi:

- ajankohta, jolloin tapahtuman tai liiketoimen oletetaan toteutuneen.
- lähestymistapa, jota käyttäen tulot, yleismenot, varat ja velat on kohdistettu relevanteille liiketoiminnoille, kun on kyse luovutuksesta.

Toimeksiannon hyväksyminen

Toimeksiannon suorittamiseksi tarvittava kyvykkyys ja pätevyys (viittaus: kappale 13(a))

A10. IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että toimeksiannon suorittajan on noudatettava ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatetta hankkimalla ja ylläpitämällä pätevän asiantuntijapalvelun tarjoamiseksi tarvittavat ammatilliset tiedot ja taidot, jotka perustuvat ajan tasalla oleviin teknisiin ja ammatillisiin standardeihin ja relevanttiin lainsäädäntöön, sekä toimimalla tunnollisesti ja kyseisten teknisten ja ammatillisten standardien ja lainsäädännön mukaisesti.[7] Tätä IESBAn eettisten sääntöjen vaatimusta sovellettaessa toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaan ammatilliseen pätevyyteen kuuluu myös esimerkiksi seuraavanlaisia seikkoja:

- tietämys ja kokemus yhteisön toimialasta;
- käsitys relevanteista arvopaperisäädöksistä ja -määräyksistä ja niiden kehityksestä;
- käsitys relevantin arvopaperipörssin listautumisvaatimuksista sekä pääomamarkkinatransaktioista, kuten sulautumisista, hankinnoista ja arvopapereiden tarjoamisesta;
- esitteen laatimisprosessin ja arvopapereiden pörssiin listaamisen tuntemus; ja
- tietämys tilinpäätösnormistoista, joita on käytetty laadittaessa oikaisemattoman taloudellisen informaation ja soveltuvissa tapauksissa hankinnan kohteen taloudellinen informaation lähteitä.

Vastuussa olevan osapuolen velvollisuudet (viittaus: kappale 13(g))

A11. Tämän standardin mukainen toimeksianto suoritetaan siitä lähtökohdasta, että vastuussa oleva osapuoli on ilmoittanut hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on kappaleessa 13(g) tarkoitetut velvollisuudet. Tällaiset velvollisuudet on voitu joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla yksilöidä säädöksessä tai määräyksessä. Toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla tällaisia velvollisuuksia ei ole määritelty säädöksessä tai määräyksessä lainkaan tai niitä on määritelty vain rajoitetusti. Varmennustoimeksianto siitä raportoimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, perustuu siihen oletukseen, että:

(a) toimeksiannon suorittajan rooliin ei kuulu vastuun ottamista tällaisen informaation kokoamisesta; ja

(b) toimeksiannon suorittaja voi kohtuudella odottaa saavansa toimeksiantoa varten tarvittavan informaation.

Näin ollen tämä lähtökohta on toimeksiannon suorittamisen kannalta perustavanlaatuinen. Väärinkäsityksen välttämiseksi sovitaan vastuussa olevan osapuolen kanssa osana ISAE 3000:n (uudistettu) edellyttämää toimeksiannon ehdoista sopimista ja niiden dokumentoimista siitä, että tämä ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on tällaiset velvollisuudet.[8]

A12. Jos toimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, toimeksiannon suorittajan tarvitsee vain dokumentoida, että noudatetaan tällaista säädöstä tai määräystä ja että vastuussa oleva osapuoli hyväksyy ja ymmärtää kappaleessa 13(g) tarkoitetut velvollisuutensa.

---

7 IESBAn eettiset säännöt, kappale R113.1

8 ISAE 3000 (uudistettu), kappale 27

Toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen

Sovellettavien kriteerien soveltuvuuden arvioiminen

Tapahtumasta tai liiketoimesta välittömästi johtuvat oikaisut (viittaus: kappaleet 14(b)(i), 22(a))

A13. On välttämätöntä, että pro forma -oikaisut ovat välittömästi tapahtumasta tai liiketoimesta johtuvia, jottei taloudellinen pro forma -informaatio kuvastaisi seikkoja, jotka eivät ole syntyneet pelkästään tapahtuman seurauksena tai jotka eivät ole kiinteä osa liiketointa. Tapahtumasta tai liiketoimesta välittömästi johtuviin oikaisuihin ei lueta oikaisuja, jotka riippuvat toimenpiteistä, joihin on ryhdyttävä liiketoimen toteuttamisen jälkeen, vaikka tällaiset toimenpiteet olisivat keskeisiä liiketoimen toteutumisen kannalta (esim. tarpeettomien tuotantoyksiköiden sulkeminen hankinnan jälkeen).

Tosiseikoin perusteltavissa olevat oikaisut (viittaus: 14(b)(ii), 22(b))

A14. On myös välttämätöntä, että pro forma -oikaisut ovat tosiseikoin perusteltavissa, jotta pro forma -informaatiolle saadaan luotettava pohja. Tosiseikoin perusteltavissa olevat oikaisut pystytään määrittämään objektiivisesti. Pro forma -oikaisuille saadaan tosiseikkoihin perustuvaa tukea esimerkiksi seuraavista lähteistä:

- osto- ja myyntisopimukset.
- tapahtumaan tai liiketoimeen liittyvät rahoitusasiakirjat, kuten lainasopimukset.
- riippumattomat arvonmääritysraportit.
- muut tapahtumaan tai liiketoimeen liittyvät asiakirjat.
- julkistettu tilinpäätös.
- esitteessä esitettävä muu taloudellinen informaatio.
- relevantit oikeustoimet tai sääntelyelinten toimenpiteet esimerkiksi verotuksen alueella.
- työsopimukset.
- yhteisön hallintoelinten toimenpiteet.

Yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja siihen perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa yhdenmukaiset oikaisut (viittaus: kappaleet 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Jotta taloudellinen pro forma -informaatio olisi mielekästä, pro forma -oikaisujen pitää olla yhdenmukaisia yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston ja siihen perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. Esimerkiksi kun kyseessä on liiketoimintojen yhdistäminen, sovellettavien kriteerien mukaisesti tapahtuvaan taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen sisältyy seuraavanlaisten seikkojen harkitsemista:

- onko hankinnan kohteen ja yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden välillä eroavaisuuksia; ja
- ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita hankinnan kohde on soveltanut sellaisiin liiketoimiin, joita yhteisö ei aiemmin ole toteuttanut, samoja kuin ne, joita yhteisö olisi soveltamansa tilinpäätösnormiston perusteella soveltanut tällaisiin liiketoimiin yhteisön erityiset olosuhteet huomioon ottaen.

A16. Joissakin olosuhteissa voi myös olla tarpeellista harkita yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta. Yhteisö voi esimerkiksi ehdottaa laskevansa ensi kertaa liikkeeseen monimutkaisia rahoitusinstrumentteja osana tapahtumaa tai liiketointa. Tällaisessa tapauksessa on tarpeellista harkita,

- onko vastuussa oleva osapuoli valinnut asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet tällaisten rahoitusinstrumenttien käsittelyyn soveltamansa tilinpäätösnormiston perusteella; ja
- onko se soveltanut tällaisia periaatteita asianmukaisesti taloudellista pro forma -informaatiota kootessaan.

Olennaisuus (viittaus: kappale 16)

A17. Kun on kyse siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, olennaisuus ei riipu yksittäisestä määrällisestä suureesta. Sen sijaan olennaisuus riippuu kappaleessa A18 kuvatulla tavalla siitä, kuinka suuri tai minkä luonteinen on informaatiota koottaessa pois jätetty tai epäasianmukaisella tavalla käytetty osatekijä, olipa tämä pois jättäminen tai epäasianmukainen käyttäminen tarkoituksellista tai ei. Näitä suuruuteen ja luonteeseen liittyviä näkökohtia koskeva harkinta riippuu vuorostaan sellaisista seikoista kuin:

- tapahtuman tai liiketoimen tausta;
- tarkoitus, jota varten taloudellista pro forma -informaatiota ollaan kokoamassa; ja
- toimeksiannon olosuhteet.

Ratkaisevana tekijänä voisi olla seikan suuruus tai luonne tai nämä yhdessä.

A18. Riski siitä, ettei taloudellisen pro forma -informaation katsota olevan kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, voi syntyä, kun on evidenssiä esimerkiksi seuraavista:

- Oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu epäasianmukaisesta lähteestä.
- Oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu asianmukaisesta lähteestä epäasianmukaisella tavalla.
- Kun on kyse oikaisuista, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita on sovellettu virheellisesti tai oikaisut eivät ole yhdenmukaisia yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa.
- Sovellettavien kriteerien edellyttämä oikaisu on jätetty tekemättä.
- On tehty oikaisu, joka ei ole sovellettavien kriteerien mukainen.
- Taloudelliseen pro forma -informaatioon sisältyvissä laskutoimituksissa on matemaattinen virhe tai kirjoitusvirhe.
- Esitetyt tiedot ovat riittämättömiä tai paikkansapitämättömiä, tai niitä on jätetty pois.

Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, ja muista toimeksiannon olosuhteista (viittaus: kappale 17)

A19. Toimeksiannon suorittaja voi muodostaa tämän käsityksen suorittamalla yhdistelmän erilaisia toimenpiteitä, kuten:

- osoittamalla tiedusteluja vastuussa olevalle osapuolelle ja yhteisön muulle henkilöstölle, joka on osallistunut taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen.
- osoittamalla tiedusteluja muille asiaankuuluville osapuolille, kuten hallintoelimille tai yhteisön neuvonantajille.
- lukemalla relevanttia tukidokumentaatiota, kuten sopimuksia.
- lukemalla hallintoelinten kokouspöytäkirjoja.

Kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation (viittaus: kappale 17(b))

A20. Toimeksiannon suorittaja voi muodostaa käsityksen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, tarkastelemalla esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- lähde, josta oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu.
- vastuussa olevan osapuolen toimenpiteet, joiden avulla:
  - oikaisematon taloudellinen informaatio otetaan sen lähteestä.
  - tunnistetaan asianmukaiset pro forma -oikaisut, esimerkiksi kuinka vastuussa oleva osapuoli on taloudellista pro forma -informaatiota kootessaan hankkinut hankinnan kohteen taloudellisen informaation.
- vastuussa olevan osapuolen pätevyys taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa.

- millä tavoin ja miten laajasti vastuussa oleva osapuoli on valvonut yhteisön muuta henkilöstöä, joka osallistuu taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen.
- tapa, jolla vastuussa oleva osapuoli tunnistaa taloudellisen pro forma -informaation tueksi esitettävät asianmukaiset liitetiedot.

A21. Kun on kyseessä liiketoimintojen yhdistäminen tai luovutus, taloudellisen pro forma -informaation kokoamista monimutkaistavia alueita voivat olla tulojen, yleismenojen, varojen ja velkojen kohdistaminen relevanteille liiketoiminnoille. Näin ollen on tärkeää, että toimeksiannon suorittajaymmärtää lähestymistavan ja kriteerit, joiden mukaan vastuussa oleva osapuoli on tehnyt tällaiset kohdistukset, ja että nämä seikat esitetään taloudelliseen pro forma -informaatioon liittyvissä selittävissä liitetiedoissa.

Yhteisön ja mahdollisen hankinnan tai luovutuksen kohteen luonne (viittaus: kappale 17(c))

A22. Hankinnan kohde voi olla erillinen yhteisö tai toiseen yhteisöön kuuluva erikseen yksilöitävissä oleva muu toiminto, kuten divisioona, sivuliike tai liiketoiminta-alue. Luovutuksen kohde voi olla erillinen yhteisö, kuten tytäryritys tai yhteisyritys, tai yhteisöön kuuluva erikseen yksilöitävissä oleva muu kuin toiminto, kuten divisioona, sivuliike tai liiketoiminta-alue.

A23. Toimeksiannon suorittajalla voi olla yhteisöstä ja mahdollisesta hankinnan tai luovutuksen kohteesta tarvittava käsitys kokonaan tai osittain, jos hän on suorittanut niiden taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen.

Relevantit toimialaan sekä säädöksiin ja määräyksiin liittyvät tekijät ja muut ulkoiset tekijät (viittaus: kappale 17(d))

A24. Toimialaa koskeviin relevantteihin tekijöihin kuuluvat toimialan olosuhteet, kuten kilpailuympäristö, toimittaja- ja asiakassuhteet sekä tekninen kehitys. Toimeksiannon suorittaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- markkinat ja kilpailu, mukaan lukien kysyntä, kapasiteetti ja hintakilpailu.
- toimialalla tavanomaiset liiketoiminnan käytännöt.
- toiminnan syklisyys tai kausittaisuus.
- yhteisön tuotteisiin liittyvä tuoteteknologia.

A25. Säädöksiin ja määräyksiin liittyviin relevantteihin tekijöihin kuuluu oikeus- ja sääntely-ympäristö. Siihen sisältyy muun muassa sovellettava tilinpäätösnormisto, jonka mukaisesti yhteisö tai soveltuvissa tapauksissa hankinnan kohde tuottaa kausittaisen taloudellisen informaationsa, sekä oikeudellinen ja poliittinen ympäristö. Toimeksiannon suorittaja voi tarkastella esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- toimialakohtaiset kirjanpitokäytännöt.
- säädösten ja määräysten luoma viitekehys säännellyllä toimialalla.
- lainsäädäntö ja määräykset, jotka vaikuttavat merkittävästi yhteisön tai soveltuvissa tapauksissa hankinnan tai luovutuksen kohteen toimintaan, mukaan lukien suorat valvontatoimenpiteet.
- verotus.
- julkisen vallan politiikka, joka sillä hetkellä vaikuttaa yhteisön tai soveltuvissa tapauksissa hankinnan tai luovutuksen kohteen liiketoiminnan harjoittamiseen, kuten rahapolitiikka (mukaan lukien valuuttasäännöstely), veropolitiikka, taloudelliset kannustimet (esimerkiksi julkiset rahoitusohjelmat) sekä tullit tai kaupan rajoitukset.
- ympäristövaatimukset, jotka vaikuttavat yhteisön taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen toimialaan ja liiketoimintaan.

A26. Esimerkkejä muista yhteisöön ja soveltuvissa tapauksissa hankinnan tai luovutuksen kohteeseen vaikuttavista ulkoisista tekijöistä, joita toimeksiannon suorittaja voi ottaa huomioon, ovat yleinen taloudellinen tilanne, korot ja rahoituksen saatavuus sekä inflaatio tai valuutan vaihtoarvon muutokset.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

Harkittavia relevantteja tekijöitä (viittaus: kappaleet 14(a), 18)

A27. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuuteen vaikuttaviin tekijöihin kuuluu se, onko lähteestä olemassa tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti ja:

- onko lähde sallittu tai onko siitä erityisesti määrätty relevantissa säädöksessä tai määräyksessä, onko se sen relevantin arvopaperipörssin sallima, johon esite on tarkoitus toimittaa, tai onko sen käyttäminen lähteenä normaalin markkinatavan tai -käytännön mukaista.
- onko lähde selkeästi yksilöitävissä.
- antaako lähde kohtuullisen lähtökohdan taloudellisen pro forma -informaation kokoamiselle tapahtumaa tai liiketointa koskien, mukaan lukien onko se yhdenmukainen yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa ja onko se asianmukaiselta ajankohdalta tai kattaako se asianmukaisen ajanjakson.

A28. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähdettä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annetun raportin on saattanut antaa toinen toimeksiantojen suorittaja. Tämä tilanne ei vähennä tämän standardin mukaisesti raportoivan toimeksiannon suorittajan tarvetta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä kappaleiden 17(c) ja (e) vaatimusten mukaisesti sekä varmistua oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuudesta.

Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia (viittaus: kappale 19)

A29. Silloin kun oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia, toimeksiannon suorittajan on tarpeellista suorittaa kyseisen lähteen asianmukaisuuteen liittyviä toimenpiteitä. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa näiden toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen, ovat esimerkiksi:

- se, onko toimeksiannon suorittaja aiemmin suorittanut kyseisen yhteisön mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, sekä toimeksiannon suorittajan tällaisessa toimeksiannossa hankkima yhteisön tuntemus.
- se, kuinka kauan aikaa on siitä, kun on suoritettu yhteisön mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus.
- suorittaako toimeksiannon suorittaja säännöllisesti yhteisön taloudellisen informaation yleisluonteisen tarkastuksen sääntelyyn perustuvien tiedonantovaatimusten täyttämiseksi.

A30. Yhteisön tilinpäätös kaudelta, joka välittömästi edeltää kautta, jolta oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, on todennäköisesti tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti, vaikkei itse oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde olisikaan ollut tällaisen tarkastuksen kohteena. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde voi olla esimerkiksi osavuositilinpäätös, jota ei ole tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, kun taas yhteisön tilinpäätös välittömästi edeltävältä tilikaudelta saattaa olla tilintarkastettu. Toimenpiteitä, joita toimeksiannon suorittaja voi tällaisessa tapauksessa suorittaa kappaleessa A29 mainitut tekijät huomioon ottaen ja jotka liittyvät oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen asianmukaisuuteen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- Tiedustellaan vastuussa olevalta osapuolelta:
  - prosessista, jota käyttäen lähde on laadittu, sekä sen kirjanpitoaineiston luotettavuudesta, johon lähde on täsmäytetty.
  - onko kaikki liiketapahtumat kirjattu.
  - onko lähde laadittu yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.

- onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtunut muutoksia viimeisimmän tilintarkastetun tai yleisluonteisesti tarkastetun kauden jälkeen ja jos on, kuinka tällaiset muutokset on käsitelty.
- millaiseksi se arvioi riskin siitä, että lähde saattaa olla olennaisesti virheellinen väärinkäytöksen seurauksena.
- muutosten vaikutuksesta yhteisön liiketoimintaan ja toimintoihin.

- Jos toimeksiannon suorittaja on suorittanut välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosijakson taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, tarkastellaan tällaisessa tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtyjä havaintoja ja harkitaan, voivatko nämä antaa viitteitä oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteen laatimiseen liittyvistä ongelmakohdista.
- Hankitaan tukea tiedoille, jotka vastuussa oleva osapuoli on antanut vastauksena toimeksiannon suorittajan tiedusteluihin, kun vastaukset vaikuttavat olevan ristiriidassa toimeksiannon suorittajan yhteisöstä ja toimeksiannon olosuhteista muodostaman käsityksen kanssa.
- Verrataan lähdettä vastaavaan edellisen tilikauden taloudelliseen informaatioon ja soveltuvissa tapauksissa välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosijakson taloudelliseen informaatioon ja keskustellaan vastuussa olevan osapuolen kanssa merkittävistä muutoksista.

Yhteisön mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti (viittaus: kappale 13(e))

A31. Muutoin kuin siinä tapauksessa, että kyseessä on yhteisö, joka on muodostettu liiketoimen toteuttamista varten ja jolla ei ole koskaan ollut liiketoimintaa, on epätodennäköistä, että relevantti säädös tai määräys sallisi yhteisön julkaista esitteen, jos sen mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota ei ole koskaan tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti.

Pro forma -oikaisujen asianmukaisuutta koskevan evidenssin hankkiminen

Asianmukaisten pro forma -oikaisujen tunnistaminen (viittaus: kappale 21)

A32. Saatuaan käsityksen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, sekä muista toimeksiannon olosuhteista toimeksiannon suorittaja voi hankkia esimerkiksi seuraavanlaisten toimenpiteiden avulla evidenssiä siitä, onko vastuussa oleva osapuoli tunnistanut tarvittavat pro forma -oikaisut asianmukaisesti:

- arvioidaan sen lähestymistavan järkevyyttä, jota vastuussa oleva osapuoli on käyttänyt asianmukaisten pro forma -oikaisujen tunnistamiseen, esimerkiksi sen menetelmän järkevyyttä, jota käyttäen tunnistetaan tulojen, yleismenojen, varojen ja velkojen asianmukaiset kohdistukset relevanteille liiketoiminnoille.
- tiedustellaan hankinnan kohteessa toimivilta relevanteilta osapuolilta tavasta, jolla hankinnan kohteen taloudellinen informaatio on otettu sen lähteestä.
- arvioidaan yksittäisiä relevantteihin sopimuksiin tai muihin asiakirjoihin liittyviä näkökohtia.
- tiedustellaan yhteisön neuvonantajilta tapahtumaan tai liiketoimeen ja sitä koskeviin sopimuksiin liittyvistä yksittäisistä näkökohdista, jotka ovat relevantteja asianmukaisten oikaisujen tunnistamisen kannalta.
- arvioidaan relevantteja analyyseja ja laskelmia, jotka vastuussa oleva osapuoli ja taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen osallistuva yhteisön muu henkilöstö on laatinut.
- hankitaan evidenssiä siitä, onko vastuussa oleva osapuoli valvonut yhteisön muuta henkilöstöä, joka osallistuu taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen.
- suoritetaan analyyttisia toimenpiteitä.

Tosiseikkoihin perustuva tuki pro forma -oikaisuihin mahdollisesti sisältyvälle hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudelliselle informaatiolle (viittaus: kappale 22(b))

Luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio

A33. Kun kyseessä on luovutus, luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio johdetaan samasta lähteestä kuin mistä oikaisematon taloudellinen informaatio on otettu, ja tämä lähde on usein tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti. Oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde toimii sen vuoksi perustana toimeksiannon suorittajan ratkaistessa, saadaanko luovutuksen kohteen taloudelliselle informaatiolle tosiseikkoihin perustuvaa tukea. Harkittaviin seikkoihin kuuluvat tällaisessa tapauksessa esimerkiksi, kuvastuvatko luovutuksen kohteesta johtuvat konsernitasolla kirjatut tuotot ja kulut asianmukaisesti pro forma -oikaisuissa.

A34. Silloin kun oikaisemattoman taloudellisen informaation lähdettä ei ole tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, toimeksiannon suorittaja voi viitata kappaleisiin A29–A30 sisältyvään ohjeistukseen ratkaistessaan, onko luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio tosiseikoin perusteltavissa.

Hankinnan kohteen taloudellinen informaatio

A35. Hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde saattaa olla tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti. Silloin kun toimeksiannon suorittaja on suorittanut hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähteen tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, hankinnan kohteen taloudellinen informaatio on tosiseikoin perusteltavissa, ellei kappaleessa 23 tarkoitetuista olosuhteista muuta johdu.

A36. Hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähteen tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen on saattanut suorittaa toinen toimeksiantojen suorittaja. Tällainen tilanne ei vähennä tämän standardin mukaisesti raportoivan toimeksiannon suorittaja tarvetta muodostaa käsitys hankinnan kohteesta sekä sen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä kappaleiden 17(c) ja (e) vaatimusten mukaisesti sekä varmistua siitä, että hankinnan kohteen taloudellinen informaatio on tosiseikoin perusteltavissa.

A37. Kun hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähdettä ei ole tilintarkastettu eikä tarkastettu yleisluonteisesti, toimeksiannon suorittajan on tarpeellista suorittaa kyseisen lähteen asianmukaisuuteen liittyviä toimenpiteitä. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa näiden toimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- se, onko toimeksiannon suorittaja aiemmin suorittanut hankinnan kohteen mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, sekä toimeksiannon suorittajan tällaisessa toimeksiannossa hankkima tietämys hankinnan kohteesta.
- se, kuinka kauan aikaa on siitä, kun hankinnan kohteen mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio on tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti.
- suorittaako toimeksiannon suorittaja säännöllisesti yhteisön taloudellisen informaation yleisluonteisen tarkastuksen sääntelyyn perustuvien tiedonantovaatimusten täyttämiseksi.

A38. Hankinnan kohteen tilinpäätös tilikaudelta, joka välittömästi edeltää kautta, jolta hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde on laadittu, on todennäköisesti tilintarkastettu tai tarkastettu yleisluonteisesti, vaikkei itse hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde olisikaan ollut tällaisen tarkastuksen kohteena. Tällaisessa tapauksessa toimenpiteisiin, joita toimeksiannon suorittaja voi suorittaa kappaleessa A37 mainitut tekijät huomioon ottaen ja jotka koskevat sitä, onko hankinnan kohteen taloudellinen informaatio tosiseikoin perusteltavissa, kuuluvat esimerkiksi seuraavat:

- Tiedustellaan hankinnan kohteen johdolta:
  - prosessista, jota käyttäen hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde on laadittu, sekä sen kirjanpitoaineiston luotettavuudesta, johon lähde on täsmäytetty.
  - onko kaikki liiketapahtumat kirjattu.

- onko hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde laadittu hankinnan kohteen noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.
- onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtunut muutoksia viimeisimmän tilintarkastetun tai yleisluonteisen tarkastetun kauden jälkeen ja jos on, kuinka tällaiset muutokset on käsitelty.
- minkälaiseksi se arvioi riskin siitä, että hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähde voi olla olennaisesti virheellinen väärinkäytöksen seurauksena.
- muutosten vaikutuksesta hankinnan kohteen liiketoimintaan ja toimintoihin.

- Jos toimeksiannon suorittaja on suorittanut välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosijakson taloudellisen informaation tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, tarkastellaan tällaisessa tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtyjä havaintoja ja harkitaan, voivatko nämä antaa viitteitä hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähteen laatimiseen liittyvistä ongelmakohdista.
- Hankitaan tukea tiedoille, jotka hankinnan kohteen johto on antanut vastauksena toimeksiannon suorittajan tiedusteluihin, kun vastaukset vaikuttavat olevan ristiriidassa toimeksiannon suorittajan hankinnan kohteesta tai toimeksiannon olosuhteista muodostaman käsityksen kanssa.
- Verrataan hankinnan kohteen taloudellisen informaation lähdettä vastaavaan edellisen kauden taloudelliseen informaatioon ja soveltuvissa tapauksissa välittömästi edeltävän tilikauden tai osavuosijakson taloudelliseen informaatioon sekä keskustellaan merkittävistä muutoksista hankinnan kohteen johdon kanssa.

Mukautettu tilintarkastuslausunto, mukautettu yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätös tai tiettyä seikkaa painottava kappale koskien oikaisemattoman taloudellisen informaation lähdettä tai hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähdettä

Mahdollinen vaikutus (viittaus: kappale 23(a))

A39. Kaikki mukautetut tilintarkastuslausunnot, mukautetut yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätökset tai tiettyä seikkaa painottavat kappaleet, jotka koskevat joko oikaisemattoman taloudellisen informaation lähdettä taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellisen informaation lähdettä, eivät välttämättä vaikuta siihen, voidaanko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koota sovellettavien kriteerien mukaisesti. Yhteisön tilinpäätöksestä on saatettu antaa varauman sisältävä tilintarkastuslausunto esimerkiksi sen vuoksi, ettei hallintoelinten palkkioita ole ilmoitettu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Jos on kysymys tällaisesta tapauksesta ja tätä tilinpäätöstä on käytetty oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteenä, tällaisella varaumalla ei ehkä ole mitään vaikutusta siihen, voidaanko pro forma -nettovarallisuuslaskelma ja -tuloslaskelma kaikilta olennaisilta osiltaan koota sovellettavien kriteerien mukaisesti.

Asianmukaiset lisätoimenpiteet (viittaus: kappaleet 23(b), 24)

A40. Asianmukaisia lisätoimenpiteitä, joihin toimeksiannon suorittaja voi ryhtyä, ovat esimerkiksi seuraavat:

- kappaleen 23(b) vaatimukseen liittyen:
  - keskustellaan asiasta vastuussa olevan osapuolen kanssa.
  - silloin kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, toimeksiannon suorittajan raportissa viitataan mukautettuun tilintarkastuslausuntoon, mukautettuun yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätökseen tai tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen, jos asia on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan riittävän relevantti ja tärkeä sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät saavat taloudellisesta pro forma -informaatiosta.
- kappaleen 24 vaatimukseen liittyen mukautetaan toimeksiannon suorittajan lausunto silloin, kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

- pidättäydytään antamasta raporttia tai luovutaan toimeksiannosta silloin, kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
- hankitaan juridisia neuvoja.

Taloudellisen pro forma -informaation esittämistavan arvioiminen

Vältetään sitä, että ollaan tekemisissä harhaanjohtavan informaation kanssa (viittaus: kappale 26(b))

A41. IESBAn eettisten sääntöjen mukaan toimeksiannon suorittaja ei saa olla tietoisesti tekemisissä raporttien, viranomaisilmoitusten, kommunikaation tai muun tiedon kanssa, kun hän uskoo, että kyseinen tieto:[9]

(a) sisältää olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen;

(b) sisältää huolimattomasti tuotettuja väitteitä tai tietoa; tai

(c) ei sisällä jotakin vaadittua tietoa tai vaadittu tieto esitetään epäselvästi, jos tiedon puuttuminen tai epäselvyys olisi harhaanjohtavaa.

Taloudelliseen pro forma -informaatioon liittyvät tiedot (viittaus: kappaleet 14(c), 26(c))

A42. Asianmukaisiin esitettäviin tietoihin voi kuulua sellaisia seikkoja kuin:

- taloudellisen pro forma -informaation luonne ja tarkoitus, mukaan lukien tapahtuman tai liiketoimen luonne sekä päivä, jona kyseisen tapahtuman tai liiketoimen oletetaan toteutuneen;
- oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde ja tieto siitä, onko tästä lähteestä julkistettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti;
- pro forma -oikaisut, mukaan lukien kuvaus ja selostus jokaisesta oikaisusta. Jos kyseessä on hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio, tähän kuuluu tällaisen informaation lähde ja tieto siitä, onko tällaisesta lähteestä julkistettu tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkistuksesta annettu raportti;
- kuvaus sovelletuista kriteereistä, joiden mukaisesti taloudellinen pro forma -informaatio on koottu, elleivät ne ole yleisesti saatavilla; sekä
- maininta siitä, että taloudellinen pro forma -informaatio on koottu yksinomaan havainnollistamistarkoituksessa ja että se ei luonteensa vuoksi kuvaa yhteisön tosiasiallista taloudellista asemaa, taloudellista tulosta tai rahavirtoja.

Relevantissa säädöksessä tai määräyksessä saatetaan edellyttää näiden tai muiden erityisten tietojen esittämistä.

Merkittävien myöhempien tapahtumien huomioon ottaminen (viittaus: kappale 26(d))

A43. Koska toimeksiannon suorittaja ei anna raporttia oikaisemattoman taloudellisen informaation lähteestä, häneltä ei vaadita toimenpiteitä sellaisten tapahtumien tunnistamiseksi, jotka ovat toteutuneet sen päivän jälkeen, jolle lähde on laadittu, ja jotka edellyttäisivät tällaisen lähteen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä. Toimeksiannon suorittajan on kuitenkin tarpeellista harkita, onko hänen tietoonsa tullut mitään merkittäviä tapahtumia, jotka ovat toteutuneet sen päivän jälkeen, jolle oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, ja joihin saattaa olla tarpeellista viitata tai joista on tarpeellista esittää tietoja taloudellisen pro forma -informaation liitetiedoissa, jottei taloudellinen pro forma -informaatio olisi harhaanjohtavaa. Tällainen harkinta perustuu tämän standardin mukaisiin toimenpiteisiin tai toimeksiannon suorittajan kyseistä yhteisöä ja toimeksiannon olosuhteita koskevaan tuntemukseen. Yhteisö on esimerkiksi saattanut toteuttaa pääomatransaktion sen päivän jälkeen, jolle oikaisemattoman taloudellisen informaation lähde on laadittu, ja tähän transaktioon liittyy vaihtovelkakirjalainan muuttaminen omaksi pääomaksi, jolloin tämän esittämättä jättäminen saattaisi tehdä taloudellisesta pro forma -informaatiosta harhaanjohtavaa.

[9] IESBAn eettiset säännöt, kappale R111.2

Olennainen ristiriitaisuus muuhun informaatioon nähden (viittaus: kappale 27)

A44. Asianmukaisia lisätoimenpiteitä, joihin toimeksiannon suorittaja saattaa ryhtyä, jos vastuussa oleva osapuoli kieltäytyy muuttamasta taloudellista pro forma -informaatiota tai muuta informaatiota ovat esimerkiksi seuraavat:

- silloin kun se on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista:
  - olennaisen ristiriitaisuuden kuvaaminen toimeksiannon suorittajan raportissa.
  - toimeksiannon suorittajan lausunnon mukauttaminen.
  - pidättäytyminen raportin antamisesta tai luopuminen toimeksiannosta.
- juridisten neuvojen hankkiminen.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 28(a))

A45. Joissakin olosuhteissa liiketoimet voivat olla sen tyyppisiä, että vastuussa oleva osapuoli joutuu valitsemaan pro forma -oikaisuja varten tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joihin yhteisön ei ole aiemmin tarvinnut ottaa kantaa, koska sillä ei ole ollut relevantteja liiketoimia. Tällaisessa tapauksessa toimeksiannon suorittaja voi pyytää vastuussa olevaa osapuolta laajentamaan kirjallisia vahvistusilmoituksia niin, että ne sisältävät vahvistuksen myös siitä, että yhteisö on ottanut nämä valitut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet käyttöön kyseisen tyyppisten liiketoimien käsittelyssä.

Lausunnon laatiminen

Relevantissa säädöksessä tai määräyksessä edellytetty muita seikkoja koskeva varmennus (viittaus: kappale 29)

A46. Relevantissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esittää lausunnon myös muista seikoista kuin siitä, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Joissakin tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole tarpeellista suorittaa lisätoimenpiteitä. Relevantissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan esimerkiksi vaatia toimeksiannon suorittajaa antamaan lausunnon siitä, onko perusta, jonka mukaisesti vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, yhdenmukainen yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. Tämän standardin kappaleiden 18 ja 22(c) vaatimuksia noudattamalla saadaan perusta tällaisen lausunnon esittämiselle.

A47. Joissakin toisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan saattaa olla tarpeellista suorittaa lisätoimenpiteitä. Tällaisten lisätoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, minkä luonteisia ovat ne muut seikat, joista toimeksiannon suorittajan on relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan esitettävä lausunto.

Maininta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista raportin suhteen

A48. Relevantissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja sisällyttää raporttiinsa nimenomaisen maininnan, jossa todetaan tai vahvistetaan toimeksiannon suorittajan velvollisuudet raportin suhteen. Tällaisen säädöksen tai määräyksen edellyttämän maininnan lisääminen raporttiin ei ole vastoin tämän standardin vaatimuksia.

Sovellettavien kriteerien esittäminen (viittaus: kappale 30)

A49. Vastuussa olevan osapuolen ei tarvitse toistaa taloudelliseen pro forma -informaatioon liitettävissä selittävissä liitetiedoissa kriteerejä, joista määrätään relevantissa säädöksessä tai määräyksessä tai jotka toimivaltainen tai tunnustettu standardeja antava organisaatio on saattanut voimaan. Tällaiset kriteerit ovat yleisesti saatavilla osana raportointinormistoa, ja ne ovat sen vuoksi implisiittisesti mukana taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa vastuussa olevan osapuolen toimesta.

A50. Silloin kun vastuussa oleva osapuoli on itse kehittänyt joitakin erityisiä kriteerejä, näiden kriteerien esittäminen on välttämätöntä, jotta käyttäjät pystyvät muodostamaan asianmukaisen käsityksen siitä, kuinka vastuussa oleva osapuoli on koonnut taloudellisen pro forma -informaation.

Varmennusraportin laatiminen

Otsikko (viittaus: kappale 35(a))

A51. Otsikko, joka osoittaa, että kyseessä on riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti, esimerkiksi otsikko ”Riippumattoman toimeksiannon suorittajan varmennusraportti esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta” osoittaa, että toimeksiannon suorittaja on täyttänyt kaikki relevantit ISAE 3000:n (uudistettu) mukaiset riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset.[10] Tämä erottaa riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportin muiden antamista raporteista.

Vastaanottaja(t) (viittaus: kappale 35(b))

A52. Raportin vastaanottaja(t) saatetaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä. Vaihtoehtoisesti toimeksiannon suorittaja voi sopia yhteisön kanssa osana toimeksiannon ehdoista sopimista, kuka on raportin vastaanottaja (tai ketkä ovat raportin vastaanottajia).

Johdantokappaleet (viittaus: kappale 35(c))

A53. Koska taloudellinen pro forma -informaatio sisällytetään esitteeseen, joka sisältää myös muuta informaatiota, toimeksiannon suorittaja voi harkita esittämistavan salliessa sisällyttävänsä raporttiin maininnan, jossa yksilöidään se esitteen osa, jossa taloudellinen pro forma -informaatio esitetään. Tämä auttaa lukijoita tunnistamaan taloudellisen pro forma -informaation, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Lausunto (viittaus: kappaleet 13(c), 35(h))

A54. Se, käytetäänkö lausuntoa esitettäessä tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sanamuotoa ”taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koottu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti” vai sanamuotoa ”taloudellinen pro forma -informaatio on asianmukaisesti koottu esitetyn perusteen mukaisesti”, määräytyy kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella taloudellista pro forma -informaatiota koskevan relevantin säädöksen tai määräyksen tai yleisesti hyväksytyn käytännön perusteella.

A55. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla toimeksiannon suorittajan lausunnolle voidaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä toisenlainen sanamuoto kuin edellä tarkoitettu. Silloin kun näin on, toimeksiannon suorittajan saattaa olla tarpeellista käyttää harkintaa sen ratkaisemiseksi, onko hänen mahdollista esittää tässä standardissa kuvattujen toimenpiteiden perusteella säädöksessä tai määräyksessä määrättyä sanamuotoa noudattava lausunto vai tarvitseeko hänen suorittaa lisäksi muita toimenpiteitä.

A56. Kun toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että tämän standardin mukaiset toimenpiteet ovat riittäviä, jotta hänen on mahdollista esittää säädöksessä tai määräyksessä määrättyä sanamuotoa noudattava lausunto, sanamuodon voi olla asianmukaista katsoa olevan yhtäpitävä tässä standardissa esitettyjen kahden vaihtoehtoisen sanamuodon kanssa.

Esimerkki raportista (viittaus: kappale 35)

A57. Liitteessä esitetään toimeksiannon suorittajan raportti, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon.

[10] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 20

Liite

(Viittaus: kappale A57)

Esimerkki vakiomuotoisen lausunnon sisältävästä toimeksiannon suorittajan raportista

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN VARMENNUSRAPORTTI ESITTEESEEN SISÄLTYVÄN TALOUDELLISEN PRO FORMA -INFORMAATION KOKOAMISESTA

[Asianmukainen vastaanottaja (tai asianmukaiset vastaanottajat)]

Esitteeseen sisältyvää taloudellista pro forma -informaatiota koskeva raportti

Olemme saattaneet päätökseen varmennustoimeksiannon, jossa raportoimme ABC-yhtiön taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta, jonka on tehnyt [*vastuussa oleva osapuoli*]. Taloudellinen pro forma -informaatio sisältää [pro forma -nettovaraallisuuslaskelman [päivämäärä]], [pro forma -tuloslaskelman [päivämäärä] päättyneeltä kaudelta], [pro forma -rahavirtalaskelman [päivämäärä] päättyneeltä kaudelta] sekä näihin liittyvät liitetiedot [ja se esitetään yhtiön julkaiseman esitteen sivuilla xx–xx]. Sovellettavat kriteerit, joiden mukaisesti [*vastuussa oleva osapuoli*] on koonnut taloudellisen pro forma -informaation, [yksilöidään [arvopaperimääräyksessä XX], ja ne kuvataan [liitetiedossa X]]/[kuvataan [liitetiedossa X]].

[*Vastuussa oleva osapuoli*] on koonnut taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksenaan havainnollistaa [liitetiedossa X kuvatun] [tapahtuman tai liiketoimen] vaikutusta [yhtiön taloudelliseen asemaan *mainitaan päivämäärä*] [ja][yhtiön/sen taloudelliseen tulokseen [ja rahavirtoihin] *mainitaan päivämäärä*] päättyneeltä kaudelta], ikään kuin [tapahtuma tai liiketoimi] olisi toteutunut [*mainitaan päivämäärät*]. Osana tätä prosessia [*vastuussa oleva osapuoli*] on ottanut yhtiön [taloudellista asemaa], [taloudellista tulosta] [ja rahavirtoja] koskevan informaation yhtiön tilinpäätöksestä [[päivämäärä] päättyneeltä tilikaudelta], josta on julkistettu [[tilintarkastuskertomus]/[yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti]/[josta ei ole julkistettu tilintarkastuskertomusta eikä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettua raporttia].[1]

[Vastuussa olevan osapuolen] vastuu taloudellisesta pro forma -informaatiosta

[Vastuussa oleva osapuoli] vastaa taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta *[sovellettavien kriteerien]* mukaisesti.

Meidän riippumattomuutemme ja laadunhallintamme

Olemme noudattaneet IESBAn *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) mukaisia riippumattomuusvaatimuksia ja muita eettisiä vaatimuksia. Näiden sääntöjen pohjana olevat perusperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastusyhteisö soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1[2], jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa [arvopaperimääräys XX:n] vaatimalla tavalla] lausunto siitä, onko [v*astuussa oleva osapuoli*] koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti.

Toimeksianto on suoritettu IAASB:n antaman kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi* mukaisesti. Tämä standardi

---

[1] Silloin kun tilintarkastuskertomus tai yleisluonteisesta tarkastuksesta annettu raportti on ollut mukautettu, voidaan mainita, missä kohdassa mukautus on kuvattu esitteessä.

[2] ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

edellyttää, että toimeksiannon suorittaja suunnittelee ja suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, onko [*vastuussa oleva osapuoli*] koonnut taloudellisen pro forma -informaation kaikilta olennaisilta osiltaan [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti.

Emme ole velvollisia päivittämään mitään taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetystä mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta antamiamme raportteja tai lausuntoja tai antamaan siitä uusia raportteja tai lausuntoja tätä toimeksiantoa varten, emmekä ole tässä toimeksiannossa suorittaneet taloudellista pro forma -informaatiota koottaessa käytetyn taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta.

Esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation tarkoituksena on yksinomaan havainnollistaa merkittävän tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta yhteisön oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana. Näin ollen emme anna minkäänlaista varmuutta siitä, että tapahtuman tai liiketoimen tosiasiallinen tulema olisi [*mainitaan päivämäärä*] sama kuin on esitetty.

Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon siitä raportoimiseksi, onko taloudellinen pro forma -informaatio kaikilta olennaisilta osiltaan koottu sovellettavien kriteerien mukaisesti, kuuluu, että toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä arvioidakseen, antavatko [*vastuussa olevan osapuolen*] taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa käyttämät sovellettavat kriteerit kohtuullisen perustan liiketoimesta tai tapahtumasta välittömästi johtuvien merkittävien vaikutusten esittämiselle, ja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä,

- toteutuvatko kyseiset kriteerit pro forma -oikaisuissa asianmukaisesti; ja
- onko tuloksena syntyvä taloudellinen pro forma -informaatio sellainen, että nämä oikaisut on tehty oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon asianmukaisella tavalla.

Toimenpiteiden valinta perustuu toimeksiannon suorittajan harkintaan, jossa otetaan huomioon toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisön luonteesta, siitä tapahtumasta tai liiketoimesta, jota koskien taloudellinen pro forma -informaatio on koottu, sekä muista relevanteista toimeksiannon olosuhteista.

Toimeksiantoon kuuluu myös taloudellisen pro forma -informaation yleisen esittämistavan arvioiminen.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausuntonamme esitämme, että [taloudellinen pro forma -informaatio on kaikilta olennaisilta osiltaan koottu [*sovellettavien kriteerien*] mukaisesti]/[taloudellinen pro forma -informaatio on asianmukaisesti koottu esitetyn perusteen mukaisesti].

Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti

[Relevantissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esittää lausunnon muista seikoista (ks. kappaleet A46–A47). Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat tällaisten muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaisesti.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

KANSAINVÄLINEN LIITÄNNÄISPALVELUSTANDARDI ISRS 4400 (UUDISTETTU)
ERIKSEEN SOVITTUJA TOIMENPITEITÄ KOSKEVAT TOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeviin toimeksiantoihin,
joiden ehdoista sovitaan 1.1.2022 tai sen jälkeen)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto	4–6
Standardin sitovuus	7–10
Voimaantulo	11
Tavoitteet	12
Määritelmät	13
Vaatimukset	
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	14–16
Relevantit eettiset vaatimukset	17
Ammatillinen harkinta	18
Laadunhallinta toimeksiannon tasolla	19–20
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	21–23
Toimeksiannon ehdoista sopiminen	24–26
Erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittaminen	27–28
Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen	29
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti	30–33
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittaminen yhdessä toisen toimeksiannon kanssa	34
Dokumentointi	35
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A8
Voimaantulo	A9
Määritelmät	A10–A13
Relevantit eettiset vaatimukset	A14–A20
Ammatillinen harkinta	A21–A23
Laadunhallinta toimeksiannon tasolla	A24–A27
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	A28–A38
Toimeksiannon ehdoista sopiminen	A39–A44
Erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittaminen	A45
Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen	A46–A50
Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti	A51–A58

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittaminen yhdessä toisen toimeksiannon kanssa..... A59

Dokumentointi A60

Liite 1: Esimerkki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Liite 2: Esimerkkejä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevista raporteista

Kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluita ja liitännäispalveluita koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä liitännäispalvelustandardissa (ISRS) käsitellään:

   (a) toimeksiannon suorittajan velvollisuuksia, kun hän saa erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamista koskevan toimeksiannon; ja

   (b) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin muotoa ja sisältöä.

2. Tätä standardia sovelletaan taloudellisiin tai muihin kuin taloudellisiin kohteisiin kohdistuvien erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen suorittamiseen. (Viittaus: kappaleet A1–A2)

Standardin suhde ISQM 1:een[1]

3. Laadunhallintajärjestelmä ja toimintaperiaatteet tai menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. Tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ISQM 1:tä näiden suorittaessa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevia toimeksiantoja.[2] Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunhallintaa yksittäisten erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A3–A8)

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto

4. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteet, joista toimeksiannon suorittaja ja toimeksiantaja ovat erikseen sopineet, ja toimeksiantaja on vahvistanut, että suoritettavat toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten. Toimeksiannon suorittaja viestii suoritetuista erikseen sovituista toimenpiteistä ja niihin liittyvistä havainnoista erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa. Toimeksiantaja ja muut aiotut käyttäjät arvioivat toimeksiannon suorittajan raportoimia erikseen sovittuja toimenpiteitä ja niihin liittyviä havaintoja itse ja tekevät omat johtopäätöksensä toimeksiannon suorittajan tekemästä työstä.

5. Tämän standardin mukaisesti suoritettavan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon arvo syntyy:

   (a) siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa ammatillisia standardeja, mukaan lukien relevantit eettiset vaatimukset; ja

   (b) siitä, että suoritetuista toimenpiteistä ja niihin liittyvistä havainnoista viestitään selkeästi.

6. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei ole tilintarkastus, yleisluonteinen tarkastus eikä muu varmennustoimeksianto. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan toimeksiantoon ei kuulu evidenssin hankkimista siinä tarkoituksessa, että toimeksiannon suorittaja esittäisi minkäänlaista lausuntoa tai varmennusjohtopäätöstä.

Standardin sitovuus

7. Tämä standardi sisältää toimeksiannon suorittajan tavoitteet tämän noudattaessa standardia, ja ne antavat asiayhteyden standardin vaatimuksille. Tavoitteiden tarkoituksena on auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsitys siitä, mitä hänen pitää saavuttaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa.

8. Tämä standardi sisältää vaatimuksia, jotka on ilmaistu käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä” ja joiden tarkoituksena on auttaa toimeksiannon suorittajaa saavuttamaan standardissa mainitut tavoitteet.

9. Lisäksi tämä standardi sisältää johdantoaineistoa, määritelmiä sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joka antaa relevanttia kontekstia standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle.

---

[1] Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

[2] ISQM 1, kappale 5

10. Soveltamista koskevassa ja muussa selittävässä ohjeistuksessa annetaan lisäselvitystä vaatimuksista sekä ohjeistusta niiden täyttämiseksi. Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään esitetä vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustainformaatiota, josta on apua vaatimuksia sovellettaessa.

Voimaantulo

11. Tätä standardia sovelletaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeviin toimeksiantoihin, joiden ehdoista sovitaan 1.1.2022 tai sen jälkeen. (Viittaus: kappale A9)

Tavoitteet

12. Tämän standardin mukaisessa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan tavoitteina on:

    (a) sopia suoritettavista toimenpiteistä toimeksiantajan kanssa;

    (b) suorittaa kyseiset erikseen sovitut toimenpiteet; ja

    (c) viestiä suoritetuista toimenpiteistä ja niihin liittyvistä havainnoista tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

Määritelmät

13. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Erikseen sovitut toimenpiteet – Toimenpiteet, joista toimeksiannon suorittaja ja toimeksiantaja (ja relevanteissa tapauksissa muut osapuolet) ovat sopineet. (viittaus: kappale A10)

    (b) Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto – Toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja saa tehtäväkseen suorittaa toimenpiteet, joista toimeksiannon suorittaja ja toimeksiantaja (ja relevanteissa tapauksissa muut osapuolet) ovat sopineet, ja viestiä suoritetuista toimenpiteistä ja niihin liittyvistä havainnoista erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa. (viittaus: kappale A10)

    (c) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

    (d) Toimeksiantaja – Osapuoli, joka antaa (tai osapuolet, jotka antavat) toimeksiannon suorittajalle tehtäväksi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto. (viittaus: kappale A11)

    (e) Toimeksiantotiimi – Kaikki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta toimeksiannon suorittajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

    (f) Havainnot – Havainnot ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia. Havainnot ovat todennettavissa objektiivisesti. Kun tässä standardissa viitataan havaintoihin, niihin ei kuulu minkäänlaisia lausuntoja tai johtopäätöksiä eikä myöskään mitään toimeksiannon suorittajan mahdollisesti antamia suosituksia. (viittaus: kappaleet A12–A13)

    (g) Aiotut käyttäjät – Henkilö(t) tai organisaatio(t) tai ryhmät(t), jonka (tai joiden) toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa raporttia. Joissakin tapauksissa voi olla muitakin aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille erikseen sovittuja toimeksiantoja koskeva raportti osoitetaan. (viittaus: kappale A10)

    (h) Toimeksiannon suorittaja – Toimeksiannon suorittava(t) henkilö(t) (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö). Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”.

(i) Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin varmennus- ja liitännäispalvelujen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä käytetään auttamaan toimeksiannon suorittajaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan toimeksiantoon kuuluvien velvollisuuksien täyttämisessä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija (joka on toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri tai sen henkilöstöön kuuluva, määräaikaiset mukaan lukien) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.

(j) Ammatillinen harkinta – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tämän standardin ja relevanttien eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon olosuhteissa.

(k) Relevantit eettiset vaatimukset – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan toimeksiantotiimiin tämän suorittaessa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevia toimeksiantoja. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

(l) Vastuussa oleva osapuoli - Osapuoli, joka on (tai osapuolet, jotka ovat) vastuussa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan.

Vaatimukset

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti

14. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

15. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos tietty vaatimus ei ole relevantti kyseisen erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kannalta, esimerkiksi, jos vaatimuksessa tarkoitetut olosuhteet eivät vallitse toimeksiannossa.

16. Toimeksiannon suorittaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kyseisen erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kannalta.

Relevantit eettiset vaatimukset

17. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava relevantteja eettisiä vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A14–A20)

Ammatillinen harkinta

18. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa hyväksyessään ja suorittaessaan sekä siitä raportoidessaan ammatillista harkintaa toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A21–A23)

Laadunhallinta toimeksiannon tasolla

19. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu:

(a) laadun hallinnasta ja saavuttamisesta erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ, sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan; ja (viittaus: kappale A24)

(b) toimeksiannon suorittamisesta tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti:

(i) noudattamalla asiakassuhteiden ja erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja; (viittaus: kappale A25)

(ii) varmistumalla siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi ottaen huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat sekä toimeksiannon aikana mahdollisesti esiin tulevat muutokset;

(iii) varmistumalla siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla toimeksiannon suorittajan käyttämillä erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittamiseksi;

(iv) olemalla tarkkaavainen sitä koskevien viitteiden varalta, että toimeksiantotiimin jäsenet rikkovat relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja päättämällä asianmukaisista toimenpiteistä, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee seikkoja, jotka viittaavat siihen, että toimeksiantotiimin jäsenet ovat rikkoneet relevantteja eettisiä vaatimuksia; (viittaus: kappale A26)

(v) ohjaamalla ja valvomalla toimeksiantotiimin jäseniä, käymällä läpi heidän työtään ja suorittamalla toimeksianto ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

(vi) ottamalla vastuun siitä, että toimeksiannosta kootaan, pidetään asianmukaisesti yllä ja säilytetään asianmukaista dokumentaatiota.

(vii) olemalla päiväämättä raporttia aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun, silloin, kun ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[3]

20. Jos on tarkoitus hyödyntää toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että hän pystyy osallistumaan käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön riittävässä määrin ottaakseen vastuun erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan raporttiin sisällytettävistä havainnoista. (Viittaus: kappale A27)

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

21. Ennen erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys toimeksiannon tarkoituksesta. Toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä tai jatkaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa, jos hänen tiedossaan on mitään siihen viittaavia tosiseikkoja tai olosuhteita, etteivät häneltä pyydettävät toimenpiteet ole asianmukaisia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten. (Viittaus: kappaleet A28–A31)

22. Toimeksiannon suorittajan tulee hyväksyä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto tai jatkaa sitä vain, kun: (viittaus: kappaleet A28–A31)

(a) toimeksiantaja vahvistaa, että toimenpiteet, jotka toimeksiannon suorittajan odotetaan suorittavan, ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten;

(b) toimeksiannon suorittaja odottaa pystyvänsä hankkimaan informaation, joka tarvitaan erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamiseksi;

(c) erikseen sovitut toimenpiteet ja niihin liittyvät havainnot pystytään kuvaamaan objektiivisesti ja käyttämällä termejä, jotka ovat selkeitä eivätkä ole harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia (viittaus: kappaleet A32–A36)

(d) toimeksiannon suorittajalla ei ole mitään syytä uskoa, etteivät relevantit eettiset vaatimukset täyttyisi; ja

[3] ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

(e) jos toimeksiannon suorittajan täytyy noudattaa riippumattomuusvaatimuksia, hänellä ei ole mitään syytä uskoa, ettei ne täyttyisi. (Viittaus: kappaleet A37–A38)

23. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa informaatiota, joka olisi mahdollisesti saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään toimeksiannosta, jos kyseinen informaatio olisi ollut tilintarkastusyhteisön tiedossa ennen toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista, hänen on viipymättä välitettävä kyseinen informaatio tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö pystyvät ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

24. Toimeksiannon suorittajan on sovittava erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon ehdoista toimeksiantajan kanssa ja kirjattava toimeksiannon sovitut ehdot toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen. Näiden ehtojen tulee sisältää seuraavat asiat: (viittaus: kappaleet A39–A40)

(a) sen kohteen (tai niiden kohteiden) yksilöiminen, johon (tai joihin) erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan;

(b) toimeksiannon tarkoitus ja toimeksiantajan nimeämät erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin aiotut käyttäjät;

(c) soveltuvissa tapauksissa toimeksiantajan nimeämä vastuussa oleva osapuoli sekä sen toteaminen, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto suoritetaan perustuen siihen, että vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan;

(d) niiden relevanttien eettisten vaatimusten toteaminen, joita toimeksiannon suorittaja noudattaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa suorittaessaan;

(e) maininta siitä, täytyykö toimeksiannon suorittajan noudattaa riippumattomuusvaatimuksia, ja jos täytyy, mitkä ovat relevantit riippumattomuusvaatimukset; (viittaus: kappaleet A37–A38)

(f) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon luonne, mukaan lukien maininnat siitä, että:

(i) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteet, joista on sovittu toimeksiantajan (ja relevanteissa tapauksissa muiden osapuolten) kanssa ja raportoi havainnoista; (viittaus: kappale A10)

(ii) havainnot ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia; ja

(iii) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, eikä toimeksiannon suorittaja näin ollen anna lausuntoa tai esitä varmennusjohtopäätöstä;

(g) toimeksiantajan (ja relevanteissa tapauksissa muiden osapuolten) vahvistus siitä, että erikseen sovitut toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten; (viittaus: kappale A10)

(h) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin vastaanottajan nimeäminen;

(i) suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus kuvattuina käyttäen termejä, jotka ovat selkeitä, eivätkä ole harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia; ja (viittaus: kappaleet A41–A42)

(j) maininta erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä.

25. Jos erikseen sovittuja toimenpiteitä muutetaan toimeksiannon aikana, toimeksiannon suorittajan on sovittava toimeksiantajan kanssa toimeksiannon muuttuneista ehdoista, niin että ehdot kuvastavat muutettuja toimenpiteitä. (Viittaus: kappale A43)

Jatkuvat erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot

26. Jatkuvissa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön tekemissä toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista koskevissa harkintaan perustuvissa ratkaisuissa tapahtuneet muutokset, toimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko toimeksiantajaa tarpeellista muistuttaa toimeksiannon voimassa olevista ehdoista. (Viittaus: kappale A44)

Erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittaminen

27. Toimeksiannon suorittajan on suoritettava toimenpiteet, kuten toimeksiannon ehdoissa on erikseen sovittu.

28. Toimeksiannon suorittajan on harkittava, pyytääkö hän kirjallisia vahvistusilmoituksia. (Viittaus: kappale A45)

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen

29. Jos toimeksiannon suorittaja hyödyntää erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen on: (viittaus: kappaleet A46–A47, A50)

    (a) arvioitava erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus;

    (b) sovittava erityisasiantuntijan kanssa tämän tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; (viittaus: kappaleet A48–A49)

    (c) ratkaistava, vastaako erityisasiantuntijan tekemä työ luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan työtä, josta hänen kanssaan on sovittu; ja

    (d) ratkaistava, kuvaavatko havainnot tehdyn työn tuloksia riittävästi ottaen huomioon erityisasiantuntijan tekemä työ.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti

30. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavaa: (viittaus: kappale A51)

    (a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti;

    (b) vastaanottaja siten kuin toimeksiannon ehdoissa mainitaan;

    (c) sen kohteen yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan; (viittaus: kappale A52)

    (d) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin tarkoituksen yksilöiminen ja maininta siitä, ettei raportti välttämättä sovi muuhun tarkoitukseen; (viittaus: kappaleet A53–A54)

    (e) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kuvaus, jossa mainitaan, että:

        (i) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteet, joista on sovittu toimeksiantajan (ja relevanteissa tapauksissa muiden osapuolten) kanssa ja raportoi havainnoistaan; (viittaus: kappale A10)

        (ii) havainnot ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia; ja

        (iii) toimeksiantaja on vahvistanut (ja relevanteissa tapauksissa muut osapuolet ovat vahvistaneet), että erikseen sovitut toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten; (viittaus: kappale A10)

    (f) soveltuvissa tapauksissa toimeksiantajan nimeämä vastuussa oleva osapuoli sekä sen toteaminen, että vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan;

    (g) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISRS 4400:n (uudistettu) mukaisesti;

    (h) maininta siitä, ettei toimeksiannon suorittaja ota kantaa erikseen sovittujen toimenpiteiden asianmukaisuuteen;

    (i) maininta siitä, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei ole varmennustoimeksianto eikä toimeksiannon suorittaja näin ollen anna lausuntoa tai esitä varmennusjohtopäätöstä;

    (j) maininta siitä, että jos toimeksiannon suorittaja olisi suorittanut lisätoimenpiteitä, hänen tietoonsa olisi saattanut tulla muita seikkoja, joista olisi raportoitu;

    (k) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja noudattaa IESBAn eettisten sääntöjen mukaisia eettisiä vaatimuksia taikka vähintään yhtä tiukkoja säädöksessä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia;

    (l) riippumattomuuden osalta:

(i) jos toimeksiannon suorittajalta ei vaadita riippumattomuutta eikä hän ole muutoin toimeksiannon ehdoissa sopinut noudattavansa riippumattomuusvaatimuksia, maininta siitä, ettei toimeksiantoon kohdistu riippumattomuusvaatimuksia, joita toimeksiannon suorittajan pitäisi noudattaa; tai

(ii) jos toimeksiannon suorittajalta vaaditaan riippumattomuutta tai hän on toimeksiannon ehdoissa sopinut noudattavansa riippumattomuusvaatimuksia, maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja on noudattanut relevantteja riippumattomuusvaatimuksia. Maininnassa on yksilöitävä relevantit riippumattomuusvaatimukset;

(m) maininta siitä, että tilintarkastusyhteisö, jossa toimeksiannon suorittaja toimii, soveltaa ISQM 1:tä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole tilintarkastusammattilainen, tässä maininnassa on yksilöitävä ne sovellettavat ammatilliset vaatimukset tai säädökseen tai määräykseen sisältyvät vaatimukset, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1;

(n) suoritettuja toimenpiteitä koskeva kuvaus, joka sisältää yksityiskohtaiset tiedot kunkin toimenpiteen toimeksiannon ehdoissa sovitusta luonteesta ja laajuudesta ja soveltuvissa tapauksissa ajoituksesta; (viittaus: kappaleet A55–A57)

(o) havainnot kustakin suoritetusta toimenpiteestä, mukaan lukien yksityiskohtaiset tiedot havaituista poikkeamista; (viittaus: kappaleet A55–A56)

(p) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus;

(q) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin antamispäivä; ja

(r) maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla toimeksiannon suorittaja toimii.

31. Jos toimeksiannon suorittaja viittaa käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa, raportin sanamuoto ei saa antaa sellaista käsitystä, että kyseisen erityisasiantuntijan osallistuminen vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta toimenpiteiden suorittamisesta ja havaintojen raportoimisesta. (Viittaus: kappale A58)

32. Jos toimeksiannon suorittaja esittää erikseen sovittuja toimeksiantoja koskevassa raportissa kappaleessa 30(o) vaadittavan havaintojen kuvauksen lisäksi yhteenvedon havainnoista:

(a) havaintojen yhteenvedon on oltava objektiivisesti kuvattu käyttämällä termejä, jotka ovat selkeitä eivätkä ole harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia; ja

(b) erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin on sisällettävä maininta siitä, että yhdenvedon lukeminen ei korvaa koko raportin lukemista.

33. Toimeksiannon suorittajan on päivättävä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti aikaisintaan sille päivälle, jona hän on saattanut erikseen sovitut toimenpiteet loppuun ja päättänyt havainnoista tämän standardin mukaisesti.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittaminen yhdessä toisen toimeksiannon kanssa

34. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti on erotettava selkeästi muita toimeksiantoja koskevista raporteista. (Viittaus: kappale A59)

Dokumentointi

35. Tilintarkastajan on sisällytettävä toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon: (viittaus: kappale A60)

(a) toimeksiannon kirjalliset ehdot ja soveltuvissa tapauksissa toimeksiantajan suostumus toimenpiteisiin tehtyihin muutoksiin;

(b) suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus; ja

(c) suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden tuloksena tehdyt havainnot.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 2)

A1. Tässä standardissa viittaus ”kohteeseen” tarkoittaa mitä tahansa sellaista, mihin erikseen sovittuja toimenpiteitä kohdistetaan, kuten informaatio, asiakirjat, lukuarvot tai säädösten ja määräysten noudattaminen, sen mukaan kuin on relevanttia.

A2. Esimerkkejä taloudellisista ja muista kuin taloudellisista kohteista, joihin voidaan kohdistaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto, ovat:

- taloudelliset kohteet, jotka liittyvät:
  - yhteisön tilinpäätökseen tai tilinpäätökseen sisältyviin yksittäisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.
  - rahoitusohjelmaa varten ilmoitettujen kulujen hyväksyttävyyteen.
  - myyntituottojen määrittämiseen sellaisia rojalteja, vuokria tai franchising-maksuja varten, jotka perustuvat prosenttiosuuteen myyntituotoista.
  - pääoman riittävyyttä koskeviin tunnuslukuihin sääntelyviranomaisia varten.
- muut kuin taloudelliset kohteet, jotka liittyvät:
  - siviili-ilmailuviranomaiselle ilmoitettaviin matkustajamääriin.
  - valvontaviranomaiselle ilmoitettujen väärennettyjen tai viallisten tuotteiden tuhoamisen havainnointiin.
  - valvontaviranomaiselle raportoituja arvontoja koskeviin datan syntymisprosesseihin.
  - valvontaviranomaiselle raportoitujen kasvihuonekaasupäästöjen määrään.

Edellä esitetty luettelo ei ole kattava. Ulkoista raportointia koskevien vaatimusten kehittyessä voi tulla esiin uuden tyyppisiä kohteita.

Standardin suhde ISQM 1:een (viittaus: kappale 3)

A3. ISQM 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä liitännäispalvelutoimeksiantoja – mukaan lukien erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot – varten.[4] ISQM 1:ssä käsitellään myös tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisia toimeksiantoja varten, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[5] ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.[6]

A4. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa liitännäispalvelutoimeksiantoja – mukaan lukien erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot – koskeva laadunhallintajärjestelmä, jonka avulla tilintarkastusyhteisö saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:

(a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

(b) raportit, jotka tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.[7]

---

4 ISQM 1, kappale 1

5 ISQM 1, kappale 2(a)

6 ISQM 1, kappale 2(b)

7 ISQM 1, kappale 14

A5. Maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa ISQM 1:tä ei ole otettu käyttöön erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen osalta, voidaan asettaa laadunhallintavaatimuksia tällaisia toimeksiantoja suorittaville tilintarkastusyhteisöille. Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunhallintaa toimeksiannon tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että käytössä olevat laadunhallintavaatimukset ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1:n mukaiset vaatimukset. Tämä toteutuu, kun kyseisissä vaatimuksissa katetaan ISQM 1:n vaatimukset ja asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvoitteet ISQM 1:n tavoitteen saavuttamisesta. ISQM 1:n noudattaminen edellyttää muun muassa, että tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä koskee seuraavia kahdeksaa komponenttia:[8]

(a) tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi;

(b) hallinto ja johtaminen;

(c) relevantit eettiset vaatimukset;

(d) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;

(e) toimeksiannon suorittaminen;

(f) resurssit;

(g) informaatio ja kommunikaatio; ja

(h) seuranta- ja korjaamisprosessi.

A6. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän puitteissa toimeksiantotiimit ovat velvollisia ottamaan käyttöön toimeksiantoon sovellettavat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

A7. Toimeksiantotiimi voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään, paitsi jos:

- toimeksiantotiimin käsitys tai käytännön kokemus antaa viitteitä siitä, ettei tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsitellä toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita tehokkaalla tavalla; tai
- tilintarkastusyhteisöltä tai muilta osapuolilta saatava informaatio tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tehokkuudesta antaa aihetta muuhun.

Toimeksiantotiimi voi tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

- henkilöstön pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla;
- asiakassuhteiden ylläpito asiakassuhteiden ja erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen avulla.
- säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia[9], jotka voivat vaikuttaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan toimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon korjaavat toimet, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi ja jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö katsoo riittäviksi kyseisen erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä.

A8. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti olisi ollut asianmukainen.

---

8 ISQM 1, kappale 6

9 ISQM 1, kappale 16(a)

Voimaantulo (viittaus: kappale 11)

A9. Toimeksiantojen suorittajat haluavat mahdollisesti päivittää useampia vuosia kattavan toimeksiannon ehtoja siten, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot suoritetaan tämän standardin mukaisesti sen voimaantulopäivästä alkaen.

Määritelmät

Toimeksiantaja ja muut aiotut käyttäjät (viittaus: kappaleet 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i), 30(e)(iii))

A10. Joissakin olosuhteissa toimenpiteistä saatetaan sopia toimeksiantajan lisäksi aiottujen käyttäjien kanssa. Muut aiotut käyttäjät kuin toimeksiantaja saattavat myös vahvistaa toimenpiteiden asianmukaisuuden.

A11. Eri olosuhteissa toimeksiantajana voi olla vastuussa oleva osapuoli, sääntelytaho tai muu aiottu käyttäjä. Kun tässä standardissa viitataan toimeksiantajaan, tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa useampia toimeksiantajia.

Havainnot (viittaus: kappale 13(f))

A12. Havainnot ovat todennettavissa objektiivisesti, mikä tarkoittaa, että eri henkilöiden, jotka suorittavat samat toimenpiteet, odotetaan päätyvän samoihin tuloksiin. Havaintoihin ei kuulu lausunnon antamista tai johtopäätöksen esittämistä eikä myöskään toimeksiannon suorittajan mahdollisesti antamia suosituksia.

A13. Toimeksiantojen suorittajat saattavat käyttää termin ”havainnot” sijaan termiä ”faktiset havainnot” esimerkiksi tapauksissa, joissa toimeksiannon suorittaja on huolestunut siitä, että termi ”havainnot” voidaan ymmärtää väärin. Näin voi olla sellaisissa maissa tai sellaisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla taikka sellaisilla kielillä, joilla termin ”havainnot” voidaan ymmärtää käsittävän tuloksia, jotka eivät ole faktisia.

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 17)

Objektiivisuus ja riippumattomuus

A14. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittajan täytyy noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn eettiset säännöt sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. IESBAn eettisten sääntöjen mukaan toimeksiantojen suorittajien on noudatettava perusperiaatteita, mukaan lukien objektiivisuus, jonka mukaan he eivät saa vaarantaa ammatillista tai liiketoimintaan liittyvää harkintaansa ennakkoasenteista, eturistiriidoista tai henkilöiden, organisaatioiden, teknologian tai muiden tekijöiden liiallisesta vaikutuksesta – tai liiallisesta luottamisesta niihin – johtuen. Näin ollen toimeksiannon suorittajaa koskevat relevantit eettiset vaatimukset edellyttäisivät toimeksiannon suorittajan olevan ainakin objektiivinen suorittaessaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa.

A15. IESBAn eettisiin sääntöihin ei sisälly riippumattomuusvaatimuksia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen osalta. Kansalliset eettiset säännöt, säädökset tai määräykset, muut ammatilliset vaatimukset taikka erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kohdetta koskevaan sopimukseen, ohjelmaan tai järjestelyyn liittyvät ehdot voivat kuitenkin sisältää riippumattomuutta koskevia vaatimuksia.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen[10]

A16. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa voidaan:

(a) edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi tunnistetusta tai epäillystä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

[10] Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa voidaan todeta, että säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen kattaa väärinkäytökset. Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 360.5 A2.

(b) määrätä velvollisuuksista, joiden mukaan raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.[11]

A17. Raportoimista tunnistetusta tai epäillystä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voidaan vaatia tai se voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, koska:

(a) säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa edellytetään toimeksiannon suorittajalta raportointia;

(b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen; tai

(c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin.

A18. Toimeksiannon suorittajalta ei odoteta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittamiseksi on tarpeellista. Säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan toimeksiannon suorittajan saatetaan kuitenkin odottaa soveltavan tietämystään, ammatillista harkintaa ja erityisasiantuntemustaan toimiessaan säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Se, onko jossakin teossa todella kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on lopulta tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

A19. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi joissakin olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle. Toisissa tapauksissa raportoimisen säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle ei katsottaisi olevan relevanttien eettisten vaatimusten mukaisen salassapitovelvollisuuden rikkomista.[12]

A20. Toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä), juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista taikka sääntelytahon tai ammatillisen tahon luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädöksissä tai määräyksissä kielletään se tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista).[13]

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 18)

A21. Ammatillista harkintaa käytetään sovellettaessa tämän standardin vaatimuksia ja relevantteja eettisiä vaatimuksia sekä tehtäessä asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä toimintatavoista koko erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon ajan, sen mukaan kuin on asianmukaista.

A22. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa hyväksyttäessä ja suoritettaessa sekä siitä raportoitaessa käytetään ammatillista harkintaa esimerkiksi:

Toimeksiantoa hyväksyttäessä:

- keskusteltaessa ja sovittaessa suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta toimeksiantajan (ja relevanteissa tapauksissa muiden osapuolten) kanssa (toimeksiannon tarkoitus huomioon ottaen).
- ratkaistaessa, ovatko toimeksiannon hyväksymisen ja jatkamisen edellytykset täyttyneet.
- määritettäessä resursseja, joita tarvitaan toimeksiannon ehdoissa sovittujen toimenpiteiden suorittamiseksi, mukaan lukien tarve ottaa mukaan toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija.

---

[11] Ks. esimerkiksi IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.36–360.36 A3.

[12] Ks. esimerkiksi IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R114.1–114.3 A3 ja R360.37.

[13] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappale 360.39 A1.

- päätettäessä asianmukaisista toimenpiteistä, jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee mitään siihen viittaavia tosiseikkoja tai olosuhteita, etteivät häneltä pyydettävät toimenpiteet ole asianmukaisia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten.

Toimeksiantoa suoritettaessa:

- päätettäessä asianmukaisesta toimintatavasta tai toimenpiteistä, jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee hänen suorittaessaan erikseen sovittuja toimenpiteitä:
    - seikkoja, jotka saattavat viitata väärinkäytökseen taikka säädösten tai määräysten toteutuneeseen tai epäiltyyn noudattamatta jättämiseen.
    - muita seikkoja, jotka antavat aihetta epäillä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kannalta relevantin informaation eheyttä tai jotka viittaavat siihen, että informaatio voi olla harhaanjohtavaa.
    - toimenpiteitä, jota ei pystytä suorittamaan sovitulla tavalla.

Toimeksiannosta raportoitaessa:

- kuvattaessa havaintoja objektiivisella tavalla ja riittävän yksityiskohtaisesti, myös silloin kun löydetään poikkeamia.

A23. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan tarve käyttää ammatillista harkintaa erikseen sovittuja toimenpiteitä suoritettaessa on vähäinen esimerkiksi seuraavista syistä:

- erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa suoritetaan toimenpiteet, joista toimeksiannon suorittaja ja toimeksiantaja ovat sopineet, ja toimeksiantaja on vahvistanut, että suoritettavat toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten.
- erikseen sovitut toimenpiteet ja niiden suorittamisen tuloksena tehdyt havainnot pystytään kuvaamaan objektiivisesti käyttämällä termejä, jotka ovat selkeitä eivätkä ole harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia.
- havainnot ovat todennettavissa objektiivisesti, mikä tarkoittaa, että eri henkilöiden, jotka suorittavat samat toimenpiteet, odotetaan päätyvän samoihin tuloksiin.

Laadunhallinta toimeksiannon tasolla (viittaus: kappaleet 19–20)

A24. Ottaessaan kokonaisvastuun kunkin toimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämissään asiaa koskevissa viesteissä sitä, kuinka tärkeää toimeksiannon laadun saavuttamisen kannalta on:

(a) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä;

(b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa; ja

(c) antaa toimeksiannosta raportti tämän standardin mukaisesti.

A25. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat sitä, että tilintarkastusyhteisön tekemät asiakassuhteen tai toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut ovat asianmukaisia sen informaation perusteella, joka on saatu erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon luonteesta ja olosuhteista sekä asiakkaan (mukaan lukien johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet) rehellisyydestä ja eettisistä arvoista ja joka on riittävää tällaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tueksi. Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että se todennäköisesti vaikuttaa toimeksiannon asianmukaiseen suorittamiseen, toimeksiannon hyväksyminen ei ehkä ole asianmukaista.

A26. ISQM 1:ssä asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvollisuus asettaa laatutavoitteet, jotka koskevat relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvien velvollisuuksien täyttämistä. Tässä standardissa asetetaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle velvollisuuksia liittyen siihen, että toimeksiantotiimi noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia.[14]

A27. Jos toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista täyttää kappaleen 20 vaatimusta, hänen voi olla asianmukaista sopia toimeksiantajan kanssa, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto rajoitetaan toimenpiteisiin, joista toimeksiannon suorittaja voi ottaa asianmukaisesti vastuun. Toimeksiantaja voi antaa erityisasiantuntijalle erillisen toimeksiannon muiden toimenpiteiden suorittamisesta.

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappaleet 21–23)

A28. Kun toimeksiannon suorittaja muodostaa käsitystä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoituksesta, hänen tietoonsa voi tulla viitteitä siitä, että toimenpiteet, joita häntä pyydetään suorittamaan, eivät ole asianmukaisia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten. Toimeksiannon suorittajan tiedossa voi olla esimerkiksi tosiseikkoja tai olosuhteita, jotka viittaavat siihen, että:

- toimenpiteet on valittu tavalla, jonka tarkoituksena on vinouttaa aiottujen käyttäjien päätöksentekoa.
- kohde, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan, on epäluotettava.
- varmennustoimeksianto tai neuvontapalvelu saattaa vastata toimeksiantajan tai muiden aiottujen käyttäjien tarpeisiin paremmin.

A29. Muita toimenpiteitä, jotka voivat saada toimeksiannon suorittajan varmistumaan siitä, että kappaleiden 21 ja 22 mukaiset ehdot täyttyvät, ovat esimerkiksi:

- suoritettavien toimenpiteiden vertaaminen esimerkiksi säädöksessä tai määräyksessä taikka sopimuksessa asetettuihin kirjallisiin vaatimuksiin (joista joskus käytetään englanninkielistä nimitystä ”Terms of Reference”), silloin kun tämä on asianmukaista.
- se, että pyydetään toimeksiantajaa:
  - toimittamaan aiotulle käyttäjälle (tai aiotuille käyttäjille) jäljennös toimeksiannon ehtojen mukaisista ennakoiduista toimenpiteistä ja erikseen sovittuja toimeksiantoja koskevan raportin muodosta ja sisällöstä.
  - hankkimaan aiotulta käyttäjältä (tai aiotuilta käyttäjiltä) vahvistus suoritettaville toimenpiteille.
  - keskustelemaan suoritettavista toimenpiteistä aiotun käyttäjän (tai aiottujen käyttäjien) asiaankuuluvien edustajien kanssa.
- toimeksiantajan ja muun aiotun käyttäjän (tai muiden aiottujen käyttäjien) välisen kirjeenvaihdon lukeminen, jos toimeksiantaja ei ole ainoa aiottu käyttäjä.

A30. Jos kappaleiden 21 ja 22 ehdot eivät täyty, erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei todennäköisesti pysty täyttämään toimeksiantajan tai muiden aiottujen käyttäjien tarpeita. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi ehdottaa muita mahdollisesti asianmukaisempia palveluja kuten varmennustoimeksiantoa.

A31. Kaikki kappaleiden 21 ja 22 ehdot koskevat myös toimenpiteitä, jotka on lisätty tai joita on muutettu toimeksiannon aikana.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä ja havaintoja koskevat kuvaukset (viittaus: kappale 22(c))

A32. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä saatetaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Joissakin olosuhteissa säädöksessä tai määräyksessä saatetaan myös määrätä tapa, jolla toimenpiteet tai havainnot tulee kuvata erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa. Kuten kappaleessa 22(c) todetaan, erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon hyväksymisen yhtenä ehtona on, että toimeksiannon suorittaja on todennut

[14] ISQM 1, kappale 29

olevan mahdollista kuvata erikseen sovitut toimenpiteet ja havainnot objektiivisesti ja käyttämällä termejä, jotka ovat selkeitä eivätkä ole harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia.

A33. Erikseen sovitut toimenpiteet kuvataan objektiivisesti ja käyttämällä termejä, jotka ovat selkeitä eivätkä ole harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia. Tämä tarkoittaa, että ne kuvataan niin tarkasti, että aiottu käyttäjä ymmärtää suoritettujen toimenpiteiden luonteen ja laajuuden ja soveltuvissa tapauksissa myös ajoituksen. On tärkeää tunnistaa se, että mitä tahansa termiä voitaisiin mahdollisesti käyttää epäselvällä tai harhaanjohtajalla tavalla asiayhteydestä tai sen puuttumisesta riippuen. Esimerkkejä toimenpiteiden kuvauksista, jotka voivat olla hyväksyttäviä, olettaen, että termit ovat asianmukaisia siinä asiayhteydessä, jossa niitä käytetään, ovat:

- vahvistaa.
- verrata.
- täsmäyttää.
- jäljittää.
- tarkastaa yksityiskohtaisesti.
- tiedustella.
- laskea uudelleen.
- havainnoida.

A34. Termejä, jotka saattavat olla epäselviä, harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia riippuen asiayhteydestä, jossa niitä käytetään, voivat olla esimerkiksi:

- termit, jotka liittyvät IAASB:n standardien mukaiseen varmennukseen kuten ”antaa oikea ja riittävä kuva” tai ”esittää oikein”, ”tilintarkastus”, ”yleisluonteinen tarkastus”, ”lausunto” tai ”johtopäätös”.
- termit, jotka antavat ymmärtää, että esitetään varmennuslausunto tai -johtopäätös, kuten termit ”varmistamme”, ”todennamme”, ”olemme varmistuneet” tai ”olemme varmistaneet” havaintojen osalta.
- epäselvät tai epämääräiset ilmaukset kuten ”olemme saaneet kaikki tarpeelliseksi katsomamme selitykset ja suorittaneet tarpeellisiksi katsomamme toimenpiteet”.
- tulkinnanvaraiset termit, kuten ”olennainen” tai ”merkittävä”.
- epätäsmälliset toimenpiteiden kuvaukset, kuten “keskustella”, “arvioida”, ”testata”, ”analysoida” tai ”tutkia” ilman, että täsmennetään suoritettavien toimenpiteiden luonne ja laajuus ja soveltuvissa tapauksissa ajoitus. Esimerkiksi sanan ”keskustella” käyttäminen voi olla epätäsmällistä, jos ei yksilöidä, kenen kanssa keskustellaan tai mitä yksittäisiä kysymyksiä esitetään.
- termit, jotka antavat ymmärtää, etteivät havainnot kuvasta faktisia tuloksia, kuten ”näkemyksemme mukaan”, ”meidän näkökulmastamme katsottuna” tai ”kantamme on, että”.

A35. Esimerkiksi sellainen toimenpide kuin ”kohdistettujen menojen läpikäynti sen toteamiseksi, ovatko ne kohtuullisia”, ei todennäköisesti täytä ehtoa, että se olisi selkeä eikä olisi harhaanjohtava tai tulkinnanvarainen, koska:

- jotkut käyttäjät voivat tulkita termin ”läpikäynti” (review) väärin niin, että se tarkoittaisi, että on suoritettu menojen kohdistamista koskeva rajoitetun varmuuden antava varmennustoimeksianto, vaikka toimenpiteen tarkoituksena ei ole tällaisen varmuuden antaminen.
- termi ”kohtuullinen” on tulkinnanvarainen sen suhteen, mikä on ”kohtuullista”.

A36. Olosuhteissa, joissa toimenpide yksilöidään tai kuvataan säädöksessä tai määräyksessä käyttämällä termejä, jotka ovat epäselviä, harhaanjohtavia tai tulkinnanvaraisia, toimeksiannon suorittaja voi täyttää kappaleen 22(c) mukaisen ehdon esimerkiksi pyytämällä, että:

- toimeksiantaja muuttaa toimenpidettä tai sen kuvausta niin, ettei se enää ole epäselvä, harhaanjohtava tai tulkinnanvarainen.
- termin määritelmä sisällytetään erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan raporttiin, jos epäselvää, harhaanjohtavaa tai tulkinnanvaraista termiä ei pystytä muuttamaan esimerkiksi säädöksestä tai määräyksestä johtuen.

Riippumattomuusvaatimusten noudattaminen (viittaus: kappaleet 22(e), 24(e))

A37. Kappaletta 22(e) sovelletaan, kun toimeksiannon suorittajan täytyy noudattaa riippumattomuusvaatimuksia esimerkiksi kappaleessa A15 mainituista syistä. Kappaletta 22(e) sovelletaan myös, kun toimeksiannon suorittaja sopii toimeksiantajan kanssa riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta toimeksiannon ehdoissa. Toimeksiannon suorittaja on esimerkiksi saattanut alun perin todeta, ettei hänen tarvitse noudattaa riippumattomuusvaatimuksia relevanttien eettisten vaatimusten, säädöksen tai määräyksen perusteella eikä muista syistä. Toimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista harkittaessa tai toimeksiannon ehdoista sovittaessa saattaa toimeksiannon suorittajalla seuraavista seikoista oleva tieto kuitenkin viitata siihen, että olisi keskusteltava toimeksiantajan kanssa siitä, olisiko erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoituksen kannalta asianmukaista, että siinä noudatettaisiin tiettyjä yksilöityjä riippumattomuusvaatimuksia:

- erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitus;
- keitä ovat toimeksiantaja, muut aiotut käyttäjät ja vastuussa oleva osapuoli (jos ei ole sama kuin toimeksiantaja);
- suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus; tai
- muut toimeksiannot, joita toimeksiannon suorittaja on suorittamassa tai on suorittanut toimeksiantajalle, muille aiotuille käyttäjille tai vastuussa olevalle osapuolelle (jos se ei ole sama kuin toimeksiantaja).

A38. Toimeksiannon suorittaja voi olla toimeksiantajan tai vastuussa olevan osapuolen (jos se ei ole sama kuin toimeksiantaja) tilinpäätöksen tilintarkastaja. Jos toimeksiannon suorittaja on tällaisessa tapauksessa saanut tehtäväkseen suorittaa myös erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon, erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin aiotut käyttäjät voivat olettaa, että toimeksiannon suorittaja on riippumaton erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten. Sen vuoksi toimeksiannon suorittaja voi sopia toimeksiantajan kanssa, että toimeksiannon suorittajan noudattamat tilintarkastukseen sovellettavat riippumattomuusvaatimukset ovat asianmukaisia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten. Tällaisessa tapauksessa toimeksiannon ehtoihin sisällytetään kappaleen 24(e) mukainen maininta siitä, että toimeksiannon suorittajan on noudatettava tällaisia riippumattomuusvaatimuksia.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen (viittaus: kappaleet 24–25)

A39. Toimeksiantokirjeeseen voidaan relevanteissa tapauksissa sisällyttää lisäseikkoja, esimerkiksi:

- järjestelyt, jotka koskevat toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan osallistumista joihinkin erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon osa-alueisiin.
- mahdolliset erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin käyttöä tai jakelua koskevat rajoitukset.

A40. Liitteessä 1 on esimerkki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon toimeksiantokirjeestä.

A41. Toimeksiannon suorittaja voi sopia toimeksiantajan kanssa, että suoritettaviin toimenpiteisiin kuuluu määrällisiä kynnysarvoja poikkeamien määrittämistä varten. Jos näin on, kyseiset määrälliset kynnysarvot sisällytetään toimenpiteiden kuvaukseen toimeksiannon ehdoissa.

A42. Joissakin olosuhteissa säädöksessä tai määräyksessä saatetaan määrätä vain suoritettavien toimenpiteiden luonteesta. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja sopii suoritettavien toimenpiteiden ajoituksesta ja laajuudesta kappaleen 24(i) mukaisesti toimeksiantajan kanssa niin, että toimeksiantajalla on peruste sen vahvistamiselle, että suoritettavat toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten.

A43. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon ehdoista sopiminen ja erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittaminen tapahtuvat peräkkäin ja erillään toisistaan. Toisissa olosuhteissa toimeksiannon ehdoista sopiminen ja erikseen sovittujen toimenpiteiden

suorittaminen ovat iteratiivinen prosessi, jossa erikseen sovittuihin toimenpiteisiin sovitaan muutoksia toimeksiannon edetessä esiin tulevan uuden informaation huomioon ottamiseksi. Jos aiemmin sovittuja toimenpiteitä on tarpeellista muuttaa, toimeksiannon suorittajan on kappaleen 25 mukaan sovittava toimeksiannon muuttuneista ehdoista toimeksiantajan kanssa. Toimeksiannon muuttuneista ehdoista voidaan sopia esimerkiksi päivittämällä toimeksiantokirjettä, tekemällä lisäys nykyiseen toimeksiantokirjeeseen tai muulla kirjallisella vahvistuksella.

Jatkuvat toimeksiannot (viittaus: kappale 26)

A44. Toimeksiannon suorittaja voi päättää olla lähettämättä uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta jatkuvasta toimeksiannosta. Seuraavat seikat voivat kuitenkin viitata siihen, että on asianmukaista tarkistaa toimeksiannon ehtoja tai muistuttaa toimeksiantajaa toimeksiannon voimassa olevista ehdoista:

- viitteet siitä, että toimeksiantaja ymmärtää väärin erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoituksen tai erikseen sovittujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen tai laajuuden.
- toimeksiannon ehtojen mahdolliset tarkistukset tai mahdolliset erityisehdot, mukaan lukien muutokset aiemmin sovittuihin toimenpiteisiin.
- muutos säädöksiin, määräyksiin tai sopimuksiin perustuvissa, toimeksiantoon vaikuttavissa vaatimuksissa.
- muutos toimeksiantajan johdossa tai hallintoelinten jäsenissä.

Erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappale 28)

A45. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi päättää pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia, esimerkiksi:

- jos erikseen sovittuihin toimenpiteisiin kuuluu tiedusteluja, toimeksiannon suorittaja voi pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia suullisesti annetuista vastauksista.
- jos toimeksiantaja ei ole vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja voi sopia toimeksiantajan kanssa, että erikseen sovittuihin toimenpiteisiin sisällytetään kirjallisten vahvistusilmoitusten pyytäminen vastuussa olevalta osapuolelta.

Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen (viittaus: kappale 29)

A46. Toimeksiannon suorittajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen voi tarkoittaa erityisasiantuntijan käyttämistä toimeksiannon suorittajan apuna:

- keskusteltaessa suoritettavista erikseen sovituista toimenpiteistä toimeksiantajan kanssa. Esimerkiksi lakimies voi esittää toimeksiannon suorittajalle ehdotuksia sopimukseen liittyviä juridisia näkökohtia koskevan toimenpiteen suunnittelusta; tai
- suoritettaessa yhtä tai useampaa erikseen sovittua toimenpidettä. Esimerkiksi kemisti voi suorittaa jonkin erikseen sovituista toimenpiteistä kuten jyvänäytteen toksiinitasojen määrittämisen.

A47. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla toimeksiannon suorittajaan toimeksiantosuhteessa oleva ulkopuolinen erityisasiantuntija tai sisäinen erityisasiantuntija, joka työskentelee tilintarkastusyhteisössä ja jota näin ollen koskee tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä. Toimeksiannon suorittaja voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään, paitsi jos:

- toimeksiannon suorittajan käsitys tai käytännön kokemus antaa viitteitä siitä, ettei tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsitellä toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita tehokkaalla tavalla; tai
- tilintarkastusyhteisöltä tai muilta osapuolilta saatava informaatio tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tehokkuudesta antaa aihetta muuhun.

Tämän tukeutumisen laajuus vaihtelee olosuhteiden mukaan, ja se voi vaikuttaa niiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka toimeksiannon suorittaja kohdistaa sellaisiin seikkoihin kuin:

- pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja koulutusohjelmien avulla.
- toimeksiannon suorittajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan objektiivisuudesta.
- sopimus kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.

Tällainen tukeutuminen ei vähennä toimeksiannon suorittajan velvollisuutta täyttää tämän standardin mukaiset vaatimukset.

A48. Jos toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija suorittaa yhden tai useamman erikseen sovituista toimenpiteistä, kappaleen 29(b) mukaan vaadittava erityisasiantuntijan työn luonnetta, laajuutta ja tavoitteita koskeva sopimus sisältää erityisasiantuntijan suorittamaksi tulevan toimenpiteen (tai toimenpiteiden) luonteen, ajoituksen ja laajuuden. Toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan välisen sopimuksen voi olla asianmukaista sisältää kappaleessa 29(b) vaadittavien seikkojen lisäksi myös seuraavanlaisia seikkoja:

(a) toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet;

(b) toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan välisen kommunikaation luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti antaman raportin muoto; ja

(c) se, onko erityisasiantuntijan tarpeellista ottaa huomioon salassapitovaatimuksia.

A49. Kappaleessa A47 mainitut seikat voivat vaikuttaa toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan välisen sopimuksen yksityiskohtaisuuteen ja formaaliuteen, mukaan lukien siihen, onko sopimus asianmukaista tehdä kirjallisena. Toimeksiannon suorittajan ja erityisasiantuntijan välinen sopimus tehdään usein toimeksiantokirjeen muodossa.

A50. Kun toimeksiannon suorittaja käyttää erityisasiantuntijan tekemää työtä, saattaa olla asianmukaista suorittaa toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisvaiheessa joitakin kappaleessa 29 vaadittavista toimenpiteistä.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti (viittaus: kappaleet 30–33)

A51. Liitteessä 2 on esimerkkejä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevista raporteista.

Kohde, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan (viittaus: kappale 30(c))

A52. Soveltuvissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja haluaa ehkä väärinkäsitysten välttämiseksi selventää, ettei erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti sisällä informaatiota muusta kuin siitä kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan. Esimerkiksi jos toimeksiannon suorittaja on saanut tehtäväksi kohdistaa erikseen sovittuja toimenpiteitä yhteisön myyntisaamisiin ja vaihto-omaisuuteen, hän haluaa ehkä sisällyttää raporttiin maininnan siitä, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti liittyy vain kyseisiin tileihin eikä kata yhteisön tilinpäätöstä kokonaisuutena.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin tarkoitus (viittaus: kappale 30(d))

A53. Kappaleessa 30(d) vaadittavan maininnan lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi todeta, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti on tarkoitettu vain toimeksiantajalle ja aiotuille käyttäjille. Kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin jakelua tai käyttöä. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voi olla mahdollista rajoittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin käyttöä mutta ei sen jakelua. Toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla voi olla mahdollista rajoittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin jakelua mutta ei sen käyttöä.

A54. Tekijöihin, joita toimeksiannon suorittaja voi ottaa huomioon tehdessään päätöstä siitä, rajoittaako hän erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin jakelua tai käyttöä (jos se on sallittua), kuuluvat esimerkiksi seuraavat:

- onko kohonnutta riskiä siitä, että muut kuin aiotut käyttäjät ymmärtävät erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoituksen väärin tai tulkitsevat havaintoja väärin.
- onko erikseen sovitut toimenpiteet suunniteltu yksinomaan sisäisten käyttäjien kuten toimeksiantajan johdon ja hallintoelinten käyttöä varten.

- sisältyykö erikseen sovittuihin toimenpiteisiin tai havaintoihin luottamuksellista informaatiota.

Erikseen sovitut toimenpiteet ja havainnot (viittaus: kappaleet 30(n)–30(o))

A55. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty kuvaamaan erikseen sovittuja toimenpiteitä tai havaintoja antamatta luottamuksellista tai arkaluonteista informaatiota, hän voi harkita:

- sisäistä konsultointia (esimerkiksi tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä);
- ulkoista konsultointia (esim. relevantin ammatillisen tahon tai toisen toimeksiantojen suorittajan kanssa); tai
- juridisen neuvonnan hankkimista

saadakseen käsityksen tietyn toimintatavan valitsemisesta aiheutuvista ammatillisista tai oikeudellisista vaikutuksista.

A56. Joissakin olosuhteissa tieto siitä, että aiemmin sovittuja toimenpiteitä ei ole suoritettu tai niitä on muutettu, on tärkeä aiottujen käyttäjien arvioidessa erikseen sovittuja toimenpiteitä ja tehtyjä havaintoja. Näin voi olla esimerkiksi, kun toimenpiteistä määrätään säädöksessä tai määräyksessä. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi yksilöidä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa ne toimeksiannon alkuperäisissä ehdoissa sovitut toimenpiteet, joita ei voitu suorittaa tai joita on muutettu, ja miksi näin on tapahtunut.

A57. Toimeksiannon suorittaja voi viitata päivämäärään, jona erikseen sovituista toimenpiteistä on sovittu toimeksiannon ehdoissa.

Viittaaminen toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan (viittaus: kappale 31)

A58. Joissakin olosuhteissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa viitataan toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan, joka on suorittanut jonkin erikseen sovituista toimenpiteistä. Tällaista viittausta saatetaan vaatia esimerkiksi läpinäkyvyystarkoituksessa julkisella sektorilla. Toimeksiannon suorittaja voi katsoa sen asianmukaiseksi myös muissa olosuhteissa, esimerkiksi viitatessaan käyttämäänsä erityisasiantuntijaan erikseen sovittujen toimenpiteiden kuvauksessa. Tästä huolimatta toimeksiannon suorittaja vastaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa esitettävistä havainnoista yksin, eikä erityisasiantuntijan käyttäminen vähennä tätä vastuuta. Siksi on tärkeää, että jos erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa viitataan toimeksiannon suorittajan käyttämään erityisasiantuntijaan, raportti ei anna sellaista käsitystä, että viittaaminen erityisasiantuntijaan vähentäisi toimeksiannon suorittajan vastuuta.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon suorittaminen yhdessä toisen toimeksiannon kanssa
(viittaus: kappale 34)

A59. Toimeksiannon suorittajaa saatetaan pyytää suorittamaan muita toimeksiantoja yhdessä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kanssa, kuten antamaan suosituksia, jotka tulevat esiin erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä. Tällaiset pyynnöt voidaan esittää toimeksiannon suorittajalle yhtenä pyyntönä erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja suositusten antamisesta, ja eri toimeksiantojen ehdot voidaan esittää samassa toimeksiantokirjeessä. Väärinkäsitysten välttämiseksi kappaleessa 34 vaaditaan, että erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti erotetaan selvästi muita toimeksiantoja koskevista raporteista. Suositukset voidaan esimerkiksi:

- antaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevasta raportista erillisessä asiakirjassa; tai
- sisällyttää asiakirjaan, joka sisältää sekä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin että suositukset, mutta suositukset on selvästi erotettu erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevasta raportista esimerkiksi sijoittamalla erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raportti ja suositukset asiakirjan erillisiin osiin.

Dokumentointi (viittaus: kappale 35)

A60. Suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeva dokumentaatio voi sisältää merkinnät esimerkiksi seuraavista:

- sen kohteen (tai niiden kohteiden) yksilöivät ominaispiirteet, johon (tai joihin) erikseen sovittu toimenpide kohdistetaan. Yksilöivät ominaispiirteet vaihtelevat riippuen erikseen sovitun toimenpiteen luonteesta ja kohteesta (tai kohteista), johon (tai joihin) erikseen sovittu toimenpide kohdistetaan. Esimerkiksi:
    - kun kyseessä on ostotilauksiin kohdistuva toimenpide, toimeksiannon suorittaja voi yksilöidä valitut asiakirjat niiden päivämäärän ja yksilöllisen ostotilausnumeron perusteella.
    - kun kyseessä on toimenpide, joka edellyttää kaikkien tietyn rahamäärän ylittävien yksiköiden valitsemista tietystä perusjoukosta, toimeksiannon suorittaja voi kirjata toimenpiteen kattaman alueen ja yksilöidä perusjoukon (esimerkiksi kaikki tietyn rahamäärän ylittävät pääkirjanpitoviennit tietyn ajanjakson vientiluettelosta, kaikki tietyn tuntimäärän ylittävät tuntiraportit tietyiltä kuukausilta tai tietyn luettelon joka kymmenes yksikkö).
    - kun kyseessä on toimenpide, joka edellyttää tietyille henkilöille osoitettavia tiedusteluja, toimeksiannon suorittaja voi kirjata ylös tiedustelujen tekemispäivät, henkilöiden nimet ja tehtäväkuvaukset sekä sen, mistä tiedusteltiin.
    - kun kyseessä on havainnointitoimenpide, toimeksiannon suorittaja voi kirjata havainnoidun prosessin tai seikan, relevantit henkilöt, heidän tehtävänsä sekä sen, missä ja milloin havainnointi toteutettiin.
- kuka suoritti erikseen sovitut toimenpiteet ja minä päivänä ne suoritettiin.
- kuka kävi läpi erikseen sovitut toimenpiteet ja minä päivänä ja kuinka laajasti tällainen läpikäynti tapahtui.

Liite 1

(viittaus: kappale A40)

Esimerkki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä, joka havainnollistaa tähän standardiin sisältyviä relevantteja vaatimuksia ja ohjeistusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, ja se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Sitä pitää muokata yksittäisten erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevien toimeksiantojen vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan toimeksiantoon yhdeltä raportointikaudelta, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan tässä standardissa kuvattua jatkuvaa toimeksiantoa. Ehdotettavan kirjeen sopivuudesta voi olla asianmukaista hankkia juridista neuvontaa.

Vastaanottaja [toimeksiantaja]

Olette pyytäneet meitä suorittamaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon, joka kohdistuu tuotteiden [xyz] hankintaan. Tämän kirjeen tarkoituksena on vahvistaa käsityksemme toimeksiannon ehdoista ja tavoitteista sekä suorittamiemme palvelujen luonteesta ja niihin liittyvistä rajoituksista. Toimeksianto suoritetaan kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot* mukaisesti. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa suorittaessamme noudatamme [kuvataan relevantit eettiset vaatimukset], jotka eivät edellytä meiltä riippumattomuutta.

ISRS 4400:n (uudistettu) mukaisesti suoritettavassa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa suoritamme kanssanne sovitut toimenpiteet ja viestimme havainnoistamme erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa. Havainnot ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia. Te (ja relevanteissa tapauksissa muut osapuolet) vahvistatte, että toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten. Emme ota kantaa toimenpiteiden asianmukaisuuteen. Tämä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto suoritetaan perustuen siihen, että [vastuussa oleva osapuoli] on vastuussa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan. Lisäksi toteamme, että tämä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei ole varmennustoimeksianto. Näin ollen emme anna lausuntoa emmekä esitä varmennusjohtopäätöstä.

Suorittamiemme toimenpiteiden tarkoituksena on yksinomaan olla teille avuksi sen määrittämisessä, tapahtuuko tuotteiden [xyz] hankinta organisaationne hankintaperiaatteiden mukaisesti.[1] Näin ollen raporttimme on osoitettu teille, eikä raporttimme välttämättä sovi muuhun tarkoitukseen.

- Olemme sopineet seuraavien toimenpiteiden suorittamisesta sekä työmme tuloksena tekemiemme havaintojen raportoimisesta teille:
- Hankitaan [vastuussa olevan osapuolen] johdolta luettelo [1.1.20X1] ja [31.12.20X1] välisenä aikana allekirjoitetuista tuotteita [xyz] koskevista sopimuksista (”luettelo”) ja poimitaan kaikki sopimukset, jotka ovat arvoltaan yli 25 000 $.
- Kunkin luetteloon sisältyvän arvoltaan 25 000 $ ylittävän sopimuksen osalta verrataan sopimusta tarjousdokumentteihin ja selvitetään, onko kutakin sopimusta varten pyydetty tarjoukset vähintään kolmelta toimittajalta, jotka ovat [vastuussa olevan osapuolen] “ennalta hyväksyttyjen toimittajien luettelossa”.
- Kunkin luetteloon sisältyvän arvoltaan 25 000 $ ylittävän sopimuksen osalta verrataan allekirjoitetun sopimuksen mukaista maksettavaa rahamäärää siihen rahamäärään, jonka [vastuussa oleva osapuoli] on lopulta maksanut toimittajalle, ja selvitetään, onko lopulta maksettu rahamäärä sama kuin sopimuksessa sovittu.
- Toimenpiteet suoritetaan [päivämäärä] ja [päivämäärä] välisenä aikana.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva raporttimme

[1] Tässä tapauksessa toimeksiantaja on myös aiottu käyttäjä.

Osana toimeksiantoamme annamme raportin, jossa kuvataan erikseen sovitut toimenpiteet ja suoritettujen toimenpiteiden tuloksena tehdyt havainnot [lisätään asianmukainen viittaus erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin odotettavissa olevaan muotoon ja sisältöön].

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä sen osoittamiseksi, että annatte hyväksyntänne ja suostumuksenne toimeksiantoamme koskeville järjestelyille; tämä koskee myös niitä yksittäisiä toimenpiteitä, joiden suorittamisesta olemme sopineet, ja niiden asianmukaisuutta toimeksiannon tarkoitusta varten.

[Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan.]

[Tilintarkastusyhteisön nimi]

Hyväksyntä ja suostumus [vastuussa olevan osapuolen nimi] puolesta:

[allekirjoitus]

[Nimi ja asema]

[Päiväys]

Liite 2

(Viittaus: kappale A51)

Esimerkkejä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevista raporteista

Esimerkki 1:

Tätä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa esimerkkiraporttia varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Toimeksiantaja on raportin vastaanottaja ja ainoa aiottu käyttäjä. Toimeksiantaja ei ole vastuussa oleva osapuoli. Esimerkiksi sääntelytaho on toimeksiantajana ja aiottuna käyttäjänä, ja sääntelytahon valvoma yhteisö on vastuussa olevana osapuolena.
- Poikkeamia ei ole löytynyt.
- Toimeksiannon suorittaja ei käyttänyt erityisasiantuntijaa minkään erikseen sovitun toimenpiteen suorittamiseen.
- Raportin käyttöä tai jakelua ei ole rajoitettu.
- Toimeksiannon suorittajan ei tarvitse noudattaa mitään riippumattomuusvaatimuksia.
- Toimeksiantajan kanssa on sovittu toimenpiteen 3 osalta määrällinen kynnysarvo 100 $ poikkeamien raportoimiselle.

TUOTTEIDEN [XYZ] HANKINTAAN KOHDISTUNEITA ERIKSEEN SOVITTUJA TOIMENPITEITÄ KOSKEVA RAPORTTI

[Vastaanottaja]

Tämän erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin tarkoitus

Raporttimme tarkoituksena on yksinomaan olla [toimeksiantajalle] avuksi sen määrittämisessä, tapahtuuko tuotteiden [xyz] hankinta organisaation hankintaperiaatteiden mukaisesti, eikä se välttämättä sovi muuhun tarkoitukseen.

Toimeksiantajan ja vastuussa olevan osapuolen velvollisuudet

[Toimeksiantaja] on vahvistanut, että erikseen sovitut toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten.

[Toimeksiantajan] nimeämä [vastuussa oleva osapuoli] on vastuussa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Olemme suorittaneet erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot* mukaisesti. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa suoritamme [toimeksiantajan] kanssa sovitut toimenpiteet ja raportoimme havainnot, jotka ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia. Emme ota kantaa erikseen sovittujen toimenpiteiden asianmukaisuuteen.

Tämä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei ole varmennustoimeksianto. Näin ollen emme anna lausuntoa emmekä esitä varmennusjohtopäätöstä.

Jos olisimme suorittaneet lisätoimenpiteitä, tietoomme olisi saattanut tulla muita seikkoja, joista olisi raportoitu.

Ammatillinen etiikka ja laadunhallinta

Olemme noudattaneet [kuvataan relevantit eettiset vaatimukset] sisältyviä eettisiä vaatimuksia. Tässä toimeksiannossa ei ole riippumattomuusvaatimuksia, joita meidän täytyisi noudattaa.

Tilintarkastusyhteisömme soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Toimenpiteet ja havainnot

Olemme suorittaneet jäljempänä kuvatut tuotteiden [xyz] hankintaan kohdistuvat toimenpiteet, joista on erikseen sovittu [toimeksiantajan] kanssa.

	Toimenpiteet	**Havainnot**
1.	Hankitaan [vastuussa olevan osapuolen] johdolta luettelo [1.1.20X1] ja [31.12.20X1] välisenä aikana allekirjoitetuista tuotteita [xyz] koskevista sopimuksista ja poimitaan kaikki sopimukset, jotka ovat arvoltaan yli 25 000 $.	Saimme johdolta luettelon kaikista tuotteita [xyz] koskevista sopimuksista, jotka oli allekirjoitettu [1.1.20X1] ja [31.12.20X1] välisenä aikana. Luetteloon sisältyvistä 125 sopimuksesta totesimme 37 sopimuksen olevan arvoltaan yli 25 000 $.
2.	Kunkin luetteloon sisältyvän arvoltaan 25 000 $ ylittävän sopimuksen osalta verrataan sopimusta tarjousdokumentteihin ja selvitetään, onko kutakin sopimusta varten pyydetty tarjoukset vähintään kolmelta toimittajalta, jotka ovat [vastuussa olevan osapuolen] ”ennalta hyväksyttyjen toimittajien luettelossa”.	Tarkastimme yksityiskohtaisesti arvoltaan 25 000 $ ylittäviin 37 sopimukseen liittyvät tarjousasiakirjat. Havaitsimme, että kaikista sopimuksista oli pyydetty tarjoukset vähintään kolmelta toimittajalta, jotka ovat [vastuussa olevan osapuolen] ”ennalta hyväksyttyjen toimittajien luettelossa”.

3.	Kunkin luetteloon sisältyvän arvoltaan 25 000 $ ylittävän sopimuksen osalta verrataan allekirjoitetun sopimuksen mukaista maksettavaa rahamäärää siihen rahamäärään, jonka [vastuussa oleva osapuoli] on lopulta maksanut toimittajalle, ja selvitetään, onko lopulta maksettu rahamäärä 100 $:n tarkkuudella sama kuin sopimuksessa sovittu.	Saimme allekirjoitetut sopimukset 37:stä luetteloon sisältyvästä arvoltaan 25 000 $ ylittävästä sopimuksista ja vertasimme sopimusten mukaan maksettavia rahamääriä niihin rahamääriin, jotka [vastuussa oleva osapuoli] on lopulta maksanut toimittajalle. Havaitsimme, että lopulta maksetut rahamäärät olivat kaikissa 37 sopimuksessa 100 $:n tarkkuudella samoja kuin sovitut rahamäärät, eikä poikkeamia todettu.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2:

Tätä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa esimerkkiraporttia varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- Toimeksiantaja on vastuussa oleva osapuoli. Aiottu käyttäjä, joka ei ole sama kuin toimeksiantaja, on toimeksiantajan lisäksi raportin vastaanottajana. Esimerkiksi sääntelytaho on aiottuna käyttäjänä, ja sääntelytahon valvoma yhteisö on toimeksiantajana ja vastuussa olevana osapuolena.
- Poikkeamia on havaittu.
- Toimeksiannon suorittaja on käyttänyt erityisasiantuntijaa suorittamaan erään erikseen sovitun toimenpiteen, ja erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa viitataan kyseiseen erityisasiantuntijaan.
- Raportin käyttöä ja jakelua on rajoitettu.
- Toimeksiannon suorittaja on toimeksiantajan (joka on vastuussa oleva osapuoli) tilinpäätöksen tilintarkastaja. Toimeksiannon suorittaja on sopinut toimeksiantajan kanssa, että toimeksiannon suorittajan noudattamat tilintarkastukseen sovellettavat riippumattomuusvaatimukset ovat asianmukaisia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten. Toimeksiannon suorittaja on sopinut sisällyttävänsä toimeksiannon ehtoihin, että hän noudattaa tilintarkastukseen sovellettavia riippumattomuusvaatimuksia erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkoitusta varten.
- Toimeksiannon suorittaja on sisällyttänyt viittauksen päivämäärään, jona erikseen sovituista toimenpiteistä on sovittu toimeksiannon ehdoissa.

ERIKSEEN SOVITTUJA TOIMENPITEITÄ KOSKEVA RAPORTTI TUOTTEIDEN [XYZ] HANKINNASTA

[vastaanottajat]

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan raportin tarkoitus sekä käyttöä ja jakelua koskeva rajoitus

Raporttimme tarkoituksena on yksinomaan olla [aiotulle käyttäjälle] avuksi sen määrittämisessä, tapahtuuko [toimeksiantajan] tekemä tuotteiden [xyz] hankinta [aiotun käyttäjän] hankintaperiaatteiden mukaisesti, eikä se välttämättä sovi muuhun tarkoitukseen. Tämä raportti on tarkoitettu yksinomaan [toimeksiantajalle] ja [aiotuille käyttäjille], ja muiden osapuolten ei pidä käyttää sitä eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille.

Toimeksiantajan velvollisuudet

[Toimeksiantaja] on vahvistanut, että erikseen sovitut toimenpiteet ovat asianmukaisia toimeksiannon tarkoitusta varten.

[Toimeksiantaja (joka on myös vastuussa oleva osapuoli)] on vastuussa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Olemme suorittaneet erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot* mukaisesti. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa toimeksiannossa suoritamme [toimeksiantajan] kanssa sovitut toimenpiteet ja raportoimme havainnot, jotka ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia. Emme ota kantaa erikseen sovittujen toimenpiteiden asianmukaisuuteen.

Tämä erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ei ole varmennustoimeksianto. Näin ollen emme anna lausuntoa emmekä esitä varmennusjohtopäätöstä.

Jos olisimme suorittaneet lisätoimenpiteitä, tietoomme olisi saattanut tulla muita seikkoja, joista olisi raportoitu.

Ammatillinen etiikka ja laadunhallinta

Olemme noudattaneet [kuvataan relevantit eettiset vaatimukset] sisältyviä eettisiä vaatimuksia sekä [kuvataan relevantit riippumattomuusvaatimukset] mukaisia riippumattomuusvaatimuksia.[1]

Tilintarkastusyhteisömme soveltaa kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQM 1, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Toimenpiteet ja havainnot

Olemme suorittaneet jäljempänä kuvatut tuotteiden [xyz] hankintaan kohdistuvat toimenpiteet, joista on erikseen sovittu [toimeksiantajan] kanssa [päivämäärä] päivätyissä toimeksiannon ehdoissa.

[1] Esimerkiksi jos IESBAn eettiset säännöt ovat relevantit eettiset vaatimukset ja IESBAn eettisten sääntöjen osa 4A on relevantit riippumattomuusvaatimukset, tämä lause voidaan muotoilla seuraavasti: “Olemme noudattaneet IESBAn *Kansainvälisiin eettisiin sääntöihin tilintarkastusammattilaisille* (*sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit*) (IESBAn eettiset säännöt) sisältyviä eettisiä vaatimuksia sekä IESBAn eettisten sääntöjen osaan 4A sisältyviä riippumattomuusvaatimuksia.”

	Toimenpiteet	**Havainnot**
1.	Hankitaan [toimeksiantajan] johdolta luettelo [1.1.20X1] ja [31.12.20X1] välisenä aikana allekirjoitetuista tuotteita [xyz] koskevista sopimuksista ja poimitaan kaikki sopimukset, jotka ovat arvoltaan yli 25 000 $.	Saimme johdolta luettelon kaikista tuotteita [xyz] koskevista sopimuksista, jotka oli allekirjoitettu [1.1.20X1] ja [31.12.20X1] välisenä aikana. Luetteloon sisältyvistä 125 sopimuksista totesimme 37 sopimuksen olevan arvoltaan yli 25 000 $.
2.	Kunkin luetteloon sisältyvän arvoltaan 25 000 $ ylittävän sopimuksen osalta verrataan sopimusta tarjousdokumentteihin ja selvitetään, onko kutakin sopimusta varten pyydetty tarjoukset vähintään kolmelta toimittajalta, jotka ovat [toimeksiantajan] ”ennalta hyväksyttyjen toimittajien luettelossa”. [Vieraskielisinä] toimitetut tarjousdokumentit käännetään ennen vertailun tekemistä käyttäen apuna kääntäjää, jolle toimeksiannon suorittaja on antanut tätä koskevan toimeksiannon.	Tarkastimme yksityiskohtaisesti arvoltaan 25 000 $ ylittäviin 37 sopimukseen liittyvät tarjousasiakirjat. Näihin 37 sopimukseen liittyvistä tarjousasiakirjoista 5 oli toimitettu [vieraskielisenä]. Annoimme kääntäjälle toimeksiannon avustaa meitä näiden viiden tarjousasiakirjan kääntämisessä. Havaitsimme, että 37 sopimuksesta 36 oli sellaisia, joista oli pyydetty tarjoukset vähintään kolmelta toimittajalta, jotka ovat [toimeksiantajan] “ennalta hyväksyttyjen toimittajien luettelossa”. Havaitsimme, että yhdestä arvoltaan 65 000 $:n suuruisesta sopimuksesta ei ollut pyydetty tarjouksia. Johto on ilmoittanut meille, että tämän sopimuksen kilpailuttamatta jättämiseen oli syynä sopimuksen mukaisen määräajan noudattamiseen liittyvä hätätilanne. Kääntäjän käyttäminen apuna tarjousasiakirjojen kääntämisessä, ei vähennä vastuutamme toimenpiteiden suorittamisesta ja havaintojen raportoimisesta.
3.	Kunkin luetteloon sisältyvän arvoltaan 25 000 $ ylittävän sopimuksen osalta verrataan allekirjoitetun sopimuksen mukaista maksettavaa rahamäärää siihen rahamäärään, jonka [toimeksiantaja] on lopulta maksanut toimittajalle, ja selvitetään, onko lopulta maksettu rahamäärä sama kuin sopimuksessa sovittu.	Saimme allekirjoitetut sopimukset 37:stä luetteloon sisältyvästä arvoltaan 25 000 $ ylittävästä sopimuksesta ja vertasimme sopimusten mukaan maksettavia rahamääriä niihin rahamääriin, jotka [toimeksiantaja] on lopulta maksanut toimittajalle. Totesimme, että 26:ssa sopimuksessa 37:stä allekirjoitettujen sopimusten mukaan maksettavat rahamäärät poikkesivat rahamääristä, jotka [toimeksiantaja] lopulta maksoi. Kaikissa näissä tapauksissa johto on ilmoittanut meille, että rahamäärien eroissa on otettava huomioon [maan tai muun oikeudenkäyttöalueen] arvonlisäverokannan 1 %:n korotus, joka tuli voimaan syyskuussa 20X1.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

KANSAINVÄLINEN LIITÄNNÄISPALVELUSTANDARDI ISRS 4410 (UUDISTETTU)

KOKOAMISTOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan 1.7.2013 tai sen jälkeen päivättäviin, kokoamistoimeksiannoista annettaviin raportteihin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Kokoamistoimeksianto	5–10
Standardin sitovuus	11–14
Voimaantulo	15
Tavoitteet	16
Määritelmät	17
Vaatimukset	
Kokoamistoimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	18–20
Eettiset vaatimukset	21
Ammatillinen harkinta	22
Laadunhallinta ja saavuttaminen kokoamistoimeksiannoissa	23
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	24–26
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	27
Toimeksiannon suorittaminen	28–37
Dokumentointi	38
Toimeksiannon suorittajan raportti	39–41
Soveltamista koskeva ja muu selittävä aineisto	
Standardin soveltamisala	A1–A11
Kokoamistoimeksianto	A12–A18
Eettiset vaatimukset	A19–A26
Ammatillinen harkinta	A27–A29
Laadunhallinta ja saavuttaminen kokoamistoimeksiannoissa	A30–A32
Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen	A33–A45
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	A46–A47
Toimeksiannon suorittaminen	A48–A58
Dokumentointi	A59–A61
Toimeksiannon suorittajan raportti	A62–A69
Liite 1 Esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä	
Liite 2 Esimerkkejä kokoamistoimeksiannoista annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista	

Kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä liitännäispalvelustandardissa (ISRS) käsitellään toimeksiannon suorittajan [engl. practitioner] velvollisuuksia tämän ottaessa vastaan toimeksiannon, jossa hän avustaa johtoa mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä hankkimatta minkäänlaista varmuutta tästä informaatiosta sekä raportoi toimeksiannosta tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A1–A2)

2. Tätä standardia sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoihin. Standardia voidaan tarpeen mukaan mukautettuna soveltaa muun kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation ja muun kuin taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoihin. Jäljempänä tässä standardissa ”taloudellisella informaatiolla” tarkoitetaan ”mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota”. (Viittaus: kappaleet A3–A4)

3. Kun toimeksiannon suorittajaa pyydetään avustamaan johtoa taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä, saattaa olla tarpeellista kiinnittää asianmukaista huomiota siihen, pitäisikö toimeksianto suorittaa tämän standardin mukaisesti. Tekijöitä, jotka viittaavat siihen, että tämän standardin soveltaminen, mukaan lukien sen mukaisesti tapahtuva raportoiminen, voi olla asianmukaista, ovat esimerkiksi:

   - se, että sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä edellytetään taloudellista informaatiota ja informaatio on toimitettava julkisesti rekisteröitäväksi.
   - se, että muut ulkopuoliset kuin kootun taloudellisen informaation aiotut käyttäjät todennäköisesti yhdistävät toimeksiannon suorittajan taloudelliseen informaatioon ja on olemassa riski, että saatetaan ymmärtää väärin, missä määrin toimeksiannon suorittaja on osallisena informaatiossa, esimerkiksi:
     - jos taloudellinen informaatio on tarkoitettu muiden osapuolten kuin johdon tai hallintoelinten käyttöön tai se voidaan luovuttaa osapuolille, jotka eivät ole informaation aiottuja käyttäjiä, tai tällaiset osapuolet voivat saada informaation käyttöönsä; ja
     - jos toimeksiannon suorittajan nimi liitetään taloudelliseen informaatioon. (Viittaus: kappale A5)

Standardin suhde ISQM 1:een[1]

4. Laadunhallintajärjestelmät ja toimintaperiaatteet tai menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. Tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ISQM 1:tä näiden suorittaessa kokoamistoimeksiantoja.[2] Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunhallintaa yksittäisen kokoamistoimeksiannon tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A6–A11)

Kokoamistoimeksianto

5. Johto saattaa pyytää ammatissa toimivaa tilintarkastusammattilaista avustamaan yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Tämän standardin mukaisesti suoritettavan kokoamistoimeksiannon arvo taloudellisen informaation käyttäjille perustuu siihen, että toimeksiannon suorittaja soveltaa kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustaan ja noudattaa ammatillisia standardeja, relevantit eettiset vaatimukset mukaan lukien, ja siihen, että kommunikoidaan selkeästi, millä tavoin ja kuinka laajasti toimeksiannon suorittaja on osallisena kootussa taloudellisessa informaatiossa. (Viittaus: kappaleet A12–A15)

6. Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, toimeksiannon suorittajan ei edellytetä vahvistavan sen tiedon oikeellisuutta tai täydellisyyttä, jonka johto antaa kokoamista varten, eikä muutoin kokoavan evidenssiä antaakseen tilintarkastuslausunnon tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöksen taloudellisen informaation laatimisesta.

---

[1] Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

[2] ISQM 1, kappale 5

7. Johto on edelleen vastuussa taloudellisesta informaatiosta sekä perusteesta, jolla se laaditaan ja esitetään. Tähän vastuuseen kuuluu myös harkinnan käyttö, jota johdolta edellytetään taloudellisen informaation laatimisen ja esittämisen suhteen, mukaan lukien asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen sekä tarvittaessa kohtuullisten kirjanpidollisten arvioiden muodostaminen. (Viittaus: kappaleet A12–A13)

8. Tässä standardissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eikä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Tämän standardin mukainen toimeksianto suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat hyväksyneet tietyt kokoamistoimeksiannon suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. (Viittaus: kappaleet A12–A13)

9. Kokoamistoimeksiannon kohteena olevaa taloudellista informaatiota saatetaan tarvita erilaisiin tarkoituksiin, kuten:

   (a) säädöksen tai määräyksen mukaisten pakollista säännöllistä taloudellista raportointia koskevien vaatimusten noudattamiseksi; tai

   (b) tarkoituksiin, jotka eivät liity säädöksen tai määräyksen mukaiseen pakolliseen taloudelliseen raportointiin, esimerkiksi:

      - johdolle tai hallintoelimille, laadittuna heidän erityisiin tarkoituksiinsa soveltuvalla perusteella (esimerkiksi taloudellisen informaation laatiminen sisäiseen käyttöön).

      - ulkopuolisille tuotettavaa säännöllistä taloudellista raportointia varten, esimerkiksi sopimuksen tai muunlaisen järjestelyn nojalla (esimerkiksi rahoittajataholle toimitettava taloudellinen informaatio, jolla tuetaan avustuksen saamista tai jatkumista).

      - liiketoimien toteuttamista varten, esimerkiksi tueksi liiketoimelle, johon liittyy yhteisön omistus- tai rahoitusrakenteiden muutoksia (kuten sulautuminen tai yritysosto).

10. Taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä voidaan käyttää erilaisia tilinpäätösnormistoja, jotka vaihtelevat yksinkertaisesta yhteisökohtaisesta laskentaperustasta vakiintuneisiin tilinpäätösstandardeihin. Tilinpäätösnormisto, jota johto käyttää taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä, riippuu yhteisön luonteesta ja informaation aiotusta käytöstä. (Viittaus: kappaleet A16–A18)

Standardin sitovuus

11. Tässä standardissa on sitä noudattavalle toimeksiannon suorittajalle tavoitteet, jotka antavat taustan tämän standardin vaatimuksille ja joiden on tarkoitus auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsitys siitä, mitä kokoamistoimeksiannossa pitää saavuttaa.

12. Tämä standardi sisältää vaatimuksia, jotka ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä” ja jotka on tarkoitettu mahdollistamaan sen, että toimeksiannon suorittaja täyttää esitetyt tavoitteet.

13. Lisäksi tämä standardi sisältää johdantoaineistoa, määritelmiä sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, jotka antavat relevanttia taustaa standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle.

14. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään aseteta vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa, josta on apua vaatimuksia sovellettaessa.

Voimaantulo

15. Tätä standardia sovelletaan 1.7.2013 tai sen jälkeen päivättäviin, kokoamistoimeksiannoista annettaviin raportteihin.

Tavoitteet

16. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena tämän standardin mukaisessa toimeksiannossa on:

(a) soveltaa kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemusta avustaakseen johtoa taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti johdolta saatavan informaation pohjalta; ja

(b) raportoida tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

Määritelmät

17. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät kansainvälisten tilintarkastusalan standardien (”käsikirja”) termistöön[3], jossa kuvataan yhdenmukaisen tulkinnan avuksi myös muita tässä standardissa esiintyviä termejä. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

(a) *Sovellettava tilinpäätösnormisto* – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet noudattavat taloudellisen informaation laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja taloudellisen informaation tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädöksessä tai määräyksessä edellytetään. (Viittaus: kappaleet A35–A37)

(b) *Kokoamistoimeksianto* – Toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustaan avustaakseen johtoa yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä raportoi tämän standardin edellyttämällä tavalla. Sanoja ”koota” ”kokoaminen” ja ”koottu” käytetään kaikkialla tässä standardissa tässä asiayhteydessä.

(c) *Toimeksiannosta vastuullinen henkilö* – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta kokoamistoimeksiantoa koskevasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

(d) *Toimeksiantotiimi* – Kaikki toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevaa ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

(e) *Virheellisyys* – Ero taloudellisessa informaatiossa esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Silloin kun taloudellinen informaatio on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty.

(f) *Toimeksiannon suorittaja* – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka suorittaa kokoamistoimeksiannon. Termi kattaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muut toimeksiantotiimin jäsenet sekä soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

(g) *Relevantit eettiset vaatimukset* – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan toimeksiantotiimiin tämän suorittaessa kokoamistoimeksiantoja. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. (Viittaus: kappale A21)

[3] Termistö, joka liittyy IAASB:n antamiin kansainvälisiin standardeihin IFACin julkaisemassa teoksessa *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (the Handbook) ja vastaavassa suomenkielisessä julkaisussa *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*

Vaatimukset

Kokoamistoimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti

18. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

19. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos tietty vaatimus ei ole kokoamistoimeksiannon kannalta relevantti, esimerkiksi jos vaatimuksessa tarkoitetut olosuhteet eivät vallitse toimeksiannossa.

20. Toimeksiannon suorittaja ei saa mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kokoamistoimeksiannon kannalta.

Eettiset vaatimukset

21. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava relevantteja eettisiä vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A19–A26)

Ammatillinen harkinta

22. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa suorittaessaan kokoamistoimeksiantoa. (Viittaus: kappaleet A27–A29)

Laadunhallinta ja saavuttaminen kokoamistoimeksiannoissa

23. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu:

    (a) laadun hallinnasta ja saavuttamisesta jokaisessa hänelle osoitetussa kokoamistoimeksiannossa sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan; ja

    (b) toimeksiannon suorittamisesta tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti: (viittaus: kappale A30)

        (i) noudattamalla asiakassuhteiden ja kokoamistoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja; (viittaus: kappale A31)

        (ii) varmistumalla siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi ottaen huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat sekä toimeksiannon aikana mahdollisesti esiin tulevat muutokset;

        (iii) varmistumalla sitä, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, kokoamistoimeksiannon suorittamiseksi;

        (iv) olemalla tarkkaavainen sitä koskevien viitteiden varalta, että toimeksiantotiimin jäsenet rikkovat relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja päättämällä asianmukaisista toimenpiteistä, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee seikkoja, jotka viittaavat siihen, että joku tai jotkut toimeksiantotiimin jäsenet ovat rikkoneet relevantteja eettisiä vaatimuksia; (viittaus: kappale A32)

        (v) ohjaamalla ja valvomalla toimeksiantotiimin jäseniä, käymällä läpi heidän työtään ja suorittamalla toimeksianto ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;

        (vi) ottamalla vastuun siitä, että toimeksiannosta kootaan, pidetään asianmukaisesti yllä ja säilytetään asianmukaista dokumentaatiota; ja

(vii) olemalla päiväämättä raporttia aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun, silloin, kun ISQM 1:n tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[4]

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Asiakassuhteiden jatkaminen, toimeksiannon hyväksyminen ja toimeksiannon ehdoista sopiminen

24. Toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä toimeksiantoa, ellei hän ole sopinut johdon ja, jos toimeksiantajana on muu taho, tämän kanssa toimeksiannon ehdoista, mukaan lukien:

(a) taloudellisen informaation aiottu käyttö ja jakelu sekä soveltuvissa tapauksissa joko sen käyttöä tai jakelua mahdollisesti koskevat rajoitukset; (viittaus: kappaleet A20, A33–A34, A37–A38)

(b) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen; (viittaus: kappaleet A20, A35–A38)

(c) kokoamistoimeksiannon tavoite ja laajuus; (viittaus: kappale A20)

(d) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet, mukaan lukien vaatimus relevanttien eettisten vaatimusten noudattamisesta; (viittaus: kappale A20)

(e) johdon velvollisuudet, jotka koskevat: (viittaus: kappaleet A39–A41)

(i) taloudellista informaatiota sekä sen laatimista ja esittämistä sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on hyväksyttävä ottaen huomioon taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiotut käyttäjät;

(ii) niiden aineistojen, asiakirjojen, selitysten ja muun informaation, jotka johto antaa kokoamistoimeksiantoa varten, oikeellisuutta ja täydellisyyttä; ja

(iii) taloudellisen informaation laadinnassa ja esittämisessä tarvittavia harkintaan perustuvia ratkaisuja, mukaan lukien ratkaisut, joiden tekemisessä toimeksiannon suorittaja saattaa avustaa kokoamistoimeksiannon aikana; ja (viittaus: kappale A27)

(f) toimeksiannon suorittajan raportin odotettu muoto ja sisältö.

25. Toimeksiannon suorittajan on kirjattava toimeksiannon sovitut ehdot toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen ennen toimeksiannon suorittamista. (Viittaus: kappaleet A42–A44)

Jatkuvat toimeksiannot

26. Jatkuvissa kokoamistoimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet, mukaan lukien muutokset tilintarkastusyhteisön tekemissä asiakassuhdetta tai toimeksiantoa koskevissa harkintaan perustuvissa ratkaisuissa, toimeksiannon ehtojen muuttamista ja onko tarpeellista muistuttaa johtoa toimeksiannon nykyisistä ehdoista. (Viittaus: kappale A45)

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

27. Toimeksiannon suorittajan on kokoamistoimeksiannon aikana kommunikoitava johdon tai hallintoelinten kanssa, sen mukaan kuin on asianmukaista, oikea-aikaisesti kaikista kokoamistoimeksiantoa koskevista seikoista, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tai hallintoelinten tietoon, sen mukaan kuin on asianmukaista. (Viittaus: kappaleet A46–A47)

[4] ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

Toimeksiannon suorittaminen

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys

28. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava seuraavista seikoista riittävä käsitys pystyäkseen suorittamaan kokoamistoimeksiannon: (viittaus: kappaleet A48–A50)

    (a) yhteisön liiketoiminta ja toiminnot, mukaan lukien yhteisön kirjanpitojärjestelmä ja -aineistot; sekä

    (b) sovellettava tilinpäätösnormisto, mukaan lukien sen soveltaminen yhteisön toimialalla.

Taloudellisen informaation kokoaminen

29. Toimeksiannon suorittajan on koottava taloudellinen informaatio käyttäen johdon antamia aineistoja, asiakirjoja, selityksiä ja muuta informaatiota, mukaan lukien merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut.

30. Toimeksiannon suorittajan on keskusteltava johdon tai hallintoelinten kanssa, sen mukaan kuin on asianmukaista, niistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, joiden tekemisessä toimeksiannon suorittaja on avustanut taloudellista informaatiota koottaessa. (Viittaus: kappale A51)

31. Ennen toimeksiannon loppuunsaattamista toimeksiannon suorittajan on luettava koottu taloudellinen informaatio ottaen huomioon yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista muodostamansa käsitys ja sovellettava tilinpäätösnormisto. (Viittaus: kappale A52)

32. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee kokoamistoimeksiannon aikana, että johdolta kokoamistoimeksiantoa varten saadut aineistot, asiakirjat, selitykset tai muu informaatio, mukaan lukien merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, ovat epätäydellisiä, virheellisiä tai muulla tavoin epätyydyttäviä, toimeksiannon suorittajan on saatettava tämä johdon tietoon ja pyydettävä uutta tai korjattua informaatiota.

33. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty saattamaan toimeksiantoa päätökseen, koska johdolta ei ole saatu pyydettyjä aineistoja, asiakirjoja, selityksiä tai muuta informaatiota, mukaan lukien merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta ja ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille luopumiseen johtaneet syyt. (Viittaus: kappale A58)

34. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee toimeksiannon aikana, että:

    (a) kootussa taloudellisessa informaatiossa ei asianmukaisella tavalla viitata sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tai kuvata sitä; (viittaus: kappale A53)

    (b) koottuun taloudelliseen informaatioon tarvitaan muutoksia, jottei se olisi olennaisesti virheellistä; tai (viittaus: kappaleet A54–A56)

    (c) koottu taloudellinen informaatio on muutoin harhaanjohtavaa, (viittaus: kappale A57)

    toimeksiannon suorittajan on ehdotettava asianmukaisia muutoksia johdolle.

35. Jos johto kieltäytyy tekemästä ehdotettuja muutoksia koottuun taloudelliseen informaatioon tai ei salli toimeksiannon suorittajan tehdä niitä, toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta ja ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille luopumiseen johtaneet syyt. (Viittaus: kappale A58)

36. Jos toimeksiannosta ei ole mahdollista luopua, toimeksiannon suorittajan on ratkaistava, mitkä ovat kyseisissä olosuhteissa hänen ammatilliset ja oikeudelliset velvollisuutensa.

37. Toimeksiannon suorittajan on saatava johdon tai hallintoelinten, sen mukaan kuin on asiamukaista, hyväksyntä sille, että nämä ovat ottaneet vastuun kootun taloudellisen informaation lopullisesta versiosta. (Viittaus: kappale A68)

Dokumentointi

38. Toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon: (viittaus: kappaleet A59–A61)

(a) kokoamistoimeksiannon aikana esiin tulevat merkittävät seikat ja se, kuinka toimeksiannon suorittaja on käsitellyt niitä;

(b) tieto siitä, kuinka koottu taloudellinen informaatio täsmää sen pohjana oleviin johdolta saataviin aineistoihin, asiakirjoihin, selityksiin ja muuhun informaatioon; ja

(c) jäljennös kootun taloudellisen informaation lopullisesta versiosta, josta johto tai hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun, sekä toimeksiannon suorittajan raportista. (Viittaus: kappale A68)

Toimeksiannon suorittajan raportti

39. Toimeksiannon suorittajan raportin eräs tärkeä tarkoitus on kommunikoida selkeästi kokoamistoimeksiannon luonne sekä toimeksiannon suorittajan rooli ja velvollisuudet toimeksiannossa. Toimeksiannon suorittajan raportissa ei esitetä taloudellisesta informaatiosta minkäänlaista lausuntoa tai johtopäätöstä.

40. Toimeksiannon suorittajan raportin, joka annetaan kokoamistoimeksiannosta, on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavat osat: (viittaus: kappaleet A62–A63, A70)

(a) raportin otsikko;

(b) vastaanottaja(t) toimeksiannon ehtojen edellyttämällä tavalla: (viittaus: kappale A64)

(c) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja on koonnut taloudellisen informaation johdolta saadun informaation pohjalta;

(d) kuvaus johdon tai hallintoelinten, sen mukaan kuin on asianmukaista, velvollisuuksista kokoamistoimeksiannon ja taloudellisen informaation suhteen;

(e) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen ja, jos käytetään erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, kuvaus tästä erityistä tarkoitusta varten sovellettavasta tilinpäätösnormistosta tai viittaus taloudelliseen informaatioon sisältyvään kuvaukseen siitä;

(f) taloudellisen informaation yksilöiminen, mukaan lukien sen jokaisen osan otsikko, jos siinä on useampia osia, sekä päivä, jolle se on laadittu, tai ajanjakso, jota se koskee;

(g) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista taloudellisen informaation kokoamisessa, mukaan lukien, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin mukaisesti ja että toimeksiannon suorittaja on noudattanut relevantteja eettisiä vaatimuksia;

(h) kuvaus siitä, mitä kokoamistoimeksiantoon kuuluu tämän standardin mukaan;

(i) selostukset siitä, että:

(i) koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, toimeksiannon suorittajan ei tarvitse varmistua johdolta kokoamista varten saatavan informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä; ja

(ii) näin ollen toimeksiannon suorittaja ei esitä tilintarkastuslausuntoa eikä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko taloudellinen informaatio laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;

(j) jos informaatio on laadittu käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, selittävä kappale, jossa: (viittaus: kappaleet A65–A67)

(i) kuvataan tarkoitus, jota varten taloudellinen informaatio on laadittu, sekä tarvittaessa aiotut käyttäjät, tai viitataan taloudelliseen informaatioon sisältyvään liitetietoon, jossa tämä tieto esitetään; ja

(ii) kiinnitetään raportin lukijoiden huomiota siihen, että taloudellinen informaatio on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti ja ettei se tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin;

(k) toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä;

(l) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus; ja

(m) toimeksiannon suorittajan osoite.

41. Toimeksiannon suorittajan on päivättävä raportti sille päivälle, jona hän on saattanut kokoamistoimeksiannon päätökseen tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappale A68)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala

Yleisiä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 1)

A1. Kokoamistoimeksiannossa, jossa toimeksiantajana on muu taho kuin yhteisön johto tai hallintoelimet, tätä standardia voidaan soveltaa tarpeen mukaan mukautettuna.

A2. Toimeksiannon suorittajan avustaessa yhteisön johtoa yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä hänen osallisuutensa palveluihin tai toimintoihin voi toteutua useassa eri muodossa. Kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon tällaisten palvelujen tai toimenpiteiden suorittamisesta yhteisölle tämän standardin mukaisesti, hänen yhteytensä kyseiseen informaatioon kommunikoidaan toimeksiannosta annettavassa toimeksiannon suorittajan raportissa tämän standardin edellyttämässä muodossa. Toimeksiannon suorittajan raportti sisältää nimenomaisen maininnan tämän standardin noudattamisesta.

Soveltaminen muun kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoihin (viittaus: kappale 2)

A3. Tässä standardissa käsitellään toimeksiantoja, joissa toimeksiannon suorittaja avustaa johtoa mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Standardia voidaan kuitenkin soveltaa tarpeen mukaan mukautettuna, kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon, jossa hän avustaa johtoa muun taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Esimerkkejä tästä ovat:

- taloudellinen pro forma -informaatio.
- tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio, mukaan lukien budjetit tai ennusteet.

A4. Toimeksiantojen suorittajat voivat myös ottaa vastaan toimeksiantoja, joissa he avustavat johtoa muun kuin taloudellisen informaation, esimerkiksi kasvihuonekaasuraporttien, tilastotietojen tai muiden viranomaisille toimitettavien ilmoitusten laatimisessa ja esittämisessä. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittaja voi soveltaa tätä standardia tarpeen mukaan mukautettuna sen mukaan kuin tämäntyyppisissä toimeksiannoissa on relevanttia.

Tämän standardin soveltamisen kannalta relevantteja huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 3)

A5. Tämän standardin pakollisesta soveltamisesta saatetaan määrätä kansallisessa sääntelyssä, joka koskee toimeksiantojen suorittajan saamia toimeksiantoja yhteisön taloudellisen informaation laatimisen ja esittämisen kannalta relevanttien palvelujen tuottamisesta (esimerkiksi liittyen julkista rekisteröintiä varten vaadittavan mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen laatimiseen). Jos pakollisesta soveltamisesta ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, sovellettavissa ammatillisissa standardeissa eikä muutoin, toimeksiannon suorittaja saattaa tästä huolimatta tehdä johtopäätöksen, että tämän standardin soveltaminen on kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Suhde ISQM-standardeihin (viittaus: kappale 4)

A6. ISQM 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä liitännäispalvelutoimeksiantoja, kokoamistoimeksiannot mukaan lukien, varten.[5] ISQM 1:ssä käsitellään myös tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisia toimeksiantoja varten, joissa vaa-

[5] ISQM 1, kappale 1

ditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[6] ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.[7]

A7. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa liitännäispalvelutoimeksiantoja, kokoamistoimeksiannot mukaan lukien, koskeva laadunhallintajärjestelmä, jonka avulla tilintarkastusyhteisö saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:

(a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

(b) raportit, jotka tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.[8]

A8. Maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa ISQM 1:tä ei ole otettu käyttöön kokoamistoimeksiantojen osalta, voidaan asettaa laadunhallintavaatimuksia tällaisia toimeksiantoja suorittaville tilintarkastusyhteisöille. Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunhallintaa toimeksiannon tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että laadunhallintavaatimukset ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM 1:n mukaiset vaatimukset. Tämä toteutuu, kun kyseisissä vaatimuksissa katetaan ISQM 1:n vaatimukset ja asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvoitteet ISQM 1:n tavoitteen saavuttamisesta. ISQM 1:n noudattaminen edellyttää muun muassa, että tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä koskee seuraavia kahdeksaa komponenttia:[9]

(a) tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi;

(b) hallinto ja johtaminen;

(c) relevantit eettiset vaatimukset;

(d) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;

(e) toimeksiannon suorittaminen;

(f) resurssit;

(g) informaatio ja kommunikaatio; ja

(h) seuranta- ja korjaamisprosessi.

A9. Toimeksiantotiimit ovat tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän puitteissa velvollisia ottamaan käyttöön toimeksiantoon sovellettavat laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

A10. Toimeksiantotiimi voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään; paitsi jos:

- toimeksiantotiimin käsitys tai käytännön kokemus antaa viitteitä siitä, ettei tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsitellä toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita tehokkaalla tavalla; tai
- tilintarkastusyhteisöltä tai muilta osapuolilta saatava informaatio tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tehokkuudesta antaa aihetta muuhun.

Toimeksiantotiimi voi tukeutua tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

- henkilöstön pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
- asiakassuhteiden ylläpito asiakassuhteiden ja kokoamistoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen avulla.

---

6 ISQM 1, kappale 2(a)

7 ISQM 1, kappale 2(b)

8 ISQM 1, kappale 14

9 ISQM 1, kappale 6

- säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia[10], jotka voivat vaikuttaa kokoamistoimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon korjaavat toimet, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi.

A11. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei kokoamistoimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Kokoamistoimeksianto

Termien ”johto” ja ”hallintoelimet” käyttäminen (viittaus: kappaleet 5, 7–8)

A12. Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet vaihtelevat eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla sekä erityyppisissä yhteisöissä. Nämä erot vaikuttavat siihen, kuinka toimeksiannon suorittaja soveltaa tämän standardin johtoa tai hallintoelimiä koskevia vaatimuksia. Näin ollen kaikkialla tässä standardissa käytettävä ilmaus ”johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet” on tarkoitettu kiinnittämään toimeksiannon suorittajan huomiota siihen, että johtamis- ja hallintorakenteet ja -järjestelyt voivat poiketa toisistaan erilaisissa yhteisöympäristöissä.

A13. Erilaiset taloudellisen informaation laatimiseen ja ulkoiseen taloudelliseen raportointiin liittyvät velvollisuudet kuuluvat joko johdolle tai hallintoelimille sellaisten tekijöiden mukaisesti kuin:

- yhteisön resurssit ja rakenne.
- johdon ja hallintoelinten roolit yhteisössä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaisesti, tai jos yhteisöön ei sovelleta sääntelyä, yhteisöä varten luotujen virallisten hallinto- tai tilivelvollisuusjärjestelyjen mukaisesti (esimerkiksi sen mukaan, mitä on kirjattu sopimuksiin taikka sääntöihin tai muuntyyppiseen asiakirjaan, jolla yhteisö on perustettu).

Monissa pienissä yhteisöissä ei useinkaan ole erotettu johdon ja hallintoelinten rooleja tai hallintoelimet osallistuvat myös yhteisön johtamiseen. Useimmissa muissa tapauksissa, erityisesti suuremmissa yhteisöissä, johto vastaa yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen hoitamisesta ja sitä koskevasta raportoinnista, kun taas hallintoelimet valvovat johtoa. Suuremmissa yhteisöissä hallintoelimet ovat usein velvollisia hyväksymään yhteisön taloudellisen informaation tai ottavat sen hyväksymisen tehtäväkseen, erityisesti kun informaatio on tarkoitettu ulkopuolisten käyttöön. Suurissa yhteisöissä hallintoelimen alaryhmällä, kuten tarkastusvaliokunnalla, on usein tiettyjä valvontavelvollisuuksia. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla yhteisön tilinpäätöksen laatiminen tietyn normiston mukaisesti on juridisesti hallintoelinten vastuulla, ja toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla siitä vastaa johto.

Osallisuus muissa toimenpiteissä, jotka liittyvät taloudellisen informaation laatimiseen ja esittämiseen (viittaus: kappale 5)

A14. Kokoamistoimeksiannon laajuus vaihtelee toimeksiannon olosuhteista riippuen. Siihen kuuluu kuitenkin kaikissa tapauksissa johdon avustamista yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätösnormiston mukaisesti johdolta saatavan informaation pohjalta. Joissakin kokoamistoimeksiannoissa johto on mahdollisesti jo itse laatinut taloudellisen informaation luonnoksena tai alustavassa muodossa.

A15. Toimeksiannon suorittaja voi saada kokoamistoimeksiannon lisäksi toimeksiannon myös tiettyjen muiden toimenpiteiden suorittamisesta johdon puolesta. Toimeksiannon suorittajaa saatetaan esimerkiksi pyytää myös kokoamaan, luokittelemaan ja yhdistelemään yhteisön kirjanpitoon sisältyviä tietoja ja käsittelemään kirjanpitoaineiston muodossa olevia tietoja aina tilikohtaisen tuloslaskelman ja taseen tuottamiseen saakka. Tilikohtaista tuloslaskelmaa ja tasetta käytettäisiin sitten pohjatietona, josta toimeksiannon suorittaja voi koota tämän standardin mukaisen kokoamistoimeksiannon kohteena olevan taloudellisen informaation. Näin on usein pienissä yhteisöissä, joilla ei ole kehittyneitä kirjanpitojärjestelmiä, tai yhteisöissä,

[10] ISQM 1, kappale 16(a)

jotka haluavat ulkoistaa kirjanpitoaineiston tuottamisen ulkopuolisille palveluntuottajille. Tässä standardissa ei käsitellä sellaisia lisätoimenpiteitä, joita toimeksiannon suorittaja saattaa suorittaa johdon avustamiseksi muilla alueilla ennen yhteisön tilinpäätöksen kokoamista.

Tilinpäätösnormistot (viittaus: kappale 10)

A16. Taloudellinen informaatio voidaan laatia sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään:

- laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto”); tai
- tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”erityistä tarkoitusta varten sovellettava tilinpäätösnormisto”).

Taloudellisen informaation muoto ja sisältö määräytyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella. Tilinpäätösnormistoista voidaan joissakin tapauksissa käyttää nimitystä ”laatimisperusta”.

A17. Esimerkkejä tavanomaisesti käytettävistä yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevista normistoista ovat:

- IFRS-standardit ja vakiintuneet kansalliset tilinpäätösstandardit, joita sovelletaan julkisesti listattuihin yhteisöihin.
- pk-IFRS (International Financial Reporting Standard for Small- and Medium-Sized Entities) sekä pieniin ja keskisuuriin yhteisöihin sovellettavat vakiintuneet kansalliset tilinpäätösstandardit.

A18. Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten sovellettavista tilinpäätösnormistoista, joita voidaan käyttää riippuen taloudellisen informaation erityisestä tarkoituksesta, ovat:

- veroperusteinen laatimisperusta, jota käytetään taloudellisen informaation laatimiseen tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämiseksi.
- kun kyseessä ovat yhteisöt, joilta ei edellytetä vakiintuneen tilinpäätösnormiston noudattamista:
  - tietyn yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa käytettävä laatimisperusta, joka on asianmukainen taloudellisen informaation aiottuun käyttötarkoitukseen ja yhteisön olosuhteisiin nähden (esimerkiksi käytetään maksuperusteista laatimisperustetta ja tehdään valikoituja jaksotuksia, esimerkiksi kirjataan myyntisaamiset ja ostovelat, ja tuotetaan tase ja tuloslaskelma, tai sovelletaan vakiintunutta tilinpäätösnormistoa, jota mukautetaan sopivaksi siihen erityiseen tarkoitukseen, jota varten taloudellinen informaatio laaditaan).
  - maksuperusteinen laatimisperusta, joka johtaa kassaan- ja kassastamaksuja koskevaan laskelmaan (esimerkiksi kassastamaksut ylittävien kassaanmaksujen kohdistamiseksi vuokrakiinteistön omistajille taikka kerhon käteisvarojen muutosten osoittamiseksi).

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 21)

A19. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan eettiset perusperiaatteet, jotka ovat:

(a) rehellisyys;

(b) objektiivisuus;

(c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;

(d) salassapitovelvollisuus; ja

(e) ammatillinen käyttäytyminen.

Eettiset perusperiaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle.

IESBAn eettiset säännöt muodostavat käsitteellisen viitekehyksen, jonka mukaista lähestymistapaa tilintarkastusammattilaisen täytyy noudattaa tunnistaessaan ja arvioidessaan perusperiaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja vastatessaan niihin. Kun on kyse tilintarkastuksesta, yleisluonteisesta tarkastuksesta ja muista varmennustoimeksiannoista, IESBAn eet-

tisissä säännöissä määritellään *Kansainväliset riippumattomuusstandardit*, jotka on laadittu soveltamalla käsitteellistä viitekehystä kyseisiin toimeksiantoihin liittyviin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin.

Eettisiä näkökohtia, jotka liittyvät siihen, että toimeksiannon suorittaja yhdistetään informaatioon (viittaus: kappaleet 21, 24(a)–(d))

A20. IESBAn eettisten sääntöjen[11] mukaan tilintarkastusammattilainen ei rehellisyyden periaatetta noudattaessaan saa tietoisesti tulla yhdistetyksi raportteihin, viranomaisilmoituksiin, kommunikaatioon tai muuhun tietoon 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.

Kun tilintarkastusammattilainen saa tietää, että hänet on yhdistetty tällaiseen tietoon, hänen täytyy IESBAn eettisten sääntöjen mukaan ryhtyä toimenpiteisiin, jottei häntä enää yhdistettäisi kyseiseen tietoon.

Riippumattomuus (viittaus: kappaleet 17(g), 21)

A21. Vaikka IESBAn eettisten sääntöjen *Kansainvälisiä riippumattomuusstandardeja* ei sovelleta kokoamistoimeksiantoihin, kansallisissa eettisissä säännöissä taikka säädöksissä tai määräyksissä on saatettu asettaa riippumattomuutta koskevia vaatimuksia tai siitä esitettäviä tietoja koskevia sääntöjä.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle

A22. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan:

(a) edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

(b) asettaa velvollisuuksia, joiden mukaan raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.[12]

A23. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

(a) säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa edellytetään toimeksiannon suorittajalta raportointia;

(b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen; tai

(c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin.

A24. Tämän standardin kappaleen 28 mukaan toimeksiannon suorittajalta ei odoteta paremman tasoista säädösten ja määräysten ymmärtämistä kuin kokoamistoimeksiannon suorittamiseksi on tarpeellista. Säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan toimeksiannon suorittajan saatetaan kuitenkin odottaa soveltavan tietämystään, ammatillista harkintaa ja erityisasiantuntemustaan toimiessaan säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen. Se, onko jossakin teossa kyse säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

---

[11] IESBAn eettiset säännöt, kappale R111.2

[12] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.36–R360.38.

A25. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi joissakin olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle. Toisissa tapauksissa raportoimisen säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle ei katsottaisi olevan relevanttien eettisten vaatimusten mukaisen salassapitovelvollisuuden rikkomista.[13]

A26. Toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä), juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista taikka sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädöksissä tai määräyksissä kielletään se tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista).[14]

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappaleet 22, 24(e)(iii))

A27. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä kokoamistoimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevanttien eettisten vaatimusten ja tämän standardin vaatimusten tulkinta ja kokoamistoimeksiannon aikana tarvittavat asiantuntemukseen perustuvat päätökset edellyttävät relevantin tietämyksen ja kokemuksen soveltamista toimeksiannon tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Ammatillinen harkinta on tarpeellista erityisesti, kun toimeksiantoon kuuluu yhteisön johdon avustamista päätöksissä, jotka koskevat:

- yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä käytettävän tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä ottaen huomioon taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiotut käyttäjät.
- tilinpäätösnormiston soveltamista, mukaan lukien:
  - asianmukaisten kyseiseen normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitseminen;
  - tarvittavien kirjanpidollisten arvioiden muodostaminen taloudellisen informaation laatimiseksi ja esittämiseksi kyseisen normiston mukaisesti; ja
  - taloudellisen informaation laatiminen ja esittäminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Toimeksiannon suorittaja avustaa johtoa aina perustuen siihen, että johto tai hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, ymmärtävät taloudellisessa informaatiossa kuvastuvat merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja hyväksyvät vastuunsa näistä ratkaisuista.

A28. Ammatilliseen harkintaan kuuluu relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tämän standardin, kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa tehtäessä asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen kokoamistoimeksiannon olosuhteissa.

A29. Ammatillisen harkinnan käyttäminen perustuu yksittäisissä toimeksiannoissa tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, jotka ovat toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannosta annettavan raportin päiväykseen mennessä, mukaan lukien:

- soveltuvissa tapauksissa muissa yhteisölle suoritetuissa toimeksiannoissa (esimerkiksi veropalveluissa) hankittu tietämys.
- toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista, mukaan lukien sen kirjanpitojärjestelmä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisön toimialalla.
- se, missä määrin taloudellisen informaation laatiminen ja esittäminen edellyttää johdolta harkinnan käyttöä.

---

[13] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R114.1–114.3 A2 ja R360.37.

[14] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappale 360.39 A1.

Laadunhallinta ja saavuttaminen kokoamistoimeksiannoissa (viittaus: kappale 23(b))

A30. Ottaessaan kokonaisvastuun kunkin toimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämissään asianmukaisissa viesteissä sitä, kuinka tärkeää toimeksiannossa saavutettavan laadun kannalta on:

(a) tehdä ammatillisten standardien mukaista sekä määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä;

(b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja siten kuin ne ovat sovellettavissa; ja

(c) antaa toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tämän standardin mukaisesti.

Asiakassuhteiden ja kokoamistoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 23 (b)(i))

A31. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat sitä, että tilintarkastusyhteisön tekemät asiakassuhteen tai toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut ovat asianmukaisia sen informaation perusteella, joka on saatu kokoamistoimeksiannon luonteesta ja olosuhteista sekä asiakkaan (mukaan lukien johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet) rehellisyydestä ja eettisistä arvoista ja joka on riittävää tällaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tueksi.

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen toimeksiantoa suoritettaessa (viittaus: kappale 23(b)(iii))

A32. ISQM 1:ssä asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvollisuus asettaa laatutavoitteet, jotka koskevat relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvien velvollisuuksien täyttämistä. Tässä standardissa määrätään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksista, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista toimeksiantotiimissä.[15]

Toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen

Taloudellisen informaation aiotun käyttötarkoituksen yksilöiminen (viittaus: kappale 24(a))

A33. Taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus perustuu sovellettavaan säädökseen tai määräykseen tai muihin yhteisön taloudellisen informaation tuottamista koskeviin järjestelyihin pitäen mielessä aiottuina käyttäjinä olevien yhteisön sisäisten tai ulkoisten osapuolten taloudellisen informaation tarpeet. Esimerkkinä tästä on taloudellinen informaatio, jota yhteisöltä vaaditaan ulkopuolisten, kuten toimittajatahojen, pankkien tai muiden rahoittajien kanssa toteutettavia liiketoimia tai rahoitushakemuksia varten.

A34. Siihen, että toimeksiannon suorittaja yksilöi taloudellisen informaation aiotun käyttötarkoituksen, kuuluu myös käsityksen muodostaminen sellaisista tekijöistä kuin johdon tai, silloin kun tämä on sovellettavissa, hallintoelinten erityisistä tarkoituksista, joita kokoamistoimeksiantoa pyytämällä on tarkoitus palvella, sekä, jos toimeksiantajana on muu taho, tämän tahon erityisistä tarkoituksista. Esimerkiksi avustusta myöntävä taho voi vaatia yhteisöltä tilintarkastusammattilaisen kokoamaa taloudellista informaatiota saadakseen tietyssä muodossa tuotettua tietoa erityisistä yhteisön liiketoimintaan tai toimintoihin liittyvistä näkökohdista avustuksen myöntämistä tai nykyisen avustuksen jatkamista koskevan päätöksen tueksi.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (viittaus: kappaleet 17(a), 24(b))

A35. Päätös siitä, mitä tilinpäätösnormistoa johto soveltaa taloudellisessa informaatiossa, tehdään perustuen toimeksiannon sovituissa ehdoissa kuvattuun informaation aiottuun käyttötarkoitukseen sekä mahdollisen sovellettavan säädöksen tai määräyksen vaatimuksiin.

A36. Esimerkiksi seuraavat tekijät viittaavat siihen, että voi olla relevanttia harkita, onko tilinpäätösnormisto hyväksyttävä:

- yhteisön luonne ja se, onko kyseessä säännelty yhteisömuoto, esimerkiksi onko kyseessä voittoa tavoitteleva liikeyritys, julkisen sektorin yhteisö vai voittoa tavoittelematon organisaatio.

[15] ISQM 1, kappale 29

- taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiotut käyttäjät. Taloudellinen informaatio voisi esimerkiksi olla tarkoitettu laajalle käyttäjäkunnalle, tai vaihtoehtoisesti se voisi olla tarkoitettu vain johdon ja tiettyjen ulkopuolisten käyttäjien käytettäväksi tiettyyn kokoamistoimeksiannon ehdoista sovittaessa yksilöityyn tarkoitukseen.
- onko sovellettava tilinpäätösnormisto määrätty tai yksilöity joko sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä tai kolmannen osapuolen kanssa tehdyssä sopimuksessa tai muun muotoisessa järjestelyssä taikka osana yhteisön vapaaehtoisesti omaksumia hallinnointi- tai tilivelvollisuusjärjestelyjä.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti laadittavan ja esitettävän taloudellisen informaation luonne ja muoto, esimerkiksi onko kyseessä tilinpäätöskokonaisuus, yksittäinen tilinpäätöslaskelma vai muussa, sopimuksen tai muunlaisen järjestelyn osapuolten kesken sovitussa muodossa esitettävä taloudellinen informaatio.

Relevantteja tekijöitä, kun taloudellinen informaatio on laadittu tiettyä tarkoitusta varten (viittaus: kappale 24(a)–(b))

A37. Yleensä toimeksiantaja sopii aiottujen käyttäjien kanssa tiettyyn tarkoitukseen laadittavan taloudellisen informaation luonteesta ja muodosta esimerkiksi sopimuksen tai projektiavustuspäätöksen taloudellista informaatiota koskevan kohdan mukaisesti tai sen mukaan kuin on tarpeellista yhteisön liiketoimien tai toimintojen tueksi. Relevantti sopimus voi edellyttää, että käytetään vakiintunutta tilinpäätösnormistoa, kuten yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa normistoa, jonka on antanut toimivaltainen ja tunnustettu standardeja antava taho tai joka perustuu säädökseen tai määräykseen. Vaihtoehtoisesti sopimuksen osapuolet voivat sopia käyttävänsä yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa normistoa omiin erityisiin tarpeisiinsa mukautettuna tai sopeutettuna. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa voidaan tällöin kuvata taloudellisessa informaatiossa ja toimeksiannon suorittajan raportissa tietyn sopimuksen taloudellista raportointia koskevina kohtina eikä viittaamalla mukautettuun tilinpäätösnormistoon. Riippumatta siitä, että koottu taloudellinen informaatio saatetaan asettaa laajemmin saataville, sovellettava tilinpäätösnormisto on tällaisissa tapauksissa erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto ja toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin mukaisia relevantteja raportointivaatimuksia.

A38. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto on erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan kirjattava toimeksiantokirjeeseen mahdolliset taloudellisen informaation käyttöä tai jakelua koskevat rajoitukset sekä mainittava raportissaan, että taloudellinen informaatio on laadittu käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa normistoa eikä se sen vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

Johdon velvollisuudet (viittaus: kappale (24(e))

A39. Tämän standardin mukaan toimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että toimeksiannon suorittaja saa johdon tai, silloin kun tämä on sovellettavissa, hallintoelinten hyväksynnän sille, mitkä ovat johdon velvollisuudet sekä taloudellisen informaation että kokoamistoimeksiannon suhteen. Pienissä yhteisöissä johto tai, silloin kun tämä on sovellettavissa, hallintoelimet eivät ehkä tunne kovin hyvin näitä velvollisuuksia, mukaan lukien sovellettavaan säädökseen tai määräykseen perustuvat velvollisuudet. Jotta johto voisi antaa suostumuksensa asiantuntevasti, toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi keskustella näistä velvollisuuksista johdon kanssa ennen kuin siltä pyydetään velvollisuuksia koskeva suostumus.

A40. Jos johto ei hyväksy velvollisuuksiaan kokoamistoimeksiannon yhteydessä, toimeksiannon suorittaja ei pysty suorittamaan toimeksiantoa eikä hänen ole asianmukaista hyväksyä toimeksiantoa, ellei hän joudu hyväksymään sitä sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan. Olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittajan täytyy kaikesta huolimatta hyväksyä toimeksianto, hänen saattaa olla tarpeellista kommunikoida johdon kanssa näiden seikkojen tärkeydestä ja vaikutuksista toimeksiantoon.

A41. Toimeksiannon suorittajalla on oikeus luottaa siihen, että hän saa johdolta kokoamistoimeksiantoa varten kaiken relevantin informaation oikeana, täydellisenä ja oikea-aikaisesti. Johdolta toimeksiantoa varten saatava informaatio on toimeksiantojen erilaisissa olosuhteissa muodoltaan erilaista. Yleisesti ottaen se sisältää aineistoja, asiakirjoja, selityksiä ja muuta informaatiota, joka on relevanttia taloudellisen informaation kokoamiseksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Saatavaan informaatioon voi kuulua esimerkiksi tietoja johdon oletuksista, aikomuksista tai suunnitelmista, jotka ovat olleet taustana tämän muodostaessa kirjanpidollisia arvioita, joita tarvitaan informaation kokoamiseksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus (viittaus: kappale 25)

A42. On niin johdon ja, jos toimeksiantajina on muu taho, tämän tahon kuin toimeksiannon suorittajankin edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja lähettää johdolle ja mahdolliselle muulle taholle ennen kokoamistoimeksiannon suorittamista toimeksiantokirjeen, joka auttaa välttämään kokoamistoimeksiantoa koskevat väärinkäsitykset. Toimeksiantokirjeellä vahvistetaan se, että toimeksiannon suorittaja hyväksyy toimeksiannon, sekä sellaisia seikkoja kuin:

- toimeksiannon tavoitteet ja laajuus, mukaan lukien se, että toimeksiannon osapuolet ymmärtävät, ettei kyseessä ole varmennustoimeksianto.
- taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja jakelu sekä mahdolliset sen käyttöä ja jakelua koskevat rajoitukset (silloin kun niitä on).
- kokoamistoimeksiantoon liittyvät johdon velvollisuudet.
- toimeksiannon suorittajan velvollisuuksien laajuus, mukaan lukien se, ettei toimeksiannon suorittaja tule esittämään taloudellisesta informaatiosta tilintarkastuslausuntoa eikä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä.
- toimeksiannosta annettavan toimeksiannon suorittajan raportin muoto ja sisältö.

Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A43. Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri toimeksiannoissa. Toimeksiantokirjeessä voidaan tämän standardin edellyttämien seikkojen lisäksi mainita esimerkiksi:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista kokoamistoimeksiannon joihinkin osa-alueisiin.
- toimeksiannon mahdollisen edellisen suorittajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto.
- että johtoa tai hallintoelimiä, sen mukaan kuin on asianmukaista, saatetaan pyytää vahvistamaan kirjallisesti tiettyjä tietoja tai selityksiä, jotka annetaan toimeksiannon suorittajalle suullisesti toimeksiannon aikana.
- kokoamistoimeksiannon tarkoituksiin käytettävän informaation omistaminen siten, että sovellettavat säädökset ja määräykset huomioon ottaen erotetaan toisistaan toimeksiantoa varten annettavat yhteisön asiakirjat ja tiedot ja toisaalta toimeksiannon suorittajan toimeksiantoa koskeva dokumentaatio.
- pyyntö siitä, että johto ja muu toimeksiantaja vahvistavat vastaanottaneensa toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

Esimerkki toimeksiantokirjeestä

A44. Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä.

Jatkuvat toimeksiannot (viittaus: kappale 26)

A45. Toimeksiannon suorittaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella tilikaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavat seikat voivat kuitenkin antaa viitteitä siitä, että on asianmukaista tarkistaa kokoamistoimeksiannon ehtoja tai muistuttaa johtoa tai, jos toimeksiantajana on muu taho, tätä tahoa toimeksiannon voimassa olevista ehdoista:

- mahdolliset viitteet siitä, että johto tai, jos toimeksiantajana on muu taho, tämä taho ymmärtää väärin toimeksiannon tavoitteen ja laajuuden.
- toimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos yhteisön ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos yhteisön omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.

- muutos yhteisöön vaikuttavissa säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa vaatimuksissa.
- muutos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 27)

A46. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee kokoamistoimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteja olosuhteita ovat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin johdon tai hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Voi esimerkiksi olla asianmukaista kommunikoida toimeksiannon aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos johto tai hallintoelimet pystyvät auttamaan toimeksiannon suorittajaa ratkaisemaan ongelman.

A47. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä vaatimus siitä, että säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoidaan johdon asianmukaiselle tasolle tai hallintoelimille. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla kuitenkin rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon tai hallintoelinten kanssa. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toiminta, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Toimeksiannon suorittaminen

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys (viittaus: kappale 28)

A48. Käsityksen muodostaminen yhteisön liiketoiminnasta ja sen toiminnoista, mukaan lukien yhteisön kirjanpitojärjestelmä ja aineistot, on jatkuva prosessi, joka toteutuu läpi kokoamistoimeksiannon. Kyseinen käsitys toimii viitekehyksenä, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa taloudellisen informaation kokoamisessa.

A49. Käsitys, joka toimeksiannon suorittajalla on tai jonka tämä muodostaa yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista, ei ole yhtä laaja ja syvä kuin johdolla oleva käsitys niistä. Se kohdistetaan tasolle, joka riittää toimeksiannon suorittajalle, jotta tämä pystyy kokoamaan taloudellisen informaation toimeksiannon ehtojen mukaisesti.

A50. Esimerkkejä seikoista, joita toimeksiannon suorittaja saattaa harkita muodostaessaan käsitystä yhteisön liiketoiminnasta ja toiminnoista sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, ovat:

- yhteisön ja sen toimintojen koko ja monimutkaisuus.
- tilinpäätösnormiston monimutkaisuus.
- yhteisön taloudellista raportointia koskevat velvoitteet tai vaatimukset, perustuvatpa ne sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin, kolmannen osapuolen kanssa tehdyn sopimuksen tai muunlaisen järjestelyn ehtoihin tai vapaaehtoisiin taloudellisen raportoinnin järjestelyihin.
- yhteisön johtamis- ja hallintorakenteen kehittyneisyyden taso koskien yhteisön taloudellisen raportoinnin laatimisen pohjana olevan kirjanpitoaineiston ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien hallintaa ja ohjausta.
- yhteisön kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien ja niihin liittyvien kontrollien kehittyneisyyden taso ja monimutkaisuus.
- yhteisön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen luonne.

Taloudellisen informaation kokoaminen

Merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut (viittaus: kappale 30)

A51. Joissakin kokoamistoimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja ei avusta johtoa merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä. Joissakin toisissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittaja saattaa antaa tällaista apua esimerkiksi tar-

vittavan kirjanpidollisen arvion tekemisessä, tai hän saattaa auttaa johtoa asianmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa harkinnassa. Kun apua annetaan, tarvitaan keskustelua, jotta johto ja hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, ymmärtävät merkittävät taloudelliseen informaatioon vaikuttavat harkintaan perustuvat ratkaisut ja hyväksyvät vastuunsa näistä ratkaisuista.

Taloudellisen informaation lukeminen (viittaus: kappale 31)

A52. Toimeksiannon suorittaja lukee taloudellisen informaation, koska tästä on hänelle apua kokoamistoimeksiannon kannalta relevanttien eettisten vaatimusten täyttämisessä.

Muutosten ehdottaminen taloudelliseen informaatioon

Viittaaminen tilinpäätösnormistoon tai sen kuvaaminen (viittaus: kappale 34(a))

A53. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi joissakin tapauksissa olla vakiintunut tilinpäätösnormisto, josta poiketaan merkittävästi. Jos koottuun taloudelliseen informaatioon sisältyvässä tilinpäätösnormiston kuvauksessa viitataan vakiintuneeseen tilinpäätösnormistoon, josta poiketaan merkittävästi, toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista harkita, onko vakiintuneeseen normistoon viittaaminen harhaanjohtavaa toimeksiannon olosuhteissa.

Muutokset, jotka johtuvat olennaisista virheellisyyksistä, ja muutokset, jotka tehdään, jottei informaatio olisi harhaanjohtavaa (viittaus: kappaleet 34(b)–(c))

A54. Toimeksiannon suorittaja harkitsee olennaisuutta sovellettavan tilinpäätösnormiston antamaa taustaa vasten. Joissakin tilinpäätösnormistoissa käsitellään olennaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että:

- virheellisyyksien, mukaan lukien tiedon pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät taloudellisen informaation perusteella;
- harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään ottaen huomioon ympäröivät olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
- harkintaan perustuvat ratkaisut taloudellisen informaation käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Huomioon ei oteta virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tiettyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.

A55. Jos olennaisuutta käsitellään sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa olennaisuuden ymmärtämiseksi kokoamistoimeksiannon tarkoitusta varten. Jos olennaisuutta ei käsitellä, edellä olevat näkökohdat antavat toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen.

A56. Toimeksiannon suorittajan käsitys taloudellisen informaation käyttäjien tarpeista vaikuttaa hänen näkemykseensä olennaisuudesta. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:

- käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia taloudelliseen informaatioon sisältyviä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
- käyttäjät ymmärtävät, että taloudellinen informaatio laaditaan ja esitetään käyttäen olennaisuustasoja;
- käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
- käyttäjät tekevät taloudelliseen informaatioon sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

A57. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voi olla lähtökohtana, että taloudellinen informaatio laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa liittyy epävarmuuste-

kijöitä, hän voi sen mukaan kuin se on asianmukaista ehdottaa asianmukaisempaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista esittämistapaa tai asianmukaisten tietojen esittämistä koskien yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, jotta noudatettaisiin kyseistä normistoa ja vältettäisiin taloudellisen informaation harhaanjohtavuus.

Olosuhteet, joissa toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta (viittaus: kappaleet 33, 35)

A58. Tämän standardin vaatimuksissa tarkoitetuissa olosuhteissa, joissa toimeksiannosta luopuminen on välttämätöntä, toimeksiannon suorittaja on velvollinen tiedottamaan johdolle ja hallintoelimille luopumiseen johtaneista syistä, ja tämä antaa hänelle tilaisuuden selittää toimeksiannon suorittajan eettisiä velvoitteita.

Dokumentointi (viittaus: kappale 38)

A59. Tämän standardin edellyttämä dokumentointi palvelee useaa eri tarkoitusta, mukaan lukien seuraavat:

- Se pitää tallessa asioita, joilla on merkitystä myös tulevissa kokoamistoimeksiannoissa.
- Se mahdollistaa sen, että toimeksiannon mukainen toimeksiantotiimi pystyy vastaamaan työstään, mukaan lukien toimeksiannon loppuun saattamisen dokumentoiminen.

A60. Toimeksiannon suorittaja saattaa harkita sisällyttävänsä toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon jäljennöksen yhteisön tilikohtaisesta tuloslaskelmasta ja taseesta taikka yhteenvedon merkittävistä kirjanpitoaineistoista tai muusta informaatiosta, jota toimeksiannon suorittaja on käyttänyt kokoamista suorittaessaan.

A61. Dokumentoidessaan sitä, kuinka koottu taloudellinen informaatio täsmää sen pohjana oleviin aineistoihin, asiakirjoihin, selityksiin ja muuhun johdolta kokoamistoimeksiantoa varten saatuun aineistoon, toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi laatia taulukon, joka osoittaa yhteisön pääkirjan saldojen ja kootun taloudellisen informaation välisen täsmäytyksen, mukaan lukien mahdolliset oikaisevat pääkirjanpitoviennit tai muut taloudelliseen informaatioon tehdyt muutokset, joista toimeksiannon suorittaja on sopinut johdon kanssa toimeksiannon aikana.

Toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappale 40)

A62. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä selväkielisessä kirjallisessa muodossa että sähköisessä muodossa olevat raportit.

A63. Silloin kun toimeksiannon suorittajan tiedossa on, että koottu taloudellinen informaatio ja toimeksiannon suorittajan raportti tulevat sisältymään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten taloudelliseen raporttiin, hän voi harkita esittämistavan niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla taloudellinen informaatio esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan taloudellisen informaation, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Raportin vastaanottajat (viittaus: kappale 40(b))

A64. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan yksilöidä, kenelle toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan osapuolelle, joka on antanut toimeksiannon suorittajalle ehtojen mukaisen toimeksiannon, yleensä yhteisön johdolle.

Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti laadittava informaatio (viittaus: kappale 40(j))

A65. Tämän standardin mukaan, jos taloudellinen informaatio laaditaan käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, toimeksiannon suorittajan raportissa on kiinnitettävä raportin lukijoiden huomiota taloudellisessa informaatiossa käytettyyn erityistä tarkoitusta varten sovellettavaan normistoon sekä mainittava, että taloudellinen informaatio ei tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin. Tätä voidaan täydentää lisämaininnalla, jolla rajoitetaan toimeksiannon suorittajan raportin jakelu tai käyttö tai nämä molemmat vain aiottuihin käyttäjiin.

A66. Myös muut osapuolet kuin aiotut käyttäjät saattavat saada erityistä tarkoitusta varten laaditun taloudellisen informaation, ja ne voivat pyrkiä käyttämään informaatiota muihin tarkoituksiin kuin se oli tarkoitettu. Esimerkiksi jokin sääntelytaho saattaa vaatia tietyiltä yhteisöiltä erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisen tilinpäätöksen laatimista ja sen julkistamista. Se, että tilinpäätös on laajemmin myös muiden kuin aiottujen käyttäjien saatavilla, ei tarkoita, että siitä tulisi yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös. Toimeksiannon suorittajan raporttiin vaadittavia mainintoja tarvitaan lukijoiden

huomion kiinnittämiseksi siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti eikä se sen vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua ja käyttöä koskeva rajoitus

A67. Toimeksiannon suorittaja voi katsoa asianmukaiseksi mainita, että hänen raporttinsa on tarkoitettu yksinomaan taloudellisen informaation aiotuille käyttäjille, jotka on yksilöity. Kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla toimeksiannon suorittajan raportin jakelu tai käyttö tai nämä molemmat vain aiottuihin käyttäjiin.

Kokoamistoimeksiannon loppuun saattaminen ja toimeksiannon suorittajan raportin päivääminen (viittaus: kappaleet 37, 38, 41)

A68. Yhteisössä toteutuva prosessi, jonka mukaan johto tai hallintoelimet, sen mukaan kuin on asianmukaista, hyväksyvät taloudellisen informaation, on toimeksiannon suorittajalle relevantti huomioon otettava seikka kokoamistoimeksiantoa loppuun saatettaessa. Taloudellisen informaation luonteesta ja tarkoituksesta riippuen saattaa olla olemassa vakiintunut hyväksymisprosessi, jota johdon tai hallintoelinten täytyy noudattaa tai josta määrätään sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä yhteisön taloudellisen informaation tai tilinpäätöksen laatimista ja valmiiksi saattamista ajatellen.

Esimerkkejä raporteista (viittaus: kappale 40)

A69. Tämän standardin liitteessä 2 on esimerkkejä toimeksiannon suorittajan kokoamistoimeksiannoista antamista raporteista, jotka sisältävät vaadittavat osat.

Liite 1

(Viittaus: kappale A44)

Esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä, joka havainnollistaa tähän standardiin sisältyviä relevantteja vaatimuksia ja ohjeistusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Sitä pitää muokata yksittäisten kokoamistoimeksiantojen vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen kokoamiseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan tässä standardissa kuvattua jatkuvaa toimeksiantoa. Ehdotetun kirjeen sopivuudesta saattaa olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

Tässä toimeksiantokirjeessä havainnollistetaan seuraavia olosuhteita:

- Tilinpäätös kootaan yksinomaan yhtiön (ABC-yhtiö) johdon käyttöä varten, ja sen käyttö rajoitetaan johtoon. Myös toimeksiannon suorittajan raportin käyttö ja jakelu rajoitetaan johtoon.
- Koottava tilinpäätös sisältää vain yhtiön taseen 31.12.20X1 ja tuloslaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta ilman liitetietoja. Johto on päättänyt, että tilinpäätös laaditaan kuvatulla tavalla suoriteperusteisesti.

***

ABC-yhtiön johdolle[1]:

[Kokoamistoimeksiannon tavoite ja laajuus]

Olette pyytäneet meitä tuottamaan seuraavat palvelut:

Autamme teitä ABC-yhtiön seuraavanlaisen tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä teiltä saamamme informaation pohjalta: ABC-yhtiön tase 31.12.20X1 ja tuloslaskelma mainittuna päivänä päättyvältä tilikaudelta alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen siten, että otetaan huomioon kaikki maksutapahtumat ja lisäksi ostovelat, myyntisaamiset vähennettyinä epävarmoja saamisia koskevalla vähennyserällä, vaihto-omaisuus keskihinnan perusteella, tilikaudelta maksettavat tuloverot raportointipäivän tilanteen mukaisesti sekä merkittävät pitkäaikaiset omaisuuserät aktivoituina alkuperäiseen hankintamenoon ja vähennettyinä taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvilla tasapoistoilla. Tilinpäätös ei sisällä muita selittäviä liitetietoja kuin tässä toimeksiantokirjeessä esitettävän kuvauksen laadintaperustasta.

Tilinpäätöksen tarkoituksena on tuottaa koko tilikautta koskevaa taloudellista informaatiota, joka osoittaa yhteisön taloudellisen aseman 31.12.20X1 ja taloudellisen tuloksen kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta. Tilinpäätös on tarkoitettu yksinomaan teidän käyttöönne, eikä sitä luovuteta muille osapuolille.

Meidän velvollisuutemme

Kokoamistoimeksiannossa käytämme kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemusta avustaaksemme teitä taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä. Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan teiltä kokoamistoimeksiantoa varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä emmekä muutoin kokoamaan evidenssiä esittääksemme tilintarkastuslausunnon tai yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöksen. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu määrittelemänne, edellä kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Suoritamme kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti. ISRS 4410 (uudistettu) edellyttää, että noudatamme toimeksiantoa suorittaessamme relevantteja eettisiä vaatimuksia,

[1] Tässä esimerkinomaisessa toimeksiantokirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ” johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”toimeksiannon suorittajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet. Tätä tarkoitusta varten meidän tulee noudattaa IESBAn *Kansainvälisiä eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt).

Teidän velvollisuutenne

Kokoamistoimeksianto suoritetaan siitä lähtökohdasta, että te hyväksytte ja ymmärrätte meidän tehtävänämme olevan avustaa teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöstä varten valitsemanne tilinpäätösnormiston mukaisesti. Näin ollen teillä on seuraavat yleiset velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia sen kannalta, että otamme vastaan ISRS 4410:n (uudistettu) mukaisen kokoamistoimeksiannon:

(a) vastuu tilinpäätöksestä sekä sen laatimisesta ja esittämisestä sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on hyväksyttävä ottaen huomioon taloudellisen informaation aiottu käyttötarkoitus ja sen aiotut käyttäjät.

(b) vastuu meille tilinpäätöksen kokoamista varten antamienne aineistojen, asiakirjojen, selitysten ja muiden tietojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

(c) vastuu tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tarvittavista harkintaan perustuvista ratkaisuista, mukaan lukien ratkaisut, joiden tekemisessä saatamme avustaa kokoamistoimeksiannon aikana.

Kokoamistoimeksiannosta annettava raportti

Osana toimeksiantoa annamme kokoamaamme tilinpäätökseen liitettävän raportin, jossa kuvataan tilinpäätöstä ja kokoamistoimeksiannossa suorittamaamme työtä [ks. oheisena]. Raportissa mainitaan myös, että tilinpäätöksen käyttö rajoitetaan tässä toimeksiantokirjeessä todettuun tarkoitukseen ja että kokoamistoimeksiannosta antamamme raportin käyttö ja jakelu rajoitetaan teihin, ABC-yhtiön johtoon.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte tässä kuvatut tilinpäätöksen kokoamistoimeksiantoa koskevat järjestelyt sekä kummankin osapuolen velvollisuudet ja olette niistä kanssamme samaa mieltä.

[*Muut relevantit tiedot*]

[*Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan*.]

XYZ & Co

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön johdon puolesta:

(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

Liite 2

(Viittaus: kappale A69)

Esimerkkejä kokoamistoimeksiannoista annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista

Yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen kokoamistoimeksianto

- Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa.

Erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen kokoamistoimeksianto

- Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa muutettuna.

Erityistä tarkoitusta varten laadittavan taloudellisen informaation kokoamistoimeksiannot, joissa taloudellisen informaation käyttö tai jakelu rajoitetaan aiottuihin käyttäjiin

- Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen sopimuksessa yksilöityä laatimisperustaa.
- Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yhteisön johdon valitsemaa laatimisperustaa johdon omiin tarkoituksiin tarvittavan taloudellisen informaation tuottamista varten.
- Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta sellaisen taloudellisen informaation kokoamiseksi, joka on osa, tili tai erä ja joka on [*lisätään asianmukainen viittaus sääntelytahon vaatimuksien noudattamiseksi tarvittavaan informaatioon*].

Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa.

- **Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös, jota edellytetään sovellettavassa säädöksessä, jonka mukaan tilinpäätös on laadittava pk-IFRS:n mukaisesti.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää ABC-yhtiön taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä pk-IFRS:n mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, me emme ole velvollisia varmistumaan teiltä tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu pk-IFRS:n mukaisesti.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa tilinpäätösnormistoa muutettuna.

- **Tilinpäätös laaditaan käyttäen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevaa normistoa, jonka johto on ottanut käyttöön muutettuna.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on pk-IFRS lukuun ottamatta kiinteistöjen käsittelyä; ne merkitään taseeseen alkuperäisen hankintamenon sijaan uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.**
- **Tilinpäätöksen jakelua ei ole rajoitettu.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää ABC-yhtiön taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöksen liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan teiltä tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Kuten liitetiedossa X mainitaan, tilinpäätös on laadittu ja esitetty pk-IFRS:n mukaisesti lukuun ottamatta kiinteistöjä, jotka on alkuperäisen hankintamenon sijaan merkitty taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon. Tilinpäätös on laadittu liitetiedossa Y kuvattua tarkoitusta varten. Näin ollen tämä tilinpäätös ei ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen sopimuksessa yksilöityä laatimisperustaa.

- **Tilinpäätös laaditaan sopimuksen ehtojen täyttämiseksi sopimuksessa määrättyä laatimisperustaa soveltaen.**
- **Toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon muulta osapuolelta kuin johdolta tai hallintoelimiltä.**
- **Tilinpäätös on tarkoitettu vain sopimuksessa nimettyjen osapuolten käyttöön.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelu ja käyttö on rajoitettu tilinpäätöksen aiottuihin käyttäjiin, jotka on nimetty sopimuksessa.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[Toimeksiantajalle[1]]

Olemme koonneet yhtiön johdolta (”johto”) saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön (”yhtiö”) tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää *[nimetään sopimuksessa täsmennetyn laatimisperustan mukaisesti laaditun tilinpäätöksen kaikki osat sekä ajanjakso/ajankohta, jota ne koskevat].*

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme johtoa tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöksen liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Johto vastaa tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan johdolta tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Kuten tilinpäätöksen liitetiedossa X todetaan, tilinpäätös on laadittu yhtiön ja XYZ Limited-yhtiön välisen, [*lisätään relevantin sopimuksen päiväys*] päivätyn sopimuksen (”sopimus”) kohdassa Z kuvatulla perusteella ja tilinpäätöksen liitetiedossa Y kuvattua tarkoitusta varten. Näin ollen tilinpäätös on tarkoitettu vain sopimuksessa nimettyjen osapuolten käyttöön, eikä se ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

Kokoamistoimeksiantoa koskeva raporttimme on tarkoitettu yksinomaan sopimuksessa nimetyille osapuolille, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

[1] Vaihtoehtoisesti relevantissa sopimuksessa nimetty asianmukainen vastaanottaja.

Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta tilinpäätöksen kokoamiseksi käyttäen yhteisön johdon valitsemaa laatimisperustaa johdon omiin tarkoituksiin tarvittavan taloudellisen informaation tuottamista varten.

- **Tilinpäätös laaditaan käyttäen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa normistoa, ja se on tarkoitettu vain yhteisön johdon käyttöön sen omia tarkoituksia varten.**
- **Tilinpäätös sisältää tiettyjä jaksotuksia, ja se käsittää taseen, tuloslaskelman ja yhden liitetiedon, jossa mainitaan tilinpäätöksessä käytetty laatimisperusta.**
- **Tilinpäätös on tarkoitettu yksinomaan johdon käyttöön.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelu ja käyttö rajoitetaan johtoon.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön tilinpäätöksen. Tilinpäätös sisältää ABC-yhtiön taseen 31.12 20X1 ja tuloslaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta.

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaessamme teitä tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä tilinpäätöksen liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte tilinpäätöksestä sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan teiltä tilinpäätöksen kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös laadittu liitetiedossa X kuvatun laatimisperustan mukaisesti.

Liitetiedossa X esitetään perusta, jonka mukaisesti tilinpäätös on laadittu, ja tilinpäätöksen käyttötarkoitus kuvataan liitetiedossa Y. Sen mukaan tilinpäätös on tarkoitettu yksinomaan teidän käyttöönne, eikä se ehkä sovi muihin tarkoituksiin.

Kokoamistoimeksiannosta antamamme raportti on tarkoitettu pelkästään teidän käyttöönne ABC-yhtiön johdon ominaisuudessa, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti toimeksiannosta sellaisen taloudellisen informaation kokoamiseksi, joka on osa, tili tai erä ja joka on [*lisätään asianmukainen viittaus sääntelytahon vaatimusten noudattamiseksi tarvittavaan informaatioon*].

- **Taloudellinen informaatio laaditaan erityistä tarkoitusta varten, ts. sääntelytahon asettamien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten täyttämiseksi, ja se laaditaan sääntelytahon antamien, taloudellisen informaation muotoa ja sisältöä koskevien säännösten mukaisesti.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Taloudellinen informaatio on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien tarpeet, ja taloudellisen informaation käyttö on rajoitettu kyseisiin käyttäjiin.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelu on rajoitettu aiottuihin käyttäjiin.**

TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI KOKOAMISTOIMEKSIANNOSTA

[ABC-yhtiön johdolle[2]]

Olemme koonneet teiltä saamamme informaation pohjalta ABC-yhtiön [*yksilöidään koottu taloudellinen informaatio*] (”laskelma”).

Olemme suorittaneet tämän kokoamistoimeksiannon kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot* mukaisesti.

Olemme soveltaneet kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustamme avustaaksemme teitä [*lisätään relevantin määräyksen nimi tai viittaus siihen*] edellyttämän laskelman laatimisessa ja esittämisessä. Olemme noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien rehellisyyden, objektiivisuuden, sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteet.

Te vastaatte laskelmasta sekä sen kokoamisessa käytetyn informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

Koska kokoamistoimeksianto ei ole varmennustoimeksianto, emme ole velvollisia varmistumaan teiltä laskelman kokoamista varten saamamme informaation oikeellisuudesta tai täydellisyydestä. Näin ollen emme esitä tilintarkastuslausuntoa emmekä yleisluonteisen tarkastuksen johtopäätöstä siitä onko laskelma laadittu [*lisätään relevantissa määräyksessä nimetty sovellettava tilinpäätösnormisto tai viittaus tilinpäätösnormistoon*].

Kuten liitetiedossa X todetaan, laskelma on laadittu ja esitetty [*lisätään relevantissa määräyksessä nimetty sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi tai viittaus normistoon*] määrätyn perustan mukaisesti siinä tarkoituksessa, että ABC-yhtiö noudattaisi [lisätään relevantin määräyksen nimi tai viittaus normistoon]. Näin ollen laskelma on tarkoitettu käytettäväksi vain tässä tarkoituksessa, eikä se ehkä sovi mihinkään muuhun tarkoitukseen.

Kokoamistoimeksiannosta antamamme raportti on tarkoitettu yksinomaan ABC-yhtiölle ja sääntelytaholle F, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja sääntelytaholle F.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

[2] Vaihtoehtoisesti sovellettavissa taloudellista raporttia koskevissa vaatimuksissa nimetty asianmukainen vastaanottaja.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
FI-ISBN: 978-952-218-417-7