

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit:

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

2023–2024

Osa II

ISA for LCE™

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), 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”, ”IS-QM”, ”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 ”IFEATM” ovat IFEATM:n tavaramerkkejä tai IFEATM:n rekisteröityjä tavara- ja palvelumerkkejä USA:ssa ja muissa maissa.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM) 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

<http://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 teos 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 II

SISÄLLYSLUETTELO

Sivu

Uusi standardi, joka ei vielä ole voimassa

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi)..... 1–128

LCE-ISA-standardista aiheutuvat mukauttavat muutokset muihin kansainvälisiin standardeihin..... 129–137

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI YKSINKERTAISTEN YHTEISÖJEN TILINTARKASTUKSIIN

(Sovelletaan yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2025 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu
LCE-ISA-standardin esipuhe	4
A. Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettavan ISA-standardin soveltamista koskevat määräytymisperusteet	8
1. Peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleiset vaatimukset	14
1.1. Voimaantulo	14
1.2. Relevantit eettiset vaatimukset ja laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla	14
1.3. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet	15
1.4. Peruskäsitteet ja yleiset periaatteet tilintarkastusta suoritettaessa	16
1.5. Väärinkäytökset	17
1.6. Säädökset ja määräykset	18
1.7. Lähipiiri	19
1.8. Yleinen kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	20
1.9. Erityiset dokumentointivaatimukset	21
2. Tilintarkastusevidenssi ja dokumentointi	22
2.1. Tavoitteet	22
2.2. Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	22
2.3. Tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio	22
2.4. Yleiset dokumentointivaatimukset	24
3. Toimeksiannon laadunhallinta	26
3.1. Tavoite	26
3.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet	26
3.3. Erityiset dokumentointivaatimukset	30
4. Tilintarkastustoimeksiannon hyväksyminen tai jatkaminen ja ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot	31
4.1. Tavoitteet	31
4.2. Tilintarkastuksen edellytykset	32
4.3. Huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä tai jatkettaessa	32
4.4. Tilintarkastustoimeksiannon ehdot	33
4.5. Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot	34

4.6.	Erityiset kommunikointivaatimukset.....	35
4.7.	Erityiset dokumentointivaatimukset	35
5.	Suunnittelu	36
5.1.	Tavoitteet	36
5.2.	Suunnittelutoimenpiteet.....	36
5.3.	Olennaisuus.....	39
5.4.	Erityiset kommunikointivaatimukset.....	41
5.5.	Erityiset dokumentointivaatimukset	41
6.	Riskien tunnistaminen ja arvioiminen	42
6.1.	Tavoitteet	42
6.2.	Riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	42
6.3.	Käsityksen muodostaminen yhteisöön liittyvistä relevanteista näkökohdista.....	44
6.4.	Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	51
6.5.	Sen arvioiminen, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa	55
6.6.	Erityiset kommunikointivaatimukset.....	55
6.7.	Erityiset dokumentointivaatimukset	55
7.	Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin	57
7.1.	Tavoitteet	57
7.2.	Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösastolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet	57
7.3.	Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet	58
7.4.	Erityiset painopistealueet.....	64
7.5.	Virheellisyksien kokoaminen.....	73
7.6.	Erityiset kommunikointivaatimukset.....	74
7.7.	Erityiset dokumentointivaatimukset	74
8.	Johtopäätösten tekeminen.....	76
8.1.	Tavoitteet	76
8.2.	Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyksien arvioiminen.....	76
8.3.	Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet.....	76
8.4.	Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat.....	77
8.5.	Tilintarkastajan johtopäätöstä tukevat tilintarkastajan tekemät arvioinnit ja muut toimet	78
8.6.	Kirjalliset vahvistusilmoitukset	80
8.7.	Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta.....	82
8.8.	Erityiset kommunikointivaatimukset.....	82

8.9. Erityiset dokumentointivaatimukset	83
9. Lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen.....	85
9.1. Tavoitteet	85
9.2. Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen	85
9.3. Lausunnon muoto	86
9.4. Tilintarkastuskertomus.....	87
9.5. Lausunnon mukauttaminen.....	90
9.6. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muut kappaleet	96
9.7. Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös	98
9.8. Muu informaatio	99
9.9. Erityiset dokumentointivaatimukset	101
10. Konsernitilinpäätösten tilintarkastukset.....	102
10.1. Tavoite	102
10.2. Suunnittelutoimenpiteet.....	102
10.3. Olennaisuus.....	103
10.4. Käsitteen muodostaminen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä	104
10.5. Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	104
10.6. Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin.....	105
10.7. Erityiset kommunikointivaatimukset.....	106
10.8. Erityiset dokumentointivaatimukset	106
LIITE 1	107
LIITE 2	118
LIITE 3	121
LIITE 4	122
LIITE 5	125
LIITE 6	126
LIITE 7	127

LCE-ISA-standardin esipuhe

- P.1. Tämä standardi (ts. LCE-ISA-standardi) on suunniteltu niin, että sen avulla saavutetaan yksityisellä ja julkisella sektorilla toimivien yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksenä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä. Tämä standardi on laadittu niin, että se kuvastaa yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksen luonnetta ja olosuhteita ja johtaa yhdenmukaiseen laadukkaiden tilintarkastustoimeksiantojen suorittamiseen. Tämä standardi perustuu siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:stä¹ tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia. Laadukas tilintarkastustoimeksianto saavutetaan, kun toimeksianto suunnitellaan ja suoritetaan ja siitä raportoidaan ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Tämän standardin tavoitteen saavuttamiseen kuuluu, että käytetään ammatillista harkintaa ja noudatetaan ammatillista skeptisyyttä.
- P.2. Tämä standardi on laadittu yksinkertaisen yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastusta varten, kuten osassa A todetaan. Sitä voidaan myös toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukauttaa erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastukseen taikka yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvaan tilintarkastukseen vain, jos yhteisö on osassa A tarkoitettu yksinkertainen yhteisö.
- P.3. Kun tilintarkastustoimeksianto suoritetaan tämän standardin mukaisesti, toimeksiantoon ei sovelleta ISA-standardeja.
- P.4. Osassa A esitetään määräytymisperusteet sen ratkaisemista varten, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa. Lainsäädännöstä ja valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, päättävät tämän standardin vaaditusta tai sallitusta soveltamisesta, mukaan lukien kuvaukset siitä, minkä tyyppisten yhteisöjen tilintarkastus voidaan suorittaa tämän standardin mukaisesti.
- P.5. Jos tätä standardia sovelletaan muissa kuin osassa A tarkoitetuissa tilintarkastustoimeksiannoissa, tilintarkastaja ei saa esittää tilintarkastuskertomuksessa noudattaneensa LCE-ISA-standardia.
- P.6. Tämä standardi ei syrjäytä paikallisia säädöksiä tai määräyksiä, jotka koskevat tilintarkastusta tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella. LCE-ISA-standardissa ei käsitellä velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla saattaa olla lainsäädännön tai määräyksen perusteella. Tällaiset velvollisuudet saattavat poiketa tämän standardin mukaisista velvollisuuksista, ja tilintarkastajan velvollisuutena on varmistua kaikkien relevanttien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai ammatillisten velvoitteiden noudattamisesta.

Sovellettava tilinpäätösnormisto

- P.7. Tilintarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön johto on laatinut hallintoelinten valvomana. Johdon ja hallintoelinten velvollisuuksista taloudellisen raportoinnin suhteen voidaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Tässä standardissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eikä tämä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä tai määräyksiä. Tämän standardin mukainen tilintarkastus suoritetaan kuitenkin siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvin tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt tilintarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Tilintarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia.

Tilinpäätöksen laatimista koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet

Johdon velvollisuuksien laajuus tai se, millä tavoin niitä kuvataan, voi olla erilainen eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla. Vaikka voi olla eroja siinä, miten laajoja kyseiset velvollisuudet ovat tai millä tavoin niitä kuvataan, tämän standardin mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvin tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että niillä on:

- *vastuu tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;*

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

- *vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta niiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja*
- *velvollisuus antaa tilintarkastajalle rajoittamaton pääsy kaikkeen tiedossaan olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, muu tieto, jota tilintarkastaja saattaa pyytää, ja rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.*

- P.8. Sovellettava tilinpäätösnormisto käsittää usein toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja taikka lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia.
- P.9. Tilinpäätöksen muoto ja sisältö määräytyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella. Vaikka normistossa ei määrättäisi kaikkien liiketoimien tai tapahtumien kirjanpitoikäisyydestä tai niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, normistoon sisältyy yleensä riittävästi yleisiä periaatteita, jotka voivat olla pohjana sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kehittämiseksi ja soveltamiselle, jotka ovat yhdenmukaisia tilinpäätösnormiston vaatimusten pohjana olevien käsitteiden kanssa.
- P.10. Jotkin tilinpäätösnormistot ovat oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvia, kun taas toiset ovat säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvia. Tämä standardi kattaa molemmat normistot. Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:
- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
 - (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.
- Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (a) tai (b) tarkoitettuja seikkoja.

Tilintarkastus

- P.11. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä saavutetaan siten, että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tässä standardissa edellytetään, että tilintarkastaja hankkii lausuntonsa perustaksi kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.
- P.12. Kohtuullinen varmuus tarkoittaa korkeaa varmuustasoa. Se saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alentaakseen tilintarkastusriskin (ts. riskin, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Kohtuullinen varmuus ei kuitenkaan tarkoita ehdotonta varmuutta, koska tilintarkastukseen kuuluu luontaisia rajoitteita, joiden vuoksi suurin osa tilintarkastajan johtopäätösten ja lausunnon perustana olevasta tilintarkastusevidenssistä on ennemminkin vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa.

Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet

Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisuuden riskistä ja havaitsemisriskistä. Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen perustuu tilintarkastustoimenpiteisiin, jotka suoritetaan kyseiseen tarkoitukseen tarvittavan tiedon hankkimiseksi, sekä koko tilintarkastuksen aikana hankittavaan evidenssiin. Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen perustuu ammatilliseen harkintaan, eikä kyseessä ole tarkasti mitattavissa oleva asia.

Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin tilinpäätöksessä olevia olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu tätä standardia noudattaen. Se, että myöhemmin löydetään väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennainen virheellisyys, ei siis sinänsä tarkoita, etteikö tilintarkastusta olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet eivät kuitenkaan oikeuta tilintarkastajaa tyytymään vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin.

LCE-ISA-standardin muoto

P.13. LCE-ISA-standardi sisältää seuraavaa:

- (a) osa A, jossa esitetään määräytymisperusteet sen ratkaisemista varten, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa.
- (b) osa 1, jossa esitetään koko tilintarkastuksen ajan sovellettavat peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleiset vaatimukset.
- (c) osa 2, jossa esitetään tilintarkastusevidenssiä ja dokumentointia koskevat yleiset vaatimukset sekä tilintarkastuksen yleinen tavoite.
- (d) osa 3, jossa esitetään tilintarkastajan ja toimeksiannosta vastuullisen henkilön laadunhallintaa koskevat velvoitteet ja vastuut yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa.
- (e) osat 4–9, jotka seuraavat tilintarkastustoimeksiannon kulkua ja joissa esitetään tilintarkastusta koskevat yksityiskohtaiset vaatimukset. Jokainen näistä osista sisältää tarpeen mukaan myös erityisiä kommunikointi- ja dokumentointivaatimuksia.
- (f) osa 10, jossa esitetään erityisiä näkökohtia, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta.
- (g) liitteet, joihin sisältyy tässä standardissa käytettävä termistö, kannanotot, esimerkit toimeksiantokirjeestä ja vahvistusilmoituskirjeestä sekä muuta relevanttia tukimateriaalia tämän standardin vaatimusten käyttöönottoa varten.

P.14. Osat 1–10 sisältävät seuraavaa: Osat 1–10

- (a) erillisessä laatikossa esitettävä johdantoaineisto, jossa esitetään kyseisen osan sisältö ja soveltamisala (mutta ei aseteta tilintarkastajalle mitään lisävelvoitteita).
- (b) tavoite (tai tavoitteet), joka yhdistää (tai jotka yhdistävät) kyseisen osan vaatimukset tilintarkastuksen yleiseen tavoitteeseen.
- (c) vaatimukset, jotka on täytettävä, paitsi jos vaatimus on ehdollinen eikä ehto täyty. Vaatimukset ilmaistaan käyttäen rakennetta ”on tehtävä”.
- (d) tärkeää selittävää ohjeistusta, jonka tarkoituksena on antaa osion osan tai tietyn vaatimuksen kannalta relevanttia lisäselvitystä. Koko tärkeä selittävä ohjeistus esitetään kursivoituna erillisissä sini- tai harmaapohjaisissa laatikoissa. Tärkeää selittävää ohjeistusta on kahdentyyppistä: yleistä johdantotekstiä, jossa selitetään osion asiayhteyttä, sekä vaatimuksia koskevaa ohjeistusta välittömästi kyseisen vaatimuksen jälkeen.

Tiettyjä vaatimuksia ja tiettyä tärkeää selittävää ohjeistusta sovelletaan vain, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö. Tällaiset vaatimukset ja tällainen tärkeä selittävä ohjeistus esitetään laatikossa, jonka otsikko on ”Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö”.

P.15. Määritelmät, joissa kuvataan tietyille termeille tässä standardissa annetut merkitykset, löytyvät liitteessä 1 olevasta termistöstä. Nämä määritelmät auttavat vaatimusten yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkitsemisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksessä tai määräyksessä.

P.16. Tässä standardissa ilmaisua ”yksinkertainen yhteisö” tai ”yhteisö” käytettäessä tarkoitetaan myös konsernia (ts. tilannetta, jossa kyseessä on konsernitilinpäätöksen tilintarkastus).

Ei-sitova tukimateriaali

P.17. IAASB voi julkaista henkilöstönsä laatimia julkaisuja (Staff publications) tai muuta ei-sitovaa materiaalia LCE-ISA-standardin käyttöönoton tueksi.

Julkisen sektorin yhteisöt

P.18. Tämä standardi on relevantti julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiannoissa, kun osaan A sisältyvissä soveltamista koskevilla määräytymisperusteissa esitetyt seikat koskevat niitä. Tilintarkastustehtävä taikka julkisen sektorin yhteisöjä koskevat säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin (kuten ministeriöiden ohjeisiin, hallituksen politiikan vaatimuksiin

tai lainsäädäntöelimen päätöksiin) perustuvat velvoitteet, jotka saattavat kattaa laajemman alueen kuin tämän standardin mukainen tilintarkastus, voivat kuitenkin vaikuttaa julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuuksiin. Näitä lisävelvollisuuksia ei käsitellä tässä standardissa. Niitä saatetaan käsitellä International Organization of Supreme Audit Institutions -järjestön tai kansallisia standardeja antavien tahojen ohjeissa taikka julkisen sektorin tilintarkastusta hoitavien tahojen antamassa ohjeistuksessa.

- P.19. Julkisen sektorin yhteisössä sovellettava tilinpäätösnormisto määräytyy kussakin maassa tai kullakin muulla oikeudenkäyttöalueella tai maantieteellisellä alueella relevantin oikeus- ja sääntelynormiston perusteella. Mahdollisiin huomioon otettaviin seikkoihin yhteisöön sovellettavien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten soveltamisessa ja siinä, kuinka niitä sovelletaan yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, kuuluu mm. se, soveltaako yhteisö IPSAS-standardien mukaista puhtaasti suoriteperusteista laskentaa tai kassaperusteista laskentaa vaiko niiden yhdistelmää.
- P.20. Julkisen sektorin yhteisön omistus ei välttämättä ole yhtä relevantti asia kuin omistus yksityisellä sektorilla, koska yhteisöön liittyviä päätöksiä voidaan tehdä yhteisön ulkopuolella poliittisten prosessien seurauksena. Sen vuoksi johdolla ei ehkä ole määräysvaltaa tiettyihin tehtäviin päätöksiin. Seikkoihin, jotka saattavat olla relevantteja, kuuluu käsityksen muodostaminen yhteisön kyvystä tehdä yksipuolisia päätöksiä ja muiden julkisen sektorin yhteisöjen kyvystä käyttää määräysvaltaa tai vaikuttaa yhteisön mandaattiin ja strategiseen ohjaukseen.
- P.21. Silloin kun se on asianmukaista, tärkeään selittävään ohjeistukseen on sisällytetty erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja.

A. Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettavan ISA-standardin soveltamista koskevat määräytymisperusteet

Tämän osan sisältö

Osassa A esitetään määräytymisperusteet sen ratkaisemista varten, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa.

LCE-ISA-standardi on suunniteltu mahdollistamaan se, että tilintarkastajan yleiset tavoitteet saavutetaan, kun otetaan huomioon tässä osassa kuvatut yksinkertaisen yhteisön tyypillinen luonne ja tyypilliset olosuhteet. LCE-ISA-standardin soveltamiselle on asetettu rajoituksia, jotka jakautuvat kolmeen ryhmään: nimenomaiset kiellot, laadulliset ominaispiirteet ja määrälliset kynnysarvot. Osassa A kuvataan myös lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavien viranomaistahojen tai relevanttien paikallisten tahojen, joilla on valtuudet standardien antamiseen, velvollisuuksia tukea tämän standardin asianmukaista soveltamista. Ilmaisua ”yksinkertainen yhteisö” tai ”yhteisö” käytettäessä tarkoitetaan myös konsernia (ts. tilannetta, jossa kyseessä on konsernitilinpäätöksen tilintarkastus).²

Tämän LCE-ISA-standardin vaatimukset on suunniteltu siten, että ne on suhteutettu yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksen tyypilliseen luonteeseen ja tyypillisiin olosuhteisiin (ts. niissä ei käsitellä monimutkaisia seikkoja tai olosuhteita). Jos LCE-ISA-standardia sovelletaan tämän standardin tarkoitetun soveltamisalan ulkopuolelle jäävässä tilintarkastuksessa, LCE-ISA-standardin vaatimusten noudattaminen ei riitä siihen, että tilintarkastaja olisi hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kohtuullisen varmuuden antavan lausunnon tueksi.

Supplemental Guidance for the Authority of the Standard (Authority Supplemental Guide) -ohjeistus (standardin soveltamista koskevia määräytymisperusteita koskeva lisäohjeistus, jäljempänä Authority Supplemental Guide -ohjeistus) sisältää lisäohjeistusta lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaaville viranomaistahoille tai relevanteille paikallisille tahoille, joilla on valtuudet standardien antamiseen, tässä osassa kuvattujen niitä koskevien velvollisuuksien hoitamiseen. Lisäksi Authority Supplemental Guide -ohjeistuksessa selitetään laajemmin seikkoja, jotka voivat olla tilintarkastusyhteisöille ja tilintarkastajille relevantteja niiden ratkaisemista sitä, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa.

LCE-ISA-standardin soveltamista koskevat rajoitukset

LCE-ISA-standardin soveltamista koskevat rajoitukset jakautuvat kolmeen ryhmään:

- *tietyt yhteisöluokat, joiden osalta LCE-ISA-standardin soveltaminen on kielletty (ts. nimenomaiset kiellot);*
- *laadulliset ominaispiirteet, jotka kuvaavat yksinkertaista yhteisöä ja, jos niitä ei esiinny yhteisöllä, yleensä estäisivät LCE-ISA-standardin soveltamisen kyseisen yhteisön tilintarkastuksessa; ja*
- *määrälliset kynnysarvot, jotka lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, määrittävät kussakin maassa tai kullakin muulla oikeudenkäyttöalueella.*

Ratkaistaessa sitä, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa, on otettava huomioon kaikki kolme ryhmää.

Nimenomaiset kiellot

Kappaleessa A.1. esitetään yhteisöluokat, joiden osalta tämän standardin soveltaminen on nimenomaisesti kielletty.

A.1. LCE-ISA-standardia ei saa soveltaa, jos:

² ”Konserni” on raportoiva yhteisö, josta laaditaan konsernitilinpäätös, ja ”konsernitilinpäätös” on tilinpäätös, joka sisältää konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota. Tarkoituksena ei ole se, että LCE-ISA-standardissa käytetyllä termillä ”konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi” olisi sama merkitys kuin tilinpäätösnormistoissa määritellyillä tai kuvatuilla ”yhdistelyllä” tai ”konsernitilinpäätöksellä”. Termi ”konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi” viittaa pikemminkin laajemmin siihen prosessiin, jota käytetään konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Termistössä (liite 1) kuvataan tietyille termeille LCE-ISA-standardissa annetut merkitykset, mukaan lukien konsernin ja konsernitilinpäätöksen merkitys.

- (a) säädös tai määräys estää LCE-ISA-standardin soveltamisen tai säädöksessä tai määräyksessä määrätään, että kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sovelletaan tilintarkastuksessa muita tilintarkastusstandardeja kuin LCE-ISA-standardia.
- (b) yhteisö on listattu yhteisö.
- (c) yhteisö kuuluu johonkin seuraavista luokista:
 - (i) yhteisö, jonka yksi keskeisistä toiminnoista on ottaa vastaan talletuksia yleisöltä;
 - (ii) yhteisö, jonka yksi keskeisistä toiminnoista on tarjota vakuutuksia yleisölle; tai
 - (iii) yhteisöluokka, jonka osalta lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantti paikallinen taho, jolla on valtuudet standardien antamiseen, ovat kieltäneet (tai on kieltänyt) LCE-ISA-standardin soveltamisen kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella.
- (d) tilintarkastus on konsernitilinpäätöksen tilintarkastus (konsernin tilintarkastus) ja:
 - (i) yksikin konserniin kuuluvista yksittäisistä yhteisöistä tai liiketoimintayksiköistä täyttää kappaleessa A.1.(b) tai A.1.(c) kuvatut kriteerit; tai
 - (ii) tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia, lukuun ottamatta tilanteita, joissa konsernin osan tilintarkastajan osallistuminen rajoittuu sellaisiin olosuhteisiin, joissa fyysinen läsnäolo on tarpeen tietyssä konsernin tilintarkastusta varten suoritettavassa tilintarkastustoimenpiteessä (esim. osallistuminen fyysiseen inventointiin tai omaisuuserien tai dokumenttien fyysinen yksityiskohtainen tarkastaminen).

Yksittäinen juridinen yksikkö voidaan organisoida siten, että siihen kuuluu useampi kuin yksi liiketoimintayksikkö, mistä on esimerkkinä yhtiö, jolla on liiketoimintaa useassa toimipaikassa, kuten kauppa, jolla on useita sivuliikkeitä. Kun kyseisillä liiketoimintayksiköillä on sellaisia ominaispiirteitä kuin eri toimipaikat, eri johto tai eri pääkirja ja taloudellista informaatiota yhdistellään kyseisen yksittäisen juridisen yksikön tilinpäätöstä laadittaessa, tällainen tilinpäätös on konsernitilinpäätöksen määritelmän mukainen, koska se sisältää konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota.

Joissakin tapauksissa yksittäinen juridinen yksikkö voi konfiguroida tietojärjestelmänsä keräämään taloudellista informaatiota useammasta kuin yhdestä tuote- tai palvelulinjasta säädöksen tai määräyksen perustuvaa raportointia varten tai muihin johdon tarkoituksiin. Näissä olosuhteissa kyseisen yksikön tilinpäätös ei ole konsernitilinpäätös, koska kyseessä ei ole konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvän useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellisen informaation yhdistäminen. Lisäksi erillisen informaation keräämisestä (esim. osakirjanpidossa) säädöksen tai määräyksen perustuvaa raportointia varten tai muihin johdon tarkoituksiin ei synny LCE-ISA-standardissa tarkoitettuja erillisiä yhteisöjä tai liiketoimintayksiköjä (esim. divisioonia).

Konsernin osien tilintarkastajat

Konsernin osan tilintarkastaja on tilintarkastaja, joka suorittaa konsernin osaa³ koskevaa tilintarkastustyötä konsernin tilintarkastusta varten. Konsernin osan tilintarkastaja kuuluu toimeksiantotiimiin konsernin tilintarkastuksessa. Konsernin osien tilintarkastajat voivat olla ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, tilintarkastusyhteisöstä, joka ei kuulu ketjuun, tai konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisöstä (esim. konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toisesta toimistosta).

Joissakin olosuhteissa konsernin tilintarkastaja saattaa suorittaa liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuvaa keskitettyä testausta tai saattaa suorittaa konsernin osaan liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä. Näissä olosuhteissa konsernin tilintarkastajaa ei pidetä konsernin osan tilintarkastajana.

³ Konsernin osa on yhteisö, liiketoimintayksikkö, toiminto tai liiketoiminto tai jonkinlainen niiden yhdistelmä, jonka konsernin tilintarkastaja on määrittänyt tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten konsernin tilintarkastuksessa.

Osa 3 sisältää toimeksiannon laatua koskevia vaatimuksia, mukaan lukien relevantit eettiset vaatimukset, ja toimeksiantotiimin jäsenten ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä koskevia vaatimuksia.

- A.2. Kappaleissa A.1.(a), (b) ja (d) esitetyt luokat tarkoittavat ehdottomia kieltoja, eikä niihin voi tehdä muutoksia. Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, voivat tehdä muutoksia kuhunkin kappaleessa A.1.(c) kuvattuun luokkaan, mutta mitään luokkaa ei saa poistaa.

Kappaleessa A.1.(c) esitetään joitakin yhteisöluokkia, joilla voi olla yleiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä. Yhteisöihin, joilla on yleiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä, voi liittyä jonkintasoista tosiasiallista tai näkyvää monimutkaisuutta, ja niissä LCE-ISA-standardin soveltaminen on nimenomaisesti kielletty. Muutoksia voidaan tehdä lisäämällä yhteisöluokka kiellettyjen yhteisöjen luetteloon, sallimalla tiettyjen luokkaan kuuluvien alaryhmien soveltaa tätä standardia tai käyttämällä määrällisiä tämän standardin soveltamisen estäviä kynnysarvoja. Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, voivat myöhemmin poistaa tai muuttaa tekemiään muutoksia.

Laadulliset ominaispiirteet

Tämän LCE-ISA-standardin vaatimukset on suunniteltu siten, että ne on suhteutettu yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksen tyypilliseen luonteeseen ja tyypillisiin olosuhteisiin.

LCE-ISA-standardia ei ole tarkoitettu kattamaan:

- *monimutkaisia seikkoja tai olosuhteita, jotka liittyvät yhteisön liiketoiminnan, toimintojen ja niihin liittyvien tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttien liiketoimien ja tapahtumien luonteeseen ja laajuuteen.*
- *monimutkaisuutta lisääviä tai siihen viittaavia aihealueita, teemoja ja seikkoja, kuten niitä, jotka liittyvät esimerkiksi yhteisön omistukseen, yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyviin järjestelyihin tai yhteisön luomiin toimintaperiaatteisiin, menettelytapoihin tai prosesseihin.*

LCE-ISA-standardi ei myöskään sisällä vaatimuksia, jotka koskisivat:

- *listattujen yhteisöjen kannalta tyypillisesti relevantteja toimenpiteitä tai seikkoja, mukaan lukien raportointi segmentti-informaatiosta tai tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.*
- *tilannetta, jossa tilintarkastaja aikoo käyttää sisäisten tarkastajien tekemää työtä, koska tällainen tilanne ei tule yleensä kyseeseen yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa.*
- *tilannetta, jossa tilintarkastaja aikoo käyttää palveluorganisaation käyttämän palveluorganisaation tilintarkastajan tuottamaa raporttia joko tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenteesta ja siitä, että ne ovat käytössä (ts. 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti), tai tilintarkastusevidenssinä siitä, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti (ts. 2-tyyppin raportti), koska tällainen tilanne ei tule yleensä kyseeseen yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa.*

- A.3. Seuraavassa luettelossa kuvataan yksinkertaisen yhteisön ominaispiirteitä sen ratkaisemista varten, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa. Luettelo ei ole tyhjentävä eikä sen ole tarkoitus olla ehdoton (mukaan lukien numeeriset indikaattorit), ja myös muita relevantteja seikkoja voi olla tarpeellista ottaa huomioon. Mikään laadullisista ominaispiirteistä ei välttämättä yksin riitä sen ratkaisemiseen, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa kyseisissä olosuhteissa. Tämän vuoksi luettelossa kuvatut seikat on tarkoitettu tarkasteltaviksi sekä yksittäin että yhdessä. Konsernien tilintarkastuksissa nämä näkökohdat on huomioitava sekä konsernin että jokaisen siihen kuuluvan yksittäisen yhteisön ja liiketoimintayksikön osalta.

Liiketoiminnot, liike-toimintamalli & toimiala	Yhteisön liiketoiminnoista, liiketoimintamallista tai toimialasta ei aiheudu merkittäviä laajalle ulottuvia liiketoimintariskejä. Ei ole olemassa erityisiä liiketoimintoja koskevia säädöksiä tai määräyksiä, jotka lisäävät monimutkaisuutta (esim. vakavaraisuusvaatimukset). Yhteisön liiketapahtumat syntyvät vain muutamalta liiketoiminta-alueelta tai tulovirrasta.
Organisaatorakenne ja koko	Organisaatorakenne on suhteellisen suoraviivainen ja siihen kuuluu vain vähän raportointi-tilinjoja tai -tasoja ja pieni johdon avainhenkilöiden tiimi (esim. viisi henkilöä tai vähemmän).
Omistusrakenne	Yhteisön omistusrakenne on suoraviivainen ja omistus ja määräysvalta ovat selvästi läpinäkyviä siten, että kaikki yksittäiset omistajat ja tosiasialliset edunsaajat ovat tiedossa.
Taloushallinnon luonne	Yhteisöllä on keskitetty taloushallinto, mukaan lukien keskitetyt taloudelliseen raportointiin liittyvät toiminnot. Taloudelliseen raportointiin liittyvissä rooleissa toimivia työntekijöitä on vain muutamia (esim. viisi henkilöä tai vähemmän).
Tietotekniikka (IT)	Yhteisön IT-ympäristö, mukaan lukien siihen kuuluvat IT-sovellukset ja IT-prosessit, on suoraviivainen. Yhteisö käyttää ohjelmistopaketteja eikä se pysty tekemään muita ohjelmistomuutoksia kuin ohjelmiston konfigurointia (esim. tilikartta, raportointiparametrit tai kynnysarvot). Pääsy ohjelmistoon konfigurointia varten on yleisesti rajattu yhteen tai kahteen nimettyyn henkilöön. Yhteisön olosuhteissa tarvitaan vain muutamia formaaleja yleisiä IT-kontroleja.
Tilinpäätösnormiston soveltaminen ja kirjanpidolliset arviot	Vain muutamien yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät tilit tai yhteisön tilinpäätöksessä esitettävät tiedot edellyttävät johdolta merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, kun se soveltaa tilinpäätösnormiston vaatimuksia. Yhteisön tilinpäätös ei yleensä sisällä kirjanpidollisia arvioita, joihin liittyy monimutkaisten menetelmien, mallien, oletusten tai datan käyttöä.
Konsernien tilintarkastusten kannalta relevantit muut ominaispiirteet Konsernien tilintarkastuksissa on otettava huomioon edellä mainittujen lisäksi seuraavat laadulliset ominaispiirteet:	
Konsernin rakenne ja toiminnot	Konserniin kuuluu vain harvoja yhteisöjä tai liiketoimintayksiköjä (esim. viisi tai vähemmän). Konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt toimivat sellaisissa maissa tai sellaisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla on samankaltaisia ominaispiirteitä, kuten esimerkiksi säädöksiä tai määräyksiä ja liiketoimintakäytäntöjä.
Informaatioon pääsy tai henkilöiden kanssa kommunikointi	Konsernin johto pystyy antamaan toimeksiantotiimille pääsyn informaatioon ja rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida konsernissa toimivien henkilöiden kanssa tavalla, jonka konsernin tilintarkastaja on katsonut tarpeelliseksi.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi	Konsernilla on yksinkertainen konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi. Esimerkiksi: • konsernin sisäiset tai muut konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehdyt oikaisut eivät ole monimutkaisia; • kaikkien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellinen informaatio on laadittu samankaltaisten konsernitilinpäätöksessä sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti; ja • kaikkien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen tilikausi päättyy samaan aikaan kuin konsernin taloudellisessa raportoinnissa käytettävä tilikausi.
---	---

Huolimatta siitä, että ratkaistaessa sitä, onko tätä standardia asianmukaista soveltaa, käytetään ammatillista harkintaa, LCE-ISA-standardia ei ole asianmukaista soveltaa, jos on epävarmuutta siitä, täyttävätkö tilintarkastus tässä soveltamista koskevia määräytymisperusteita koskevassa osassa asetetut kriteerit.

Määrälliset kynnysarvot

- A.4. Määrällisten kynnysarvojen määrittäminen auttaa LCE-ISA-standardin yhdenmukaisessa ja asianmukaisessa soveltamisessa maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella. Tämä osio perustuu odotukseen siitä, että lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, määrittävät määrällisen kynnysarvon (tai määrälliset kynnysarvot) LCE-ISA-standardin soveltamiseen omassa maassaan tai omilla muilla oikeudenkäyttöalueillaan.

Määrällisten kynnysarvojen asettamista kuvataan tarkemmin Authority Supplemental Guide -ohjeistuksessa. Määrälliset kynnysarvot voidaan asettaa esimerkiksi yleisesti kaikille soveltuville yhteisöille maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, tai erilaisia kynnysarvoja voidaan asettaa erityisillä tai tietyillä toimialoilla toimiville yhteisöille tai tietyille yhteisöluokille. Tällöin on otettava huomioon tässä osassa tarkoitetut LCE-ISA-standardin soveltamista koskevat nimenomaiset kiellot ja yksinkertaisen yhteisön laadulliset ominaispiirteet sekä muut erityiset olosuhteet tai tarpeet, jotka voivat olla relevantteja kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella. Vaikka monimutkaisuus ei liity aina suoraan yhteisön tai sen toiminnan kokoon, monimutkaisuus lisääntyy usein, kun keskeiset määrälliset suuret (esim. liikevaihto, kokonaisvarat, työntekijöiden lukumäärä ym.) kasvavat.

Määritettäessä määrällisiä kynnysarvoja LCE-ISA-standardin soveltamiseen voidaan ottaa huomioon maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella olemassa olevia, eri tarkoituksia varten kehitettyjä määritelmiä tai kynnysarvoja, kuten:

- Euroopan komission ”pienen yrityksen” määritelmä.⁴ Pieni yritys on määritelty yritykseksi, jonka palveluksessa on vähemmän kuin 50 työntekijää ja jonka vuosiliikevaihto tai taseen loppusumma on enintään 10 miljoonaa euroa.
- South African Department of Small Business Developmentin ”pienen yrityksen” määritelmä.⁵ Tähän määritelmään sisältyy kokoluokka ”pieni”, jossa on kyse yrityksestä, jolla on 50 tai vähemmän kuin 50 kokoaikaista työntekijää, joilla on oikeus palkallisiin vapaapäiviin, ja jonka vuotuinen kokonaisliikevaihto ei ylitä tiettyä yrityksen toimialasta tai talouden alatoimialasta riippuvaa kynnysarvoa.

IAASB katsoi, että nämä määritelmät tai kynnysarvot voivat olla asianmukaisia esimerkkejä, jotka maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella voidaan ottaa huomioon määrittäessä määrällisiä kynnysarvoja, mukautettuina kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen taloudellisiin ja muihin olosuhteisiin.

⁴ Tämä määritelmä oli peräisin Euroopan komission verkkosivustolta (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) sinä ajankohtana, jona viimeisteltiin LCE-ISA-standardia (syyskuu 2023). Tätä soveltamista koskevia määräytymisperusteita koskevaa osaa ei tarkisteta, vaikka tähän määritelmään tulisi myöhemmin muutoksia.

⁵ Tämä määritelmä oli peräisin South African Department of Small Business Developmentin verkkosivustolta (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) sinä ajankohtana, jona viimeisteltiin LCE-ISA-standardia (syyskuu 2023). Tätä soveltamista koskevia määräytymisperusteita koskevaa osaa ei tarkisteta, vaikka tähän määritelmään tulisi myöhemmin muutoksia.

Kun tilintarkastaja ratkaisee sitä, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa, maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella vahvistetut määrälliset kynnysarvot on otettava huomioon kappaleessa A.1. esitettyjen nimenomaisten kieltojen ja kappaleessa A.3. esitettyjen laadullisten ominaispiirteiden lisäksi.

Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavien viranomaistahojen tai relevanttien paikallisten tahojen velvollisuudet

IAASB:n kansainvälisten standardien (mukaan lukien kansainväliset tilintarkastusstandardit ja LCE-ISA-standardi) vaaditusta tai sallitusta soveltamisesta päättävät yksittäisissä maissa tai yksittäisillä muilla oikeudenkäyttöalueilla lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen (kuten sääntely- tai valvontatahot, maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien antajat / kansalliset tilintarkastusstandardien antajat, tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot tai muut tahot, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista).

On odotettavissa, että osana paikallista hyväksymis- ja käyttöönottoprosessia lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen:

- saattavat määrittää lisää tai muuttaa kappaleessa A.1.(c) esitettyjä yhteisöluokkia kappaleessa A.2. tarkoitetulla tavalla.*
- määrittävät kappaleessa A.4. kuvattuja määrällisiä kynnysarvoja.*

Tällöin tulisi ottaa huomioon nimenomaiset kiellot ja laadulliset ominaispiirteet samoin kuin muut erityiset tarpeet, jotka voivat olla relevantteja kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella.

1. Peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleiset vaatimukset

Tämän osan sisältö

Osassa 1 esitetään:

- tämän standardin voimaantulo.
- relevantit eettiset vaatimukset ja laadunhallintaa koskevat velvoitteet tilintarkastusyhteisön tasolla.
- tilintarkastajan yleiset tavoitteet. Kuhunkin tämän standardin osaan sisältyy tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskeva tavoite ja se toimii yhdyssiteenä kyseisen osan vaatimusten ja tilintarkastajan yleisten tavoitteiden välillä. Kuhunkin osaan sisältyvät tavoitteet auttavat tilintarkastajaa ymmärtämään kyseiseen osaan sisältyvien toimenpiteiden aiotut lopputulemat.
- toimeksiantoon sovellettavat peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleiset vaatimukset, mukaan lukien ammatillinen harkinta ja ammatillinen skeptisyys.
- yleiset vaatimukset, jotka koskevat väärinkäytöksiä, säädöksiä tai määräyksiä, lähipiiriä sekä kommunikointia johdon ja soveltuvin tapauksissa hallintoelinten kanssa.
- kaikkia osia koskevat yleiset kommunikointivaatimukset. Yksittäisiin osiin voi sisältyä kommunikointia koskevia erityisiä lisävaatimuksia.

Tämän osan soveltamisala

Tähän osaan sisältyviä käsitteitä, periaatteita ja yleisiä vaatimuksia sovelletaan koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

1.1. Voimaantulo

- 1.1.1. Tätä standardia sovelletaan yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2025 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

1.2. Relevantit eettiset vaatimukset ja laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla

Tilintarkastusta koskevat relevantit eettiset vaatimukset

- 1.2.1. Tilintarkastajan on noudatettava tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien.

Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisun Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit) (IESBAn eettiset säännöt) sisältämät tilintarkastusta koskevat vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

IESBAn eettisissä säännöissä esitetään eettiset perusperiaatteet, jotka ovat:

- *rehellisyys;*
- *objektiivisuus;*
- *ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;*
- *salassapitovelvollisuus; ja*
- *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.

Laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla

- 1.2.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on toimittava tilintarkastusyhteisössä, joka soveltaa ISQM-standardia tai kansallisia vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia kuin ISQM-standardit.

Laadunhallintajärjestelmät, toimintaperiaatteet tai menettelytavat mukaan luettuina, ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. ISQM 1:tä sovelletaan kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin, jotka suorittavat tilintarkastuksia. Jos ISQM 1:n mukaisesti luodut tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat edellyttävät toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä, sovelletaan ISQM 2:ta⁶. ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentoimista.

1.3. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet

- 1.3.1. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet LCE-ISA-standardin mukaista tilintarkastusta suoritettaessa ovat:

- (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyys, jotta hänen on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja
- (b) antaa havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida tämän standardin edellyttämällä tavalla.

- 1.3.2. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys tämän standardin koko tekstistä, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla.

- 1.3.3. Saavuttaakseen yleiset tavoitteet tilintarkastajan on käytettävä tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan apuna relevanteissa osissa mainittuja tavoitteita:

- (a) ratkaistakseen, tarvitaanko relevantissa osassa edellytetyjen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä tässä standardissa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi; ja
- (b) arvioidakseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastajan täytyy käyttää tavoitteita apuna arvioidessaan, onko hänen yleiset tavoitteensa huomioon ottaen hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja tämän seurauksena tekee sen johtopäätöksen, ettei tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ole tarpeellista määrää, hän voi noudattaa yhtä tai useampaa seuraavista lähestymistavoista:

- *hän voi arvioida, onko muiden osien vaatimusten noudattamisen tuloksena saatu lisää relevanttia tilintarkastusevidenssiä tai tullaanko sitä saamaan;*
- *hän voi laajentaa suoritettavaa työtä yhtä tai useampaa vaatimusta sovellettaessa; tai*
- *hän voi suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.*

- 1.3.4. Jos jonkin osan jotakin tavoitetta ei pystytä saavuttamaan, tilintarkastajan on arvioitava, estääkö tämä häntä saavuttamasta yleiset tavoitteensa ja edellyttääkö tämä, että hänen täytyy:

- (a) muuttaa toimeksiannon ehtoja ja suorittaa tilintarkastus ja raportoida siitä ISA-standardien mukaisesti; tai
- (b) antaa mukautettu lausunto tai luopua toimeksiannosta (jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista).

⁶ ISQM 2 Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit

Tavoitteen saavuttamatta jääminen on merkittävä seikka, joka on dokumentoitava.

1.4. Peruskäsitteet ja yleiset periaatteet tilintarkastusta suoritettaessa

- 1.4.1. Tilintarkastajan on noudatettava kaikkia relevantteja vaatimuksia, paitsi jos hän poikkeuksellisissa olosuhteissa harkitsee tarpeelliseksi poiketa jostakin relevantista vaatimuksesta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia toimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. Relevantista vaatimuksesta poikkeamisen odotetaan olevan tilintarkastajalle tarpeellista vain silloin, kun edellytetään tietyn toimenpiteen suorittamista ja tämä toimenpide ei kyseisen tilintarkastuksen erityisissä olosuhteissa olisi tehokas vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.

Tietty vaatimus ei ole relevantti ainoastaan niissä tapauksissa, joissa koko osa ei ole relevantti (esimerkiksi jos tilintarkastus ei ole konsernin tilintarkastus) tai vaatimus on ehdollinen ja kyseinen ehto ei toteudu (esimerkkinä vaatimus tilintarkastajan mukautetun lausunnon antamisesta, kun ei ole kyetty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, eikä ole kysymys tällaisesta tilanteesta).

- 1.4.2. Tilintarkastaja ei saa tilintarkastuskertomuksessa todeta noudattaneensa LCE-ISA-standardia, ellei kaikkia tämän standardin relevantteja vaatimuksia ole noudatettu tai elleivät kappaleessa 1.4.1. tarkoitetut olosuhteet toteudu.

Ammatillinen harkinta

- 1.4.3. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan.

Ammatillinen harkinta on välttämätöntä tilintarkastuksen asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja tätä standardia ei ole mahdollista tulkita eikä tilintarkastuksen aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä ole mahdollista tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiseikkoihin ja olosuhteisiin relevanttia tietämystä ja kokemusta.

Tilintarkastajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää tilintarkastaja, jonka koulutus, tietämys ja kokemus ovat riittävän kehittyneitä tarvittavan pätevyyden saavuttamiseksi kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä varten.

Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu tilintarkastajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin.

Merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja koskevia johtopäätöksiä tehtäessä, on dokumentoitava tämän standardin osan 2 vaatimusten mukaisesti.

Ammatillinen skeptisyys

- 1.4.4. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- 1.4.5. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä.

Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:

- tilintarkastusevidenssi, joka on ristiriidassa muun hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa.*
- tieto, joka antaa aiheutta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.*
- mahdolliseen väärinkäyttöön viittaavat seikat.*
- olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa tämän standardin edellyttämien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä.*

Ammatillinen skeptisyys on välttämätöntä tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioinnin kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen tilintarkastusevidenssin sekä asiakirjojen ja johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.

Tilintarkastajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että johdon ja hallintoelinten uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista tilintarkastajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys eikä anna hänelle lupaa tyytyä kohtuullista varmuutta hankkiessaan vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin.

Toimeksiantoon liittyvät olosuhteet voivat luoda toimeksiantotiimille paineita, jotka voivat haitata ammatillisen skeptisyyden asianmukaista noudattamista tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa sekä tilintarkastusevidenssiä arvioitaessa.

1.5. Väärinkäytökset

Ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta on sekä yhteisön johdolla että soveltuviissa tapauksissa hallintoelimillä. Vaikka väärinkäytös on laaja juridinen käsite, tilintarkastaja kiinnittää tätä standardia sovellettaessa huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat tilinpäätökseen olennaisen virheellisuuden.

Tilinpäätöksessä olevat virheellisuudet voivat johtua joko väärinkäytöksestä tai virheestä. Erottava tekijä väärinkäytöksen ja virheen välillä on se, onko tilinpäätöksen virheellisyyteen johtava teko tahallinen vai tahaton. Kahdentyyppiset tahalliset virheellisuudet ovat relevantteja tilintarkastajalle: vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvat virheellisuudet sekä varojen väärinkäytöstä johtuvat virheellisuudet. Vaikka tilintarkastaja voi epäillä väärinkäytöksen tapahtuneen tai voi joissakin harvoissa tapauksissa tunnistaa väärinkäytöksen, hän ei tee oikeudellisia päätelmiä siitä, onko todella tapahtunut väärinkäytös.

Suorittaessaan tilintarkastuksen tämän standardin mukaisesti tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Riski, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu tätä standardia noudattaen. Tämä johtuu siitä, että väärinkäytökseen saattaa liittyä pitkälle kehittyneitä ja huolellisesti suunniteltuja peittämisyjärjestelyjä, kuten vääräennöksiä, liiketapahtumien tahallista kirjaamista jättämisestä tai väärin tietojen antamista tilintarkastajalle tahallisesti.

Kohtuullista varmuutta hankkiessaan tilintarkastaja on velvollinen:

- säilyttämään ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan;
- ottamaan huomioon mahdollisuuden, että johto sivuuttaa kontrollit; ja
- tiedostamaan, että tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat tehokkaita virheen havaitsemisessa, eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksen havaitsemisessa.

1.5.1. Tilintarkastajan on vastattava väärinkäytösriskiä:

- a) tunnistaessaan ja arvioidessaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä. Tällöin tilintarkastajan on arvioitava, viittaako riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettujen toimenpiteiden ja niihin liittyvien toimenpiteiden tuloksena saatu tieto yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon;⁷
- b) hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä suunnitteleamalla ja toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä vastatakseen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin, väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit mukaan luettuina; ja
- c) vastatessaan tilintarkastuksen aikana tunnistettuun tai epäiltyyn väärinkäytökseen asianmukaisella tavalla.

⁷ Liitteessä 4 esitetään yksinkertaisten yhteisöjen kannalta relevantteja väärinkäytöksen riskitekijöitä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuudet, jotka liittyvät väärinkäytöksiin, voivat johtua julkisen sektorin yhteisöihin sovellettavasta säädöksestä, määräyksestä tai muusta sitovasta normista tai ne voidaan mainita erikseen tilintarkastajan tehtävänannossa. Täten julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuudet eivät välttämättä rajoitu tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskien huomioon ottamiseen, vaan niihin voi kuulua myös laajempi velvollisuus tarkastella väärinkäytösriskejä.

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista

- 1.5.2. Jos tilintarkastaja joutuu väärinkäytöksestä tai epäilystä väärinkäytöksestä johtuvan virheellisuuden seurauksena sellaisiin poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joissa hänen mahdollisuutensa jatkaa tilintarkastuksen suorittamista vaarantuvat, tilintarkastajan on selvitettävä, mitkä ovat hänen lakiin perustuvat ja ammatilliset velvollisuutensa kyseisissä olosuhteissa, tai harkittava, olisiko hänen asianmukaista luopua toimeksiannosta, jos toimeksiannosta luopuminen on säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Tilintarkastustehtävän luonteen tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi tilintarkastajalla ei julkisella sektorilla ehkä useinkaan ole mahdollisuutta luopua toimeksiannosta.

1.6. Säädökset ja määräykset

Johto on, soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten valvomana, velvollinen varmistumaan siitä, että yhteisön toimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti – myös niiden, jotka koskevat yhteisön tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämistä.

Tähän standardiin sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tilinpäätöksen olennainen virheellisyys, joka johtuu säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole velvollinen estämään säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, eikä hänen voida odottaa havaitsevan kaikkien säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä. Tilintarkastaja keskittyy tilintarkastuksessa huomionsa olosuhteisiin, joissa säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen. Tältä osin tilintarkastajan velvollisuudet koskevat kahteen eri ryhmään kuuluvien säädösten ja määräysten noudattamista, ja ne erotellaan toisistaan seuraavasti:

- säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen (esimerkiksi verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset); ja*
- säädökset ja määräykset, joilla ei ole välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen mutta joiden noudattaminen voi olla perustavanlaatuista liiketoiminnan harjoittamisen eri osa-alueiden tai toiminnan jatkamismahdollisuuksien kannalta taikka olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi (esimerkiksi toimiluvan ehtojen, määräyksiin perustuvien maksuvalmiusvaatimusten tai ympäristömääräysten noudattaminen), toisin sanoen tällaisten säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi siten vaikuttaa olennaisesti tilinpäätökseen.*

- 1.6.1. Tilintarkastajan on tilintarkastuksen aikana oltava tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen saattaa tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai joissa tällaista on syytä epäillä.

Jos ei ole tullut esiin tunnistettua eikä epäiltyä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, tilintarkastajan ei edellytetä kohdistavan säädösten ja määräysten noudattamiseen muita tilintarkastustoimenpiteitä kuin tässä standardissa edellytettävät tilintarkastustoimenpiteet.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Julkisella sektorilla voi olla säädösten ja määräysten noudattamisen tarkastamista koskevia lisävelvollisuuksia, jotka saattavat koskea tilinpäätöksen tilintarkastusta tai ulottua yhteisön toiminnan muihin osa-alueisiin.

Raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle

1.6.2. Jos tilintarkastaja on tunnistanut säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen, väärinkäytökset mukaan lukien, tai epäilee sitä, hänen on ratkaistava, onko sellaista säädöstä, määräystä tai relevanttia eettistä vaatimusta, jonka perusteella:

- (a) hän on velvollinen raportoimaan yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- (b) hänellä on velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle saattaa olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä, väärinkäytökset mukaan lukien, yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

- *tilintarkastaja on todennut, että raportointi on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnitetun tai epäilyn noudattamatta jättämisen suhteen; tai*
- *tilintarkastajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin.*

1.7. Lähipiiri

1.7.1. Tilintarkastajan on pysyttävä tilintarkastuksen aikana tarkkaavaisena seuraavien seikkojen varalta:

- (a) yhteisön lähipiiriin kuuluvia osapuolia koskeva informaatio, mukaan lukien määräävää vaikutusvaltaa käyttävään lähipiiriin kuuluvaan osapuoleen liittyvät seikat;
- (b) järjestelyt tai muu informaatio, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle; ja
- (c) yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät liiketoimet.

Monet lähipiiriliiketoimet ovat osa tavanomaista liiketoimintaa. Tällaisissa olosuhteissa niihin ei ehkä sisälly suurempaa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskiä kuin lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa toteutuviin vastaavanlaisiin liiketoimiin. Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteesta voi kuitenkin joissakin olosuhteissa aiheutua suurempia tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä kuin lähipiiriin kuulumattomien kanssa toteutettavista liiketoimista. Lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat pystyä määräysvaltansa tai huomattavan vaikutusvaltansa nojalla käyttämään määräävää vaikutusvaltaa yhteisöön tai sen johtoon nähden. Tällaisen käyttäytymisen huomioon ottaminen on relevanttia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Monet tilinpäätösnormistot sisältävät erityisiä vaatimuksia lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien sekä lähipiirisaamisten ja -velkojen kirjanpito käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpäätösten käyttäjät ymmärtäisivät niiden luonteen ja niiden todelliset tai mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen. Silloin kun tilinpäätösnormisto sisältää tällaisia vaatimuksia, tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä tunnistaakseen olennaisen virheellisyyden riskit, jotka johtuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita tai -liiketoimia taikka lähipiirisaamisia tai -velkoja kirjanpidossa tai esitä niistä tilinpäätöksessä tietoja kyseisen normiston vaatimusten mukaan asianmukaisesti, sekä arvioidakseen näitä riskejä ja vastataksaan niihin. Vaikka sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisältäisi tällaisia vaatimuksia, tilintarkastajan on kuitenkin tarpeellista muodostaa käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista pystyäkseen toteamaan, pitääkö paikkansa, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, tai että tilinpäätös ei ole harhaanjohtava, kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

1.8. Yleinen kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

- 1.8.1. Tilintarkastajan on ratkaistava, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida.
- 1.8.2. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa relevanteista eettisistä vaatimuksista, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, joita tilintarkastaja soveltaa tilintarkastustoimeksiannossa.
- 1.8.3. Tilintarkastajan on kommunikoitava oikea-aikaisesti johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten kanssa.

Hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyyppin vaikutuksia. Hallinnosta vastaa kollektiivisesti jokin hallintoelin, kuten hallitus, hallituneuvosto, partnerit, omistajat, johtoryhmä, johtokunta, valtuutetut tai muu vastaava.

Voi olla muita tapauksia, joissa ei ole selvää, kenen kanssa tulisi kommunikoida, esimerkiksi joissakin perheyhteyksissä, joissakin voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa ja joissakin julkisen vallan yhteisöissä (esimerkiksi hallintorakennetta ei ehkä ole määritelty). Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista keskustella ja sopia johdon tai toimeksiantajan kanssa siitä, kenen kanssa kommunikoinnin tulisi tapahtua.

- 1.8.4. Tämän standardin eri osissa on vaatimuksia erityisistä kommunikoitavista seikoista. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa päättäessään, mikä on johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin asianmukainen muoto, ajoitus ja yleinen sisältö. Kommunikoinnin muodosta ja ajankohdasta päättäessään tilintarkastajan on otettava huomioon:
- (a) lakisääteiset kommunikointivaatimukset; ja
 - (b) kommunikoitavien seikkojen merkittävyys.

Kommunikoinnin asianmukainen muoto ja ajankohta vaihtelevat tilintarkastuksen olosuhteiden mukaan, ja niihin voivat vaikuttaa seikan merkittävyys ja luonne sekä toimet, joihin johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten odotetaan ryhtyvän.

Kommunikointi johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten kanssa voi usein tapahtua vähemmän määrämukaisesti ja seikoista voidaan kommunikoida suullisesti. Tämän standardin mukaan tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa päättäessään, milloin suullinen kommunikointi seikasta ei olisi riittävää ja kirjallinen kommunikointi on asianmukaista. Lisäksi tietyistä seikoista on kommunikoitava kirjallisesti tässä standardissa tarkoitetulla tavalla.

- 1.8.5. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, kuten yksinkertaisessa yhteisössä, jossa yksi ainoa omistaja johtaa yhteisöä eikä kenelläkään muulla ole hallintoelimelle kuuluvaa roolia. Jos näissä tapauksissa tässä standardissa vaadittavista seikoista kommunikoidaan sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, ja tämä henkilö kuuluu (tai nämä henkilöt kuuluvat) myös hallintoelimiin, kyseisistä seikoista ei tarvitse kommunikoida saman henkilön (tai samojen henkilöiden) kanssa uudelleen tämän (tai näiden) toimiessa hallintoelimelle kuuluvassa roolissa. Tilintarkastajan on tästä huolimatta varmistuttava siitä, että kommunikoidaessa sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, annetaan riittävästi tietoja kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoi näiden toimiessa hallintoelimessä.
- 1.8.6. Silloin kun johdolle ja soveltuviin tapauksissa hallintoelimille osoitettuihin tiettyä seikkaa koskeviin tiedusteluihin saadaan epäjohdonmukaisia vastauksia, tilintarkastajan on tutkittava tämä epäjohdonmukaisuus.

Väärinkäyttöihin liittyvä erityinen kommunikointi

- 1.8.7. Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai saanut väärinkäytöksen mahdolliseen esiintymiseen viittaavaa tietoa, hänen on, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä, oikea-aikaisesti kommunikoitava näistä seikoista johdon asianmukaiselle tasolle, jotta ne henkilöt, joilla on ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta, saavat tiedon velvollisuuksiensa kannalta relevanteista seikoista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Tilintarkastustehtävään tai siihen liittyvään säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin voi julkisella sektorilla sisältyä erityisiä vaatimuksia väärinkäytöksiä koskevasta raportoinnista, olipa väärinkäytös havaittu tilintarkastuksessa tai ei.

- 1.8.8. Ellei säädös tai määräys estä sitä, tilintarkastajan on kommunikoitava oikea-aikaisesti hallintoelinten kanssa, jos hän on tunnistanut väärinkäytöksen tai epäilee väärinkäytöstä, johon on osallisena:
- (a) johtoon kuuluvia, elleivät hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen;
 - (b) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä; tai
 - (c) muita, kun väärinkäytös johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen.
- 1.8.9. Jos tilintarkastaja epäilee väärinkäytöstä, johon on osallisena johtoon kuuluvia, tilintarkastajan on keskusteltava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen loppuun saattamiseksi välttämättömien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

1.9. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 1 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

- 1.9.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon väärinkäytöksiä koskeva kommunikointinsa johdolle, hallintoelimille, sääntely- tai valvontatahoille ja muille osapuolille.

2. Tilintarkastusevidenssi ja dokumentointi

Tämän osan sisältö

Osassa 2 esitetään koko tilintarkastuksen ajan sovellettavat vaatimukset, jotka koskevat:

- tilintarkastusevidenssiä.
- dokumentointia. Yksittäisiin osiin voi myös sisältyä dokumentointia koskevia erityisiä lisävaatimuksia.

Tämän osan soveltamisala

Tähän osaan sisältyviä vaatimuksia sovelletaan koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

2.1. **Tavoitteet**

2.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on:

- (a) suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi; ja
- (b) laatia dokumentaatio, joka sisältää tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu, ja evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu LCE-ISA-standardin sekä sovellettavien säädösten tai määräysten mukaisesti.

2.2. **Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä**

- 2.2.1. Saadakseen kohtuullisen varmuuden tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta hänen on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä.
- 2.2.2. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä.

Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Siihen vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan) sekä myös tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata evidenssin heikkoa laatua.

Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen se, kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.

Suurin osa tilintarkastajan lausuntonsa laatimiseksi tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta. Ammatillisen harkinnan perusteella ratkaistaan, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

2.3. **Tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio**

Tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi suunnittelemalla ja suorittamalla toimenpiteitä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi (ks. osa 6) ja vastaamalla olennaisen virheellisyyden riskeihin (ks. osa 7) sekä suunnittelemalla ja suorittamalla muihin osiin sisältyviä toimenpiteitä LCE-ISA-standardin vaatimusten noudattamiseksi.

*Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettaviin tilintarkastustoimenpiteisiin voivat tiedustelujen lisäksi kuulua yksityiskoh-
tainen tarkastus, havainnointi, vahvistusten hankkiminen, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen ja analyttiset toimenpi-
teet, usein jonkinlaisina yhdistelminä. Vaikka tiedustelut saattavat tuottaa tärkeää tilintarkastusevidenssiä ja voivat jopa antaa
evidenssiä virheellisyydestä, tiedustelut eivät yleensä yksinään tuota tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei
kannanottotasolla ole olennaista virheellisyyttä tai että kontrollit toimivat tehokkaasti.*

*Tilintarkastusevidenssi on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintar-
kastustoimenpiteiden avulla, mutta siihen voi sisältyä myös informaatiota muista lähteistä, kuten:*

- *aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on varmistanut, ettei informaatiossa ole tapahtunut muu-
toksia);*
- *asiakkaalle suoritetuista muista toimeksiannoista; ja*
- *tilintarkastusyhteisössä noudatettavista hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunhallintamenettelyistä.*

*Tilintarkastusevidenssiä voidaan saada yhteisön sisältä tai sen ulkopuolelta (yhteisön kirjanpitoaineisto on tärkeä tilintarkastu-
sevidenssin lähde) tai johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä, ja se sisältää sekä johdon kannanottoja tukevaa
ja vahvistavaa informaatiota että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa informaatiota.*

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

*Automatisoiduilla työkaluilla ja menetelmillä tarkoitetaan tässä standardissa IT-pohjaisia prosesseja, joihin kuuluu menetelmien
ja menettelyjen automatisointia, esimerkkinä tiedon analysointi mallintamista ja visualisointia käyttäen tai drone-teknologian
käyttäminen omaisuuserien havainnointiin tai yksityiskohtaiseen tarkastukseen.*

*Tätä standardia soveltaessaan tilintarkastaja voi suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä manuaalisesti tai käyttämällä
automatisoituja työkaluja ja menetelmiä, ja kumpikin tapa voi olla tehokas. Käyttämistään työkaluista ja menetelmistä riippumatta
tilintarkastajan on noudatettava tämän standardin vaatimuksia.*

*Automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käyttö voi täydentää tai korvata manuaalisia tai toistuvia tehtäviä. Tietyissä olo-
suhteissa tilintarkastaja voi hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä päätyä siihen, että käyttämällä automatisoituja työkaluja ja
menetelmiä tiettyjen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen voidaan saada vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä testat-
tavan kannanoton kannalta. Joissakin muissa olosuhteissa voi olla tehokasta suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä käyttämättä
automatisoituja työkaluja ja menetelmiä.*

*Automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käytöstä voi mahdollisesti aiheutua vinoumia tai yleinen riski liiallisesta luottami-
sesta informaatioon tai suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokseen. Vaikka nämä työkalut voivat olla tehokkaita, ne eivät
korvaa tilintarkastajan tietämystä ja ammatillista harkintaa. Lisäksi on niin, että vaikka tilintarkastajalla voi olla pääsy suureen
määrään erilaista tietoa, mukaan lukien tieto eri lähteistä (ts. suurempi määrä), on välttämätöntä noudattaa ammatillista skepti-
syyttä sen tilintarkastusevidenssin kriittisessä arvioimisessa, joka saadaan tietoa hyödyntämällä ja automatisoitujen työkalujen
ja menetelmien avulla saaduista tuloksista.*

- 2.3.1. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on arvioitava, kuinka relevanttia ja luotettavaa tilin-
tarkastusevidenssinä käytettävä informaatio on, ulkoisista informaatiolähteistä saatu informaatio mukaan luettuna.

*Relevanssissa on kysymys siitä, että evidenssillä on looginen yhteys tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen tai soveltuvissa
tapauksissa asianomaiseen kannanottoon tai että evidenssillä on merkitystä toimenpiteen tarkoituksen tai kannanoton kannalta.
Tarkastustoimenpiteen suuntaamisella voi olla vaikutusta siihen, kuinka relevanttia informaatio on.*

*Tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation luotettavuuteen vaikuttavat informaation lähde ja luonne sekä olosuhteet, jois-
sa se on hankittu, mukaan lukien relevanteissa tapauksissa sen tuottamista ja ylläpitoa koskevat kontrollit. Yleensä informaation
luotettavuus lisääntyy, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä, tilintarkastaja hankkii sen itse, se on
ennemmin alkuperäinen asiakirja kuin kopio ja se on ennemmin kirjallista kuin suullista. Saattaa kuitenkin esiintyä olosuhteita,
jotka voisivat vaikuttaa näihin yleistyksiin.*

2.3.2. Käyttäessään yhteisön tuottamaa informaatiota tilintarkastajan on arvioitava, onko informaatio hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa, mihin, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista, kuuluu:

- (a) informaation oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan evidenssin hankkiminen; ja
- (b) sen arvioiminen, onko informaatio riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin.

Tilintarkastusevidenssiä tällaisen informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä voidaan hankkia samalla, kun suoritetaan informaatioon kohdistuva varsinainen tilintarkastustoimenpide, silloin kun tällaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen on olennainen osa itse tilintarkastustoimenpidettä. Muissa tilanteissa tilintarkastaja on voinut hankkia tilintarkastusevidenssiä tällaisen informaation oikeellisuudesta ja täydellisyydestä testaamalla informaation tuottamista ja ylläpitoa koskevia kontroleja. Joissakin tilanteissa tilintarkastaja voi kuitenkin todeta, että tarvitaan lisää tilintarkastustoimenpiteitä.

2.3.3. Jollei tilintarkastajalla ole syytä uskoa päinvastaista, hän voi pitää aineistoja ja asiakirjoja aitoina. Jos tilintarkastuksen aikana tunnistetut olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, että asiakirja ei mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu ilman, että tästä on kerrottu tilintarkastajalle, hänen on jatkettava asian tutkimista ja määrittävä tämän vaikutus muuhun hankittuun tilintarkastusevidenssiin.

2.3.4. Tilintarkastajan on ratkaistava, miten tilintarkastustoimenpiteitä on tarpeellista muuttaa tai lisätä, jos:

- (a) yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa; tai
- (b) tilintarkastajalla on epäilyjä tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation luotettavuudesta.

2.4. Yleiset dokumentointivaatimukset

LCE-ISA-standardissa esitetään yleiset dokumentointivaatimukset tässä osassa ja, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista, erityiset dokumentointivaatimukset muissa osissa. Dokumentointivaatimus koskee vain kyseisissä olosuhteissa relevantteja vaatimuksia.

2.4.1. Tilintarkastajan on laadittava oikea-aikaisesti riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen:

- (a) tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, mukaan lukien se, että merkitään näkyviin:
 - (i) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat;
 - (ii) kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut;
 - (iii) kuka on läpikäynyt suoritettun tilintarkastustyön, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi.
- (b) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; sekä
- (c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

Tilintarkastusdokumentaatio antaa evidenssiä siitä, että tilintarkastus on LCE-ISA-standardin mukainen. Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus riippuvat yhteisön luonteesta ja olosuhteista sekä suoritettavista toimenpiteistä.

Tilintarkastusdokumentaatio voi olla paperilla tai sähköisessä muodossa. Tilintarkastajan antamat suulliset selostukset eivät sellaisenaan tue riittävästi tilintarkastajan suorittamaa työtä tai hänen tekemiään johtopäätöksiä, mutta niitä voidaan käyttää selittämään tai selventämään tilintarkastusdokumentaatioon sisältyvää tietoa.

Tilintarkastusdokumentaatioon ei tarvitse sisällyttää työpapereiden tai tilinpäätöksen luonnoksia, jotka on korvattu uudemmalla aineistolla.

Tilintarkastajan ei ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamiaan seikkoja tai kaikkia tilintarkastuksessa tekemiään ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastajan on kuitenkin

laadittava tilintarkastusdokumentaatio, joka sisältää tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu, ja evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu LCE-ISA-standardin sekä sovellettavien säästöjen tai määräysten mukaisesti. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi tilintarkastuskansioon sisältyvien asiakirjojen avulla.

Merkittävät seikat

Seikan merkittävyyttä koskeva harkinta edellyttää ammatillista harkintaa sekä tosiseikkojen ja olosuhteiden analysointia. Merkittäviä seikkoja ovat esimerkiksi asiat, joista aiheutuu merkittäviä riskejä, alueet, joilla tilinpäätöksessä voisi olla olennaisia virheellisyyksiä, olosuhteet, joissa tilintarkastajan on ollut vaikeaa suorittaa tarpeellisia tilintarkastustoimenpiteitä, tai havainnot, joiden seurauksena tilintarkastuslausunnosta voisi tulla mukautettu.

Tilanteet, joissa toimeksiannosta vastuullinen henkilö suorittaa koko tilintarkastustyön

Jos kyseessä on tilintarkastus, jossa toimeksiannosta vastuullinen henkilö suorittaa koko tilintarkastustyön, dokumentaatio ei sisällä asioita, jotka mahdollisesti pitäisi dokumentoida yksinomaan toimeksiantotiimin muiden jäsenten informoimiseksi tai ohjeistamiseksi, tai evidenssiä tiimin muiden jäsenten tekemän työn läpikäynnistä (ei esimerkiksi ole dokumentoitavia seikkoja, jotka koskevat tiimissä käytyjä keskusteluja tai valvontaa). Toimeksiannosta vastuullinen henkilö noudattaa kuitenkin ensisijaisia vaatimusta kokeneen tilintarkastajan ymmärrettävissä olevan tilintarkastusdokumentaation laatimisesta, koska tilintarkastusdokumentaatio voi olla ulkoisten osapuolten tarkastelun kohteena sääntelyn perusteella tai muissa tarkoituksissa.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

Tässä standardissa ei tehdä eroa niiden eri työkalujen ja menetelmien välille, joita tilintarkastaja voi käyttää tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen, esimerkiksi siinä, mitä pitää dokumentoida käytettäessä manuaalisia tai automatisoituja menetelmiä. Käyttämistään työkaluista ja menetelmistä riippumatta tilintarkastajan on noudatettava relevantteja dokumentointivaatimuksia.

- 2.4.2. Jos tilintarkastaja on havainnut jonkin tiedon olevan ristiriidassa tilintarkastajan tekemän merkittävää seikkaa koskevan johtopäätöksen kanssa, tilintarkastajan on dokumentoitava, miten hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen.
- 2.4.3. Jos tilintarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa harkitsee tarpeelliseksi poiketa tämän standardin jostakin relevantista vaatimuksesta, hänen on dokumentoitava, millä tavoin kyseisen vaatimuksen mukainen tarkoitus on saavutettu suoritettujen vaihtoehtoisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla, sekä syyt poikkeamiseen.
- 2.4.4. Tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt johdon, soveltuviin tapauksissa hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin.

Kommunikoinnin dokumentoiminen

- 2.4.5. Kun kommunikoidaan suullisesti seikoista, joista tämän standardin mukaan on kommunikoitava, tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon nämä seikat sekä se, milloin ja kenelle niistä on kommunikoitu.
- 2.4.6. Kun asioista on kommunikoitu kirjallisesti, tilintarkastajan on säilytettävä jäljennös kommunikaatiosta osana tilintarkastusdokumentaatiota. Kirjallisen kommunikaation ei tarvitse sisältää kaikkia tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleita seikkoja.

3. Toimeksiannon laadunhallinta

Tämän osan sisältö

Osassa 3 esitetään tilintarkastustoimeksiannon laadun hallintaa ja saavuttamista koskevat velvollisuudet.

Tämän osan soveltamisala

ISQM 1:n mukaisesti tilintarkastusyhteisö vastaa sellaisen tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia koskevan laadunhallintajärjestelmän suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnasta, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:

- tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- raportit, jotka annetaan toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

Toimeksiantotiimi on toimeksiannosta vastuullisen henkilön johtamana velvollinen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä huomioon ottaen:

- ottamaan käyttöön tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavat tilintarkastusyhteisön toimenpiteet laaturiskeihin vastaamiseksi käyttäen tilintarkastusyhteisön antamaa tai siltä hankittua informaatiota;
- ratkaisemaan toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, tarvitaanko muita toimeksiantotason vastaamistoimenpiteitä tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin sisältyvien vastaamistoimenpiteiden lisäksi; ja
- antamaan tilintarkastusyhteisölle tilintarkastustoimeksiantoa koskevaa informaatiota, joka tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan on annettava tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan tukemiseksi.

Tähän osaan sisältyviä vaatimuksia sovelletaan koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

3.1. Tavoite

3.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on hallita laatua toimeksiannon tasolla saadakseen kohtuullisen varmuuden sellaisen laadun saavuttamisesta, että:

- (a) tilintarkastaja on täyttänyt velvollisuutensa ja suorittanut tilintarkastuksen tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- (b) annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

3.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet

Johtamiseen liittyvät velvollisuudet laadun hallinnassa ja saavuttamisessa

3.2.1. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

- (a) otettava kokonaisvastuu tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta, mukaan lukien osallistuminen riittävästi ja asianmukaisella tavalla koko tilintarkastustoimeksiannon ajan siten, että hänellä on peruste sen ratkaisemiselle, ovatko merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset olosuhteisiin nähden asianmukaisia; ja
- (b) otettava vastuu siitä, että ryhdytään selkeisiin, johdonmukaisiin ja tehokkaisiin toimiin, jotka kuvastavat tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun.

Laatuun sitoutumista osoittava tilintarkastusyhteisön kulttuuri tukee toimeksiannosta vastuullisen henkilön vastuuta laadun hallinnasta ja saavuttamisesta.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

3.2.2. Ottaessaan kokonaisvastuun tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että ohjaus, valvonta ja läpikäynti ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että:

- (a) niissä otetaan huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet sekä käyttöön annetut resurssit; ja
- (b) ne suunnitellaan ja suoritetaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen, tämän standardin, relevanttien eettisten vaatimusten sekä sääöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

Riittävä ja asianmukainen osallistuminen

Kun toimenpiteitä, tehtäviä tai toimia on osoitettu toimeksiantotiimin muille jäsenille, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi osoittaa eri tavoilla, että hänen osallistumisensa on riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan, esimerkiksi:

- *antamalla niille, joille toimenpiteitä, tehtäviä tai toimia on osoitettu, tietoja heidän velvollisuuksiensa ja valtuuksiensa luonteesta sekä osoitettavan työn laajuudesta ja sen tavoitteista sekä antamalla muut tarvittavat ohjeet ja relevantti informaatio.*
- *ohjaamalla ja valvomalla heitä.*
- *käymällä läpi heidän työtään tehtyjen johtopäätösten arvioimiseksi.*

Ohjaus, valvonta ja läpikäynti

Ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskeva lähestymistapa voidaan räätälöidä esimerkiksi seuraavista asioista riippuen:

- *toimeksiantotiimin jäsenen aiempi kokemus tarkastettavasta yhteisöstä ja alueesta.*
- *arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit. Suuremmaksi arvioitu olennaisen virheellisuuden riski voi vaatia vastaavaa lisäystä toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan laajuuteen ja toistuvuuteen ja heidän työnsä yksityiskoh-
taisempaa läpikäyntiä.*
- *tilintarkastustyötä suorittavien yksittäisten toimeksiantotiimin jäsenten pätevyys ja kyvykkyys.*

3.2.3. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että saadaan aikaan ja viestitään toimeksiantotiimin jäsenille toimeksiantotiimin jäseniltä odotettavaa käyttäytymistä, mukaan lukien, että painotetaan:

- (a) sitä, että kaikki toimeksiantotiimin jäsenet ovat velvollisia myötävaikuttamaan laadun hallintaan ja saavuttamiseen toimeksiannon tasolla;
- (b) ammatillisen etiikan, arvojen ja asenteiden tärkeyttä;
- (c) avoimen ja jämäkän kommunikaation tärkeyttä toimeksiantotiimissä ja tuetaan toimeksiantotiimin jäsenten mahdollisuutta tuoda esiin huolia ilman pelkoa kostotoimista; ja
- (d) sen tärkeyttä, että ammatillista skeptisyyttä noudatetaan koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

Kappaleisiin 3.2.2. ja 3.2.3. sisältyviin vaatimuksiin vastatessaan toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi viestiä suoraan toimeksiantotiimin muille jäsenille ja vahvistaa tätä viestintää käyttäytymisellä ja toimilla (esim. johtaminen esimerkin avulla).

Relevantit eettiset vaatimukset

3.2.4. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on oltava käsitys relevanteista eettisistä vaatimuksista, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

3.2.5. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee seikkoja, jotka antavat viitteitä relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavan uhan olemassaolosta tai siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia on rikottu, hänen on ryhdyttävä toimiin, kuten:

- (a) tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattaminen uhan arvioimiseksi; ja
- (b) muiden tilintarkastusyhteisössä toimivien henkilöiden konsultointi.

Jos tilintarkastusyhteisössä ei toimi muita henkilöitä, joita voidaan konsultoida, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi konsultoida tilintarkastusyhteisön ulkopuolella olevia muita henkilöitä, kuten muissa tilintarkastusyhteisöissä toimivia kokeneita toimeksiannon suorittajia tai tilintarkastajien ammatillista järjestöä, jonka jäsen toimeksiannosta vastuullinen henkilö on.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

3.2.6. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko tilintarkastustoimeksiannon ajan:

- (a) otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimin muiden jäsenten tietoon on saatettu relevantit eettiset vaatimukset ja tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamista ja arvioimista sekä niihin vastaamista; ja
- (b) havainnoimalla ja tekemällä tarpeen mukaan tiedusteluja pysyttävä tarkkaavaisena sen varalta, että toimeksiantotiimin jäsenet rikkovat relevantteja eettisiä vaatimuksia.

Toimeksiannossa käytettävät resurssit

3.2.7. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on tilintarkastuksen luonne ja olosuhteet ja tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat huomioon ottaen:

- (a) varmistuttava siitä, että:
 - (i) toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit; ja
 - (ii) toimeksiantotiimin jäsenillä ja mahdollisilla tilintarkastajan käyttämillä ulkopuolisilla erityisasiantuntijoilla yhdessä on tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi asianmukainen pätevyys ja kyvykyys sekä riittävästi aikaa.
- (b) jos kohdassa (a) esitetyt ehdot eivät täyty, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön muut velvollisuudet

3.2.8. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

- (a) muodostettava käsitys tilintarkastusyhteisön viestimästä seuranta- ja korjaamisprosessista saatavasta informaatiosta, mukaan lukien soveltuvien osin ketjun ja ketjuun kuuluvien yhteisöjen seuranta- ja korjaamisprosessista saatava informaatio, ja:
 - (i) varmistuttava kyseisen informaation relevanssista ja vaikutuksesta tilintarkastustoimeksiannon kannalta; ja
 - (ii) ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin; sekä
- (b) pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten seikkojen varalta, jotka voivat olla relevantteja tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin kannalta, ja kommunikoida näistä seikoista prosessista vastuussa oleville henkilöille.

3.2.9. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

- (a) otettava vastuu siitä, että mielipide-erot käsitellään ja ratkaistaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti;
- (b) otettava vastuu siitä, että vaikeista tai kiistanalaisista asioista konsultoidaan tilintarkastusyhteisön niihin liittyvien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti tai silloin, kun se katsotaan tarpeelliseksi;

- (c) varmistuttava siitä, että mielipide-eroista ja vaikeista tai kiistanalaisista asioista tehdyt päätökset dokumentoidaan, niistä sovitaan konsultoitavan osapuolen kanssa ja ne pannaan täytäntöön; ja
- (d) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aiemmalle päivälle kuin jona kaikki mielipide-erot on ratkaistu.

Objektiivisen näkemyksen muodostaminen tilintarkastuksen aikana suoritettun harkinnan asianmukaisuudesta saattaa olla käytännössä hankalaa, kun yksi ja sama henkilö suorittaa koko tilintarkastuksen. Jos tilintarkastukseen liittyy epätavallisia kysymyksiä, voi olla suositeltavaa konsultoida muita asianmukaisen kokemuksen omaavia tilintarkastajia tai tilintarkastajien ammatillista järjestöä.

Konsultointi voi olla asianmukaista tai sitä voidaan vaatia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa, kun on kyse:

- asioista, jotka ovat monimutkaisia tai tuntemattomia;
- merkittävistä riskeistä;
- tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomista tai muuten epätavallisilta vaikuttavista merkittävistä liiketapahtumista;
- johdon asettamista rajoituksista; tai
- säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.

Mielipide-eroja voi esiintyä toimeksiantotiimin sisällä taikka toimeksiantotiimin ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai jopa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintoja suorittavien henkilöiden, kuten konsultaation antamisesta vastaavien henkilöiden, välillä.

Mielipide-eroihin liittyviä asioita tai vaikeita tai kiistanalaisia asioita arvioidessaan toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi myös harkita, onko LCE-ISA-standardia edelleen asianmukaista soveltaa.

3.2.10. Tilintarkastustoimeksiannoissa, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on nimitetty, ja:

- (a) toimittava yhteistyössä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa;
- (b) keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka on tunnistettu tilintarkastuksen aikana; ja
- (c) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

3.2.11. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on asianmukaisina ajankohtina tilintarkastuksen aikana käytävä läpi tilintarkastusdokumentaatio, mukaan lukien seuraaviin asioihin liittyvä dokumentaatio:

- (a) merkittävät seikat;
- (b) merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset; ja
- (c) muut seikat, jotka toimeksiannosta vastuullisen henkilön ammatillisen harkinnan perusteella ovat relevantteja hänen velvollisuuksiensa kannalta.

Toimeksiannosta vastuullinen henkilö käyttää ammatillista harkintaa päättäessään läpikäytävistä seikoista esimerkiksi seuraavilla perusteilla:

- *tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet.*
- *se, ketkä toimeksiantotiimin jäsenet ovat tehneet työn.*
- *viimeaikaisissa laaduntarkastuksissa tehtyihin havaintoihin liittyvät seikat.*
- *tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaiset vaatimukset.*

3.2.12. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on läpikäytävä johdolle, hallintoelimille tai sääntely- tai valvontaviranomaisille menevä formaali kirjallinen kommunikaatio ennen sen toimittamista.

3.3. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 3 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

3.3.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

- (a) tunnistetut seikat, relevantit keskustelut ja tehdyt johtopäätökset, jotka koskevat relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvien velvollisuuksien, mukaan lukien sovellettavat riippumattomuusvaatimukset, täyttämistä.
- (b) jos tilintarkastustoimeksiantoon kohdistetaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, se, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.

4. Tilintarkastustoimeksiannon hyväksyminen tai jatkaminen ja ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot

Tämän osan sisältö

Osassa 4 esitetään tilintarkastajan velvollisuudet, jotka koskevat:

- sopimista tilintarkastustoimeksiannon ehtoista johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa. Tähän kuuluu varmistuminen siitä, että tietyt tilintarkastuksen edellytykset toteutuvat.
- ratkaisun tekemistä siitä, että LCE-ISA-standardia on asianmukaista soveltaa tilintarkastustoimeksiannossa.

Osassa 4 käsitellään myös ensimmäistä kertaa suoritettaviin tilintarkastustoimeksiantoihin liittyviä toimia.

Tämän osan soveltamisala

Tämän standardin osassa A esitetään määräytymisperusteet sen ratkaisemista varten, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa. Tässä osassa esitetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet tämän standardin soveltamiseksi, kun suoritetaan yksinkertaisen yhteisön tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista koskevia toimenpiteitä.

Asiakassuhteen hyväksymisestä ja jatkamisesta päättämiseksi suoritettujen toimenpiteiden aikana koottua informaatiota ja tilintarkastusevidenssiä käytetään tehtäessä ratkaisua siitä, että LCE-ISA-standardia on asianmukaista soveltaa tilintarkastustoimeksiannossa, ja tilintarkastaja voi hyödyntää niistä saatavaa tietoa tilintarkastuksen suunnittelussa ja riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa.

Esipuheessa todetaan, että tämä standardi perustuu siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatuavoitteet, jotka koskevat asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista. Lisäksi ISQM 1:n noudattaminen voi edellyttää, että tilintarkastusyhteisöillä on muita tämän osan kannalta relevantteja seikkoja koskevia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja.

Tilintarkastustoimeksiannot voidaan hyväksyä vain silloin, kun tilintarkastaja katsoo relevanttien eettisten vaatimusten, kuten riippumattomuuden ja ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden, täyttyvän ja tilintarkastuksen edellytysten toteutuvan. Lisäksi tilintarkastaja arvioi muiden kuin varmennuspalvelujen suorittamista tilintarkastusasiakkaalle ja sitä, ovatko nämä palvelut sallittuja.

Jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto, tässä osassa esitetään myös alkusaldoihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet.

4.1. Tavoitteet

4.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on:

- (a) hyväksyä tilintarkastustoimeksianto tai jatkaa sitä vain silloin, kun toimeksiannon suorittamisen perustasta on sovittu:
 - (i) selvittämällä, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset; ja
 - (ii) hankkimalla vahvistus sille, että tilintarkastaja ja johto sekä soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ymmärtävät tilintarkastustoimeksiannon ehdot samalla tavalla.
- (b) ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä:
 - (i) sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen; ja
 - (ii) onko alkusaldoissa kuvastuvia asianmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä tai onko niiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

4.2. Tilintarkastuksen edellytykset

4.2.1. Selvittääkseen, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset, tilintarkastajan on:

- (a) ratkaistava, onko tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä;
- (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää:
 - (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
 - (ii) vastaavansa sellaisesta valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
 - (iii) olevansa velvollinen antamaan tilintarkastajalle:
 - a. pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - b. muun tiedon, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta tilintarkastusta varten; ja
 - c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

4.2.2. Jos tilintarkastuksen edellytykset eivät toteudu, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa. Ellei säädöksessä tai määräyksessä sitä edellytetä, tilintarkastaja ei saa hyväksyä ehdotettua tilintarkastustoimeksiantoa:

- (a) jos hän on todennut, ettei tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ole hyväksyttävä; tai
- (b) jos johdolta ei ole saatu vahvistusta siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää vastuunsa.

4.2.3. Jos johto tai hallintoelimet asettavat tilintarkastajan työn laajuutta koskevan rajoituksen siten, että tilintarkastaja katsoo rajoituksen johtavan tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta jättämiseen, tilintarkastaja ei saa hyväksyä tällaista rajoitettua toimeksiantoa tilintarkastustoimeksiantona, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä.

4.3. Huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä tai jatkettaessa

Hyväksymisestä tai jatkamisesta päättämiseksi suoritettavien toimenpiteiden suorittaminen ennen suunnittelun aloittamista auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan tapahtumia tai olosuhteita, joilla voi olla kielteinen vaikutus tilintarkastajan mahdollisuuksiin suunnitella ja suorittaa meneillään oleva toimeksianto.

4.3.1. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että:

- (a) tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen ja jatkamisen suhteen on noudatettu tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja;⁸ ja
- (b) tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisestä ja jatkamisesta tehdyt johtopäätökset, mukaan lukien johtopäätös siitä, että tilintarkastustoimeksianto voidaan suorittaa LCE-ISA-standardin mukaisesti tämän standardin A osan mukaisesti, ovat asianmukaisia.

Osassa A esitetään seikat, jotka ovat relevantteja toimeksiannosta vastuullisen henkilön ratkaistessa sitä, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa, erityisesti tämän standardin soveltamista koskevien rajoitusten osalta.

⁸ ISQM 1:n Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liittännäispalvelutoimeksiantoja kappaleessa 30 asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvollisuus asettaa laatuavoitteet, jotka koskevat yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön taloudellisiin ja toimintaa koskeviin prioriteetteihin liittyvät harkintaan perustuvat ratkaisut päätettävissä yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisestä tai jatkamisesta.

Asiakassuhteen hyväksymisestä ja jatkamisesta päättämiseksi suoritettujen toimenpiteiden aikana koottua informaatiota ja tilintarkastusevidenssiä voidaan käyttää tehtäessä ratkaisua LCE-ISA-standardin soveltamisesta. Riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteitä suoritettaessa voidaan myös saada lisäinformaatiota, joka voi muuttaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön alkuperäistä ratkaisua LCE-ISA-standardin soveltamisesta tämän osan mukaisesti. Osan 6 (ks. kappale 6.5.1) mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ratkaistava riskien tunnistamis- ja arviointiprosessin aikana, onko LCE-ISA-standardia edelleen asianmukaista soveltaa tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ratkaisu LCE-ISA-standardin soveltamisen asianmukaisuudesta voi muuttua, kun hän arvioi lisäinformaatiota tilintarkastuksen aikana.

4.3.2. Joissakin tapauksissa tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodoista määrätään asianomaisten maan tai asianomaisten muun oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin vaatimuksista. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan on arvioitava:

- (a) voivatko käyttäjät ymmärtää tilintarkastuksesta saadun varmuuden väärin, ja jos voivat, niin
- (b) voidaanko tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

4.3.3. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei ole LCE-ISA-standardin mukainen. Näin ollen tilintarkastaja ei saa sisällyttää tilintarkastuskertomukseen mitään mainintaa siitä, että tilintarkastus olisi suoritettu tämän LCE-ISA-standardin mukaisesti.

4.4. Tilintarkastustoimeksiannon ehdot

4.4.1. Tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon tai soveltuvin tapauksissa hallintoelinten kanssa.

Jos säädöksessä tai määräyksessä määrätty johdon velvollisuudet ovat samanlaiset kuin mitä tässä standardissa edellytetään, tilintarkastaja voi käyttää niistä säädöksen tai määräyksen mukaisia sanamuotoja kuvatessaan niitä kirjallisessa sopimuksessa.

Liitteessä 2 esitetään esimerkki toimeksiantokirjeestä.

4.4.2. Jatkuvin tilintarkastuksissa tilintarkastajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet tilintarkastustoimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko yhteisöä tarpeellista muistuttaa tilintarkastustoimeksiannon voimassa olevista ehdoista.

4.4.3. Tilintarkastaja ei saa suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole asianmukaista perustetta.

4.4.4. Jos tilintarkastajaa pyydetään ennen tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan tilintarkastustoimeksianto alemman varmuustason antavaksi toimeksiannoksi, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste.

Ennen kuin tilintarkastaja suostuu muuttamaan tilintarkastustoimeksiannon yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi, hänen saattaa olla tarpeellista arvioida muutoksen mahdollisia juridisia tai sopimuksellisia vaikutuksia.

4.4.5. Jos tilintarkastustoimeksiannon ehtoja muutetaan, tilintarkastajan ja johdon on sovittava toimeksiannon uusista ehdoista ja dokumentoitava ne toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.

4.4.6. Jos tilintarkastaja ei voi suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamiseen eikä johto salli hänen jatkaa alkuperäistä tilintarkastustoimeksiantoa, tilintarkastajan on:

- (a) luovuttava tilintarkastustoimeksiannosta silloin, kun se on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; ja
- (b) ratkaistava, onko hänellä sopimukseen perustuvaa tai muuta velvollisuutta raportoida kyseisistä olosuhteista muille osapuolille, kuten hallintoelimille, omistajille tai sääntely- tai valvontatahoille.

4.5. Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot

- 4.5.1. Jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianno ja tilintarkastaja on vaihtunut, tilintarkastajan on kommunikoitava edellisen tilintarkastajan kanssa noudattaen relevantteja eettisiä vaatimuksia.
- 4.5.2. Saadakseen alkusaldojen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, kannalta relevanttia tietoa tilintarkastajan on luettava viimeisin tilinpäätös, jos sellainen on laadittu, ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus, jos sellainen on annettu.
- 4.5.3. Jos edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja hänen lausuntonsa on ollut mukautettu, tilintarkastajan on arvioitava mukauttamiseen johtaneen seikan vaikutus arvioidessaan tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen virheellisuuden riskiä.⁹
- 4.5.4. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä¹⁰ siitä, sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen:
- (a) ratkaisemalla, onko edellisen tilikauden loppusaldot siirretty tarkastuksen kohteena olevalle tilikaudelle oikein tai soveltuvissa tapauksissa oikaistu oikein;
 - (b) ratkaisemalla, kuvastuuko alkusaldoissa asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen; ja
 - (c) suorittamalla yhden tai useampia seuraavista:
 - (i) edellisen tilintarkastajan työpapereiden tutkiminen alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi, jos edellisen vuoden tilinpäätös on tilintarkastettu;
 - (ii) sen arvioiminen, tuottavatko tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella suoritettut tilintarkastustoimenpiteet alkusaldojen kannalta relevanttia evidenssiä; tai
 - (iii) erityisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi.

Niiden tarvittavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista, riippuu sellaisista seikoista kuin:

- *yhteisön noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.*
- *tilien saldojen, liiketapahtumien lajien ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonne sekä olennaisen virheellisuuden riskit tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä.*
- *alkusaldojen merkittävyys suhteessa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.*
- *se, onko edellisen tilikauden tilinpäätös tilintarkastettu, ja jos on, onko edellisen tilintarkastajan lausunto ollut mukautettu.*

- 4.5.5. Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyyksiä, jotka voisivat olennaisesti vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen, tilintarkastajan on suoritettava lisää kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä määrittääkseen virheellisyksien vaikutuksen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.¹¹
- 4.5.6. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko alkusaldoissa kuvastuvia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä ja onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.¹²

⁹ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.9.

¹⁰ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.6.

¹¹ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.7.

¹² Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.8.

4.6. Erityiset kommunikointivaatimukset

4.6.1. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa:

- (a) tilintarkastajan velvollisuuksista laatia ja esittää lausunto tilinpäätöksestä, jonka johto on laatinut; ja
- (b) siitä, että tilintarkastajan velvollisuudet eivät vapauta johtoa tai hallintoelimiä niiden velvollisuuksista valvoa tilinpäätöksen laatimista.

4.7. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 4 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

- 4.7.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon tunnistetut seikat, relevantit keskustelut henkilöstön kanssa ja tehdyt johtopäätökset asiakassuhteen ja tilintarkastustoimeksiannon hyväksymiseen ja jatkamiseen liittyen.
- 4.7.2. Tilintarkastajan on dokumentoitava LCE-ISA-standardin soveltamista koskevan ratkaisunsa perusteet.
- 4.7.3. Tilintarkastajan on dokumentoitava mahdolliset muutokset LCE-ISA-standardin soveltamista koskevaan ratkaisuunsa, jos hänen tietoonsa tulee tilintarkastuksen aikana lisäinformaatiota, joka voi muuttaa soveltamisesta tehtyä ammatilliseen harkintaan perustuvaa ratkaisua.
- 4.7.4. Tilintarkastajan on kirjattava tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen:
- (a) se, että tilintarkastus suoritetaan LCE-ISA-standardin mukaisesti;
 - (b) tilintarkastuksen tavoite ja laajuus;
 - (c) tilintarkastajan ja johdon velvollisuudet;
 - (d) tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen;
 - (e) maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä; ja
 - (f) toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.
- 4.7.5. Jos tässä standardissa tarkoitetuista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse sisällyttää niitä kirjalliseen sopimukseen muutoin kuin mainitsemalla, että tällaista säädöstä tai määräystä sovelletaan ja että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä velvollisuutensa.

5. Suunnittelu

Tämän osan sisältö

Osassa 5 esitetään tilintarkastajan velvollisuus suunnitella tilintarkastus (mukaan lukien toimeksiantotiimin keskustelun pitäminen) sekä olennaisuuden käsite tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

Tämän osan soveltamisala

Suunnittelu ei ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan pikemminkin jatkuva ja iteratiivinen prosessi, jota päivitetään ja muutetaan tarpeen mukaan koko tilintarkastuksen ajan. Tämän osan kannalta relevantteja ovat myös olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista koskeva osa 6 ja arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamista koskeva osa 7.

Jotkin tähän osaan sisältyvistä vaatimuksista ovat yhteydessä muissa osissa esitettyihin toimenpiteisiin, ja tilintarkastajan täytyy mahdollisesti suorittaa kyseiset toimenpiteet täyttääkseen tähän osaan sisältyvät vaatimukset.

5.1. Tavoitteet

5.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on:

- (a) suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti; ja
- (b) soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan.

5.2. Suunnittelutoimenpiteet

Suunnittelutoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, millaiset ovat yhteisön luonne ja olosuhteet, miten suuri ja minkä luonteinen toimeksiantotiimi on, millaista aikaisempaa kokemusta toimeksiantotiimin jäsenillä on yhteisöstä ja miten olosuhteet mahdollisesti muuttuvat tilintarkastustoimeksiannon aikana.

Tilintarkastuksen suunnittelulla on sama tarkoitus ja tavoite riippumatta siitä, onko kyseessä ensimmäistä kertaa suoritettava vai jatkuva toimeksianto. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa tilintarkastaja voi kuitenkin joutua laajentamaan suunnittelutoimenpiteitä, koska hänellä ei yleensä ole yhteisöstä sellaista aikaisempaa kokemusta, joka otetaan huomioon jatkuvia toimeksiantoja suunniteltaessa.

5.2.1. Tilintarkastajan on päätettävä tilintarkastuksen laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta sekä:

- (a) yksilöitävä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet;
- (b) varmistuttava toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten tilintarkastus ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan;
- (c) harkittava tekijöitä, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta;
- (d) harkittava toimeksiannon alustavien toimenpiteiden tuloksia ja soveltuvisissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamisessa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia; ja
- (e) varmistuttava suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä tilintarkastuksen suorittamiseen vaadittavista resursseista, mukaan lukien siitä päättäminen, tarvitaanko erityisasiantuntijoita.

Tilintarkastuksen laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta päättämisen ei tarvitse olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa. Esimerkiksi edellisen tilintarkastuksen jälkeen laadittu lyhyt muistio, joka perustuu työpapereiden läpikäyntiin ja jossa tähdennetään juuri loppuun saatetussa tilintarkastuksessa esiin tulleita seikkoja ja jota tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella päivitetään omistajajohtajan kanssa käytävien keskustelujen perusteella, voi toimia laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen do-

kumentointina meneillään olevassa tilintarkastustoimeksiannossa. On mahdollista hyödyntää vakiosisältöisiä tarkastusohjelmia tai tarkistuslistoja, jotka on laadittu olettaen, että tunnistettuja kontrolleja on vain vähän, mikä on todennäköistä yksinkertaisen yhteisön tapauksessa, edellyttäen, että ohjelmat ja tarkistuslistat räätälöidään toimeksiannon olosuhteita vastaaviksi ja tilintarkastajan tekemät riskienarviointit otetaan huomioon.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

5.2.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on osallistuttava tilintarkastuksen suunnitteluun.

5.2.3. Tilintarkastajan on suunniteltava, miten, milloin ja miten laajasti toimeksiantotiimin jäseniä ohjataan ja valvotaan ja heidän tekemäänsä työtä käydään läpi.

5.2.4. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava hyväksymis- ja jatkamisprosessissa hankittu tieto huomioon tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa.

5.2.5. Silloin kun tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa käytettävä informaatio perustuu aiempaan kokemukseen yhteisöstä tai aiempiin tilintarkastuksiin, tilintarkastajan on arvioitava, onko tällainen informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

5.2.6. Tilintarkastajan on päivitettävä ja muutettava laajuutta, ajoitusta ja suuntaamista tarpeen mukaan tilintarkastuksen aikana.

Toimeksiantotiimin keskustelu

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

5.2.7. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on keskusteltava yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle, mukaan lukien:

- (a) sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltaminen yhteisöön liittyviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin.
- (b) se, kuinka ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, mukaan lukien se, miten väärinkäytös voisi tapahtua, ja kuinka lähipiirisuhteista tai -liiketoimista voisi aiheutua väärinkäytös tai virhe.

Käytäessä keskusteluja toimeksiantotiimissä ei pidä ottaa huomioon toimeksiantotiimin mahdollisia käsityksiä siitä, että johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet ovat rehellisiä ja vilpittömiä.

Toimeksiantotiimin keskustelussa voidaan käsitellä myös muita tilintarkastukseen liittyviä seikkoja, kuten logistisia, toiminnallisia tai muita seikkoja (esimerkiksi tilannetta, jossa olennaisen virheellisyyden riskit ovat mahdollisesti muuttuneet aiempiin vuosiin verrattuna, tai seikkoja, jotka liittyvät relevantteihin eettisiin vaatimuksiin, mukaan lukien riippumattomuus) sekä tilintarkastuksen ajoitusta ja vaadittavaa kommunikointia.

5.2.8. Silloin kun jotkut toimeksiantotiimin jäsenet eivät osallistu keskusteluun, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on päätettävä, mistä asioista kyseisille henkilöille pitää viestiä.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen

5.2.9. Jos tilintarkastusevidenssinä käytettävää informaatiota tuotettaessa on hyödynnetty johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastajan tarkoituksen kannalta:

- (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus; ja

- (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden arvioiminen

Pätevyys koskee johdon käyttämän erityisasiantuntijan erityisasiantuntemuksen luonnetta ja tasoa. Kyvykkyys koskee sitä, kuinka johdon käyttämä erityisasiantuntija pystyy hyödyntämään pätevyyttään kyseisissä olosuhteissa. Objektiivisuus koskee mahdollisia vaikutuksia, joita tarkoitushakuisuudella, eturistiriidoilla tai muiden henkilöiden vaikutuksella voi olla johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammatilliseen tai liiketoimintaa koskevaan harkintaan. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa relevantteihin seikkoihin voi kuulua se, sovelletaanko erityisasiantuntijan työhön teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialaa koskevia vaatimuksia.

Käsityksen muodostaminen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä

Tilintarkastajan muodostaessa käsitystä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä hänelle voi olla yhteisön ja erityisasiantuntijan välillä laaditun sopimuksen arvioimisesta apua sen ratkaisemisessa, ovatko seuraavat seikat tilintarkastajan tarkoituksiin nähden asianmukaisia:

- *erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet;*
- *johdon ja erityisasiantuntijan roolit ja vastuut; ja*
- *johdon ja erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti toimittaman raportin muoto.*

Sen ratkaiseminen, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä

- 5.2.10. Jos muun kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueen erityisasiantuntemus on tarpeen, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on ratkaistava, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä.

Jos tilinpäätöksen laatimisessa on käytetty muun alueen kuin laskentatoimen erityisasiantuntemusta, tilintarkastajalla, jolla on laskentatoimeen ja tilintarkastukseen liittyvät taidot, ei välttämättä ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta tilintarkastaakseen kyseisen tilinpäätöksen. Tilintarkastajan päätös siitä, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä ja jos näin tehdään, milloin ja kuinka laajasti sitä hyödynnetään, auttaa tilintarkastajaa kappaleisiin 3.2.7. ja 5.2.1.(e) sisältyvien vaatimusten täyttämässä. Tilintarkastuksen edetessä tai olosuhteiden muuttuessa tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa aiempia päätöksiään tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntämisestä.

Tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että tilintarkastaja käyttää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä. Jos tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödyntävä tilintarkastaja kuitenkin toteaa suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella, että kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa, hän voi hyväksyä kyseisen erityisasiantuntijan osaamisalueellaan tekemät havainnot tai johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaksi tilintarkastusevidenssiksi.

- 5.2.11. Tilintarkastajan on harkittava seuraavia seikkoja päättäessään tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan liittyvien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta:

- (a) se, minkä luonteista seikkaa kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;
- (b) olennaisen virheellisuuden riskit seikassa, jota kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;
- (c) kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastuksessa;
- (d) tilintarkastajan tietämys ja kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmin suorittamasta työstä; sekä
- (e) se, koskevatko tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat kyseistä erityisasiantuntijaa.

5.2.12. Jos tilintarkastaja hyödyntää käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen on:

- arvioitava, onko hänen käyttämällään erityisasiantuntijalla tilintarkastajan tarkoituksiin tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus. Jos kyseessä on tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija, objektiivisuuden arviointiin on kuuluttava tiedusteluja intresseistä ja suhteista, joista voi aiheutua kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantava uhka;
- muodostettava riittävä käsitys erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta, jotta hänen olisi mahdollista päättää kyseisen erityisasiantuntijan tilintarkastajan tarkoituksiin tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista ja arvioida tämän työn soveltuvuus tilintarkastajan tarkoituksiin; ja
- sovittava, soveltuvissa tapauksissa kirjallisesti, kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista, tilintarkastajan ja kyseisen erityisasiantuntijan rooleista ja velvollisuuksista, kommunikoinnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä kyseisen erityisasiantuntijan tarpeesta noudattaa salassapitovaatimuksia.

5.3. Olennaisuus

5.3.1. Tilintarkastajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena.

Olennaisuus tilintarkastuksessa

Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen sekä laatiessaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa.

Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista.

Tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisina pidettävistä virheellisyyksistä muodostavat perustan:

- *olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeville päätöksille;*
- *olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; sekä*
- *muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeville päätöksille.*

Vertailukohteiden käyttäminen määritettäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena

Määritettäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena käytetään usein lähtökohtana jotakin prosenttiosuutta valitusta vertailukohteesta. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa asianmukaisen vertailukohteen tunnistamiseen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- *tilinpäätöksen osat (esimerkiksi varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut);*
- *onko sellaisia eriä, joihin käyttäjien huomio pyrkii kohdistumaan;*
- *yhteisön luonne, missä kohtaa elinkaartaan yhteisö on, samoin kuin toimiala sekä taloudellinen ympäristö, jossa yhteisö toimii;*
- *yhteisön omistus rakenne ja tapa, jolla sen rahoitus on hoidettu. Esimerkiksi jos yhteisön rahoitus on hoidettu yksinomaan velalla oman pääoman sijasta, käyttäjät voivat painottaa varoja ja niihin kohdistuvia vaateita enemmän kuin yhteisön tulosta; ja*
- *vertailukohteen suhteellinen vaihtelevuus.*

Esimerkkejä vertailukohteista, jotka yhteisön olosuhteista riippuen saattavat olla asianmukaisia, ovat esitetyn tuloksen osatekijät – kuten voitto ennen veroja, liikevaihto, bruttokate ja kokonaiskulut –, oman pääoman kokonaismäärä tai nettovarallisuuden arvo. Voittoa tavoitteleville yhteisöille käytetään usein jatkuvien toimintojen voittoa ennen veroja. Silloin kun jatkuvien toimintojen voitto ennen veroja vaihtelee merkittävästi, saattavat jotkin muut vertailukohteet, kuten bruttokate tai liikevaihto, olla asianmukaisempia.

Esimerkiksi tuotot, kulut, varat tai oma pääoma saattaa olla relevantimpi vertailukohde voittoa tavoittelemattomalle yhteisölle.

Silloin kun yhteisön jatkuvien toimintojen voitto ennen veroja on johdonmukaisesti vähäinen, kuten asianlaita saattaa olla omistajajohtoisissa yrityksissä omistajan ottaessa suuren osan voitosta ennen veroja palkkana, saattaa relevantimpi vertailukohde olla esimerkiksi voitto ennen palkkoja ja veroja.

Kyseisen prosenttiosuuden ja valitun vertailukohteen välillä on sellainen suhde, että jatkuvien toimintojen voittoon ennen veroja sovelletaan yleensä suurempaa prosenttiosuutta kuin liikevaihtoon.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen ensisijaisia käyttäjiä ovat usein lainsäädäntöelimet ja sääntely- tai valvontatahot. Lisäksi tilinpäätöstä saatetaan käyttää muita kuin taloudellisia päätöksiä tehtäessä. Sen vuoksi säädöksen, määräyksen tai muuhun velvoittavaan normiin perustuvat vaatimukset sekä lainsäädäntöelinten ja yleisön taloudellisen informaation tarpeet, jotka koskevat julkisen sektorin hankkeita, vaikuttavat julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa olennaisuuden määrittämiseen tilinpäätökselle kokonaisuutena.

Julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa voivat asianmukaisia vertailukohteita olla kokonaismenot tai nettomenot (kulut tuotoilla vähennettyinä tai menot tuloilla vähennettyinä), kun on kysymys hankkeisiin liittyvistä toiminnoista. Jos julkisen sektorin yhteisö hoitaa julkisia varoja, varat voivat olla asianmukainen vertailukohde.

- 5.3.2. Tilintarkastajan on määritettävä myös tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sovellettava olennaisuustaso tai -tasot, jos yhteisön erityisissä olosuhteissa on olemassa yksi tai useampi tietty liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jonka osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyysien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin.
- 5.3.3. Tilintarkastajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten.

Jos tilintarkastus suunnitellaan pelkästään sellaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, jotka ovat olennaisia yksittäin tarkasteltuna, jätetään ottamatta huomioon se tosiseikka, että yksittäin tarkasteltuna epäolennaiset virheellisyydet saattavat yhdessä tehdä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen, eikä tällöin jää liikkumavaraa mahdollisia havaitsemattomia virheellisyyksiä varten. Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (joka määritelmän mukaan on yksi tai useampi rahamäärä) asetetaan, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä ylittää olennaisuuden.

Tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen ei ole yksinkertainen mekaaninen laskutoimitus, ja se edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Siihen vaikuttavat tilintarkastajan yhteisöstä muodostama käsitys, jota on päivitetty riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa, sekä aiemmissa tilintarkastuksissa todettujen virheellisyyksien luonne ja laajuus ja täten tilintarkastajan odotukset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella esiintyvistä virheellisyyksistä.

Selvästi vähäpätöiset virheellisyydet

Osan 7 mukaan tilintarkastajan on koottava tilintarkastuksen aikana todetut virheellisyydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. Suunnittelun aikana tilintarkastaja voi määrittää rahamäärän, jota pienemmät yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin sisältyviä lukuja koskevat virheellisyydet olisivat selvästi vähäpätöisiä eikä niitä tarvitsisi koota, koska tilintarkastaja odottaa, ettei tällaisten rahamäärien yhteenlasketulla määrällä selvästi olisi olennaista vaikutusta tilinpäätökseen.

- 5.3.4. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen rahamäärän (tai erilaiset rahamäärät), tilintarkastajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja).
- 5.3.5. Jos tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että tilinpäätökselle kokonaisuutena olisi asianmukaista asettaa aiemmin määritettyä alempi olennaisuus (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville

tiedoille aiemmin määritettyä alempi olennaisuustaso tai -tasot), tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta tarpeellista tarkistaa ja onko muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus edelleen asianmukainen.

5.4. Erityiset kommunikointivaatimukset

- 5.4.1. Tilintarkastajan on annettava johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta.

5.5. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 5 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

- 5.5.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon kuvaus tilintarkastuksen laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta, mukaan lukien suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, ja tilintarkastuksen aikana tehdyt merkittävät muutokset sekä syyt tällaisiin muutoksiin.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

- 5.5.2. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon seikat, joista on keskusteltu toimeksiantotiimissä, ja tehdyt merkittävät päätökset, mukaan lukien merkittävät päätökset yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.

- 5.5.3. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

- (a) seuraavat rahamäärät ja niitä määritettäessä huomioon otetut tekijät (mukaan lukien soveltuviissa tapauksissa mahdollisesti tehdyt tarkistukset):
 - (i) tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus;
 - (ii) tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedoille määritetty olennaisuustaso tai -tasot, jos tämä on sovellettavissa; ja
 - (iii) tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.
- (b) rahamäärä, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä.

6. Riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Tämän osan sisältö

Osa 6 sisältää relevantit vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastajan velvollisuutta suorittaa toimenpiteitä ja niihin liittyviä toimia:

- muodostaakseen käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä;
- tunnistaakseen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä tilinpäätösten tasolla ja kannanottotasolla; ja
- arvioidakseen ominaisriskiä ja kontrolliriskiä.

Liitteessä 3 havainnollistetaan tilintarkastajan tekemän riskien tunnistamisen ja arvioimisen iteratiivista luonnetta.

Tämän osan soveltamisala

Tässä osassa käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa ja arvioida olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöksessä, mikä antaa perustan arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettaville tilintarkastustoimenpiteille, joita käsitellään osassa 7. Osassa 5 esitetään tilintarkastajan velvollisuudet, jotka koskevat suunnittelutoimenpiteitä, mukaan lukien toimeksiantotiimin keskustelua koskevat vaatimukset.

6.1. Tavoitteet

- 6.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on tunnistaa ja arvioida väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätösten tasolla ja kannanottotasolla ja näin saada perusta arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin (arvioituihin riskeihin) vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisuuden riskit ja arvioimaan niitä. Tilintarkastajan riskien tunnistamis- ja arviointiprosessi on iteratiivinen ja dynaaminen.

6.2. Riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

- 6.2.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava toimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä, joka antaa asianmukaisen perustan:

- (a) väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätösten tasolla ja kannanottotasolla; ja
- (b) muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemiselle.

Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa suoritettavien toimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittämisessä, ja niiden luonne ja laajuus voivat vaihdella sen mukaan, kuinka formaaleja yhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat ovat.

Jotkin yksinkertaiset yhteisöt ja erityisesti omistajajohtoiset yhteisöt eivät ehkä ole luoneet jäsenettyjä prosesseja ja järjestelmiä, tai ne ovat saattaneet luoda prosesseja tai järjestelmiä, joiden dokumentointi on vähäistä tai joiden toteuttaminen ei ole johdonmukaista. Kun tällaiset järjestelmät ja prosessit eivät ole formaaleja, vaaditaan silti kappaleessa 6.2.3. kuvatut toimenpiteet.

Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelemiseen ja suorittamiseen tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä, voi kuulua evidenssin hankkimista useista lähteistä yhteisön sisä- ja ulkopuolelta. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä tyhjentävää selvitystä evidenssin kaikkien mahdollisten lähteiden tunnistamiseksi.

6.2.2. Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemiseksi tilintarkastajan on otettava huomioon informaatio, joka saadaan:

- (a) hyväksymisestä tai jatkamisesta päättämiseksi suoritetuista toimenpiteistä; ja
- (b) soveltuvissa tapauksissa muista toimeksiannoista, jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle.

6.2.3. Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettaviin toimenpiteisiin on kuuluttava:

- (a) tiedusteluja, jotka osoitetaan johdolle ja muille asiaankuuluville henkilöille yhteisössä;
- (b) analyttisiä toimenpiteitä; ja
- (c) havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta.

Tilintarkastajan ei tarvitse suorittaa kaikkia näitä toimenpiteitä jokaisen tässä osassa vaadittavan tilintarkastajan käsitykseen liittyvän näkökohdan osalta.

Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteenä suoritettavat analyttiset toimenpiteet auttavat tunnistamaan epäjohtonmukaisuuksia, epätavanomaisia liiketoimia tai tapahtumia sekä rahamääriä, suhdelukuja ja kehityssuuntia, jotka viittaavat mahdollisesti tilintarkastukseen vaikuttaviin seikkoihin. Tunnistetut epätavalliset tai odottamattomat yhteydet, esimerkiksi tulotileihin liittyvät yhteydet, saattavat auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisuuden riskejä, erityisesti väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä.

Osana riskien tunnistamista ja arviointia suoritettavissa analyttisissä toimenpiteissä voi olla mukana sekä taloudellista (esim. myyntihinta) että muuta kuin taloudellista informaatiota (esim. myytyjen tavaroiden volyymi), ja niissä voidaan käyttää korkealle tasolle yhdisteltyä tietoa. Tilintarkastaja voi tehdä yksinkertaisia informaatiovertailuja, kuten tilien saldojen muutos edellisten tilikausien saldoihin verrattuna, tunnistaakseen alueita, joilla riski mahdollisesti on suurempi.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus voivat tukea tai vahvistaa johdolle ja muille osoitettuja tiedusteluja tai antaa niiden kanssa ristiriitaisia tuloksia, ja ne voivat myös tuottaa informaatiota yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Silloin kun toimintaperiaatteita tai menettelytapoja ei ole dokumentoitu tai kun yhteisön kontrollit eivät ole formaaleja, tilintarkastaja voi kuitenkin pystyä hankkimaan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen tueksi jonkin verran tilintarkastusevidenssiä havainnoimalla tai tarkastamalla yksityiskohtaisesti kontrollin toteuttamista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Osoittaessaan tiedusteluja henkilöille, joilla saattaa olla olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa todennäköisesti auttavaa informaatiota, julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat voivat saada informaatiota muista lähteistä, kuten yhteisöön liittyvien muiden tilintarkastusten suorittamiseen osallistuvilta tilintarkastajilta. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajien suorittamiin olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteisiin voi kuulua myös sellaisten asiakirjojen havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta, jotka johto on laatinut lainsäädäntöelintä varten, esimerkiksi pakolliseen tuloksellisuusraportointiin liittyvät asiakirjat.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

Jos tilintarkastaja käyttää automatisoituja työkaluja ja menetelmiä, hän voi suunnitella ja kohdistaa tilintarkastustoimenpiteitä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suhteellisen suuriin tietomääriin (pääkirjasta tai osakirjanpidoista saatuun tietoon tai muuhun toimintaa koskevaan tietoon), mukaan lukien analyysit, havainnointi tai yksityiskohtainen tarkastus.

6.2.4. Suunnitellessaan ja suorittaessaan toimenpiteitä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tilintarkastajan on otettava huomioon mahdolliset olennaisen virheellisuuden riskit, jotka johtuvat:

- (a) väärinkäytöksestä tai virheestä;
- (b) lähipiirisuhteista ja -liiketoimista; ja

- (c) tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

Väärinkäytökset

Vilpillinen taloudellinen raportointi käsittää tahalliset virheellisydet, myös lukujen tai muiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen poisjättämisen, tilinpäätöksen käyttäjien erehdyttämiseksi. Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin liittyy yleensä se, että johto sivuuttaa kontrolleja, jotka ehkä muutoin näyttäivät toimivan tehokkaasti, esimerkiksi tekemällä pääkirjanpitoon tekaistuja vientejä lähellä tilikauden päättymistä.

Varojen väärinkäyttö käsittää yhteisön varojen varastamisen, ja siihen syyllistyvät usein työntekijät määrrien jäädessä suhteellisen pieniksi ja epäolennaisiksi. Siihen saattaa kuitenkin osallistua myös johto, joka pystyy yleensä paremmin peittämään tai salaamaan väärinkäytön vaikeasti havaittavilla tavoilla.

Varojen väärinkäyttöön liittyy usein virheellisiä tai harhaanjohtavia asiakirjoja tai dokumentteja, joiden tarkoituksena on salata varojen puuttuminen tai ilman asianmukaista valtuutusta tapahtunut varojen panttaaminen.

Yksinkertaisessa yhteisössä voi olla erilaisia väärinkäytöksen riskitekijöitä kuin monimutkaisemmissa yhteisöissä. Johto tai omistaja johtaja voi yhtäältä pystyä toteuttamaan tehokkaampaa valvontaa kuin monimutkaisemmassa yhteisössä, mikä voi kompensoida vähäisempiä mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen. Vähäisempi työtehtävien eriyttäminen ja johdon tai omistajajohtajan suurempi osallistuminen toimintaan voi toisaalta antaa johdolle tai omistajajohtajalle suuremman mahdollisuuden sivuuttaa kontrolleja ja tehdä väärinkäytös. Yksinkertaisilla yhteisöillä, mukaan lukien omistajajohtajat, voi myös olla erilaisia paineita tai yllykkeitä tehdä väärinkäytös kuin johdolla monimutkaisemmissa yhteisöissä. Liitteessä 4 esitetään yksinkertaisten yhteisöjen kannalta relevantteja väärinkäytöksen riskitekijöitä.

Lähipiiri

Joissakin yksinkertaisissa yhteisöissä omistajajohtajien ja läheisten perheenjäsenten väliset lähipiiriliiketoimet voivat olla yleisiä, erityisesti suppeaomisteisissa yhteisöissä. Näissä liiketoimissa ei välttämättä noudateta tavanomaisia markkinaehtoja; esimerkiksi jotkin lähipiiriliiketoimet voivat olla vastikkeettomia tai niiden vastike voi poiketa merkittävästi käyvästä arvosta.

Toiminnan jatkuvuus

Erityisesti yksinkertaisen yhteisön kannalta relevantteihin tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, kuuluu esimerkiksi riski siitä, että pankit ja muut luotonantajat, läheiset perheenjäsenet tai omistajajohtajat lakkaavat tukemasta yhteisöä, samoin kuin pääasiallisen tavarantoimittajan, tärkeän asiakkaan tai keskeisen työntekijän mahdollinen menettäminen taikka lisenssiin, franchising-järjestelyyn tai muuhun juridiseen sopimukseen perustuvan toimintaoikeuden menettäminen.

- 6.2.5. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksestä annettu tilintarkastuslausunto on ollut mukautettu, tilintarkastajan on olennaisen virheellisyysriskejä tunnistessaan ja arvioiessaan arvioitava tämän vaikutusta tarkastuksen kohteena olevan vuoden tilinpäätökseen.

6.3. Käsitöksen muodostaminen yhteisöön liittyvistä relevanteista näkökohdista

Tilintarkastajan käsitys yhteisöön liittyvistä relevanteista näkökohdista, mukaan lukien yhteisö ja sen toimintaympäristö, sovellettava tilinpäätösnormisto ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä, muodostaa viitekehyksen, jossa tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyysriskejä, ja evästää myös siihen, kuinka tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä.

Johdolle ja muille yhteisössä toimiville osoitettavat tiedustelut

- 6.3.1. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimiltä:

- (a) kuinka yhteisö tunnistaa tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit liiketoimintariskit ja kuinka niihin vastataan;
- (b) mitkä ovat väärinkäytösriskit yhteisössä ja kontrollit, jotka johto on ottanut käyttöön näiden riskien pienentämiseksi;

- (c) millä tavoin ja miten laajasti johto osallistuu suoraan toimintaan tai muihin toimintoihin, johon tai joihin osallistuminen voisi auttaa johtoa estämään tai havaitsemaan virheellisyyksiä kirjanpitoa koskevassa informaatiossa tai tunnistamaan kontrolleja, jotka eivät toimi tarkoitetulla tavalla.
- (d) keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu, mukaan lukien se:
- (i) mitä muutoksia on tapahtunut edelliseen tilikauteen verrattuna;
 - (ii) minkä luonteisia ovat yhteisön ja näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliset suhteet; ja
 - (iii) onko yhteisöllä ollut näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa liiketoimia tilikauden aikana, ja jos on, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat olleet ja mikä on ollut niiden tarkoitus; ja
- (e) noudattaako yhteisö säädöksiä tai määräyksiä, joilla voi olla vaikutusta tilinpäätökseen, ja onko asiaankuuluvien lupa- tai sääntelyviranomaisten kanssa käyty kirjeenvaihtoa, joka voi olla relevanttia tilinpäätöksen kannalta.
- (f) millä perusteella toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta aiotaan käyttää ja onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja jos on, mitkä ovat johdon suunnitelmat niiden suhteen.

Johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustelut auttavat tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastaamaan kyseisiin riskeihin.

Tiedustelut siitä, kuinka yhteisö tunnistaa tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit liiketoimintariskinsä ja kuinka se arvioi niitä, voivat auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä:

- *missä on tunnistettuja liiketoimintariskejä;*
- *onko yhteisö vastannut kyseisiin riskeihin ja miten se on vastannut niihin;*
- *onko yhteisön kohtaamat riskit tunnistettu ja arvioitu ja onko niihin vastattu asianmukaisella tavalla yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.*

Tiedustelut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeistä yhteisössä voivat auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä:

- *millaiseksi johto arvioi riskin, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen, sekä minkä tyyppisiä ja miten laajoja tällaiset arviot ovat ja miten usein ne tehdään;*
- *millaisten prosessien avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin, mukaan lukien erityiset väärinkäytösriskit, jotka johto on tunnistanut tai jotka on saatettu sen tietoon, tai ne liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin todennäköisesti liittyy väärinkäytösriski;*
- *mitä johto on kommunikoinut hallintoelimille prosesseista, joiden avulla väärinkäytösriskit tunnistetaan ja niihin vastataan yhteisössä, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut.*

Tiedusteluihin siitä, kuinka johto suorittaa tehtäviä virheellisyyksien estämiseksi tai havaitsemiseksi kirjanpitoa koskevassa informaatiossa ja tunnistaa kontrolleja, jotka eivät toimi tarkoitetulla tavalla, voi kuulua tiedusteluja siitä, mitä informaatiota johto käyttää ja millä perusteella johto katsoo informaation olevan riittävän luotettavaa, ja tiedusteluja siitä, miten puutteellisuudet korjataan. Nämä tiedustelut auttavat tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, ovatko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muut osa-alueet olemassa ja toiminnassa yhteisön olosuhteissa asianmukaisella tavalla, kun otetaan huomioon yhteisön luonne ja monimutkaisuus.

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen mukaan tilinpäätös laaditaan olettaen, että yhteisö jatkaa toimintaansa ennakoitavissa olevan tulevaisuuden ajan. Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta käyttäen, paitsi jos johto aikoo purkaa yhteisön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin. Kun toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen on asianmukaista, varat ja velat kirjataan sillä perusteella, että yhteisö pystyy realisoimaan varansa ja suorittamaan velkansa tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

6.3.2. Tilintarkastajan on jaettava hankkimansa yhteisön lähipiiriä koskevat relevantit tiedot toimeksiantotiimin muiden jäsenten kanssa.

6.3.3. Tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja johdolle, hallintoelimille ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville selvittääkseen, onko näiden tiedossa yhteisöä koskevia todellisia, epäiltyjä tai väitettyjä väärinkäytöksiä.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä

6.3.4. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista:

- (a) yhteisön organisaatorakenne, omistus ja ohjaus- ja hallintojärjestelmä sekä liiketoimintamalli.
- (b) toimialaan liittyvät ja muut yhteisöön vaikuttavat ulkoiset tekijät.
- (c) se, miten yhteisön taloudellista suoriutumista mitataan.
- (d) yhteisöön sovellettava oikeus- ja sääntelynormisto ja se, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa.
- (e) yhteisön liiketoimet ja muut tapahtumat ja olosuhteet, joista voi aiheutua tarve merkitä tilinpäätökseen kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä koskevia tietoja taikka tehdä näihin muutoksia.
- (f) sopimukset tai suhteet, joista voi aiheutua taseeseen sisällytettävien velkoja tai vastaisia sitoumuksia.

Käsitys yhteisön liiketoimintamallista auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään yhteisön tavoitteita ja strategiaa sekä ymmärtämään liiketoimintariskejä, joita yhteisö ottaa ja kohtaa. Käsitys yhteisön liiketoimintariskeistä auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyysriskien tunnistamisessa, koska useimmilla liiketoimintariskeillä on lopulta taloudellisia seurauksia ja näin ollen vaikutusta tilinpäätökseen. Muodostaessaan käsitystä yhteisön liiketoimintamallista tilintarkastaja voi ottaa huomioon sen, miten yhteisö käyttää IT:tä.

Relevantteihin toimialatekijöihin kuuluvat toimialan olosuhteet, kuten kilpailuympäristö, toimittaja- ja asiakassuhteet sekä teknologinen kehitys. Muihin yhteisöön vaikuttaviin ulkoisiin tekijöihin, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon, kuuluvat ilmastoon liittyvät riskit, yleiset taloudelliset olosuhteet, korot ja rahoituksen saatavuus sekä inflaatio tai valuutan revalvaatio.

Muodostaessaan käsitystä sopimuksista tai suhteista, joista voi aiheutua taseeseen sisällytettävien velkoja tai vastaisia sitoumuksia, tilintarkastaja voi harkita tarkastavansa yksityiskohtaisesti kokouspöytäkirjoja ja lakimiehen kanssa käytyä kirjeenvaihtoa ja tarkastavansa yksityiskohtaisesti oikeudellisten kulujen tilejä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Julkisella sektorilla toimivat yhteisöt voivat luoda ja jakaa arvoa eri tavalla kuin omistajille varallisuutta tuottavat yhteisöt, mutta niillä on kuitenkin ”liiketoimintamalli”, jolla on tietty tavoite. Yhteisön liiketoimintamallin kannalta relevantteihin seikkoihin, joista julkisen sektorin tilintarkastajat voivat muodostaa käsityksen, kuuluvat:

- *tietämys julkisen vallan relevanteista toiminnoista, niihin liittyvät ohjelmat mukaan luettuina.*
- *ohjelmien tavoitteet ja strategiat, yhteiskuntapoliittiset elementit mukaan luettuina.*

Käsityksen muodostaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

6.3.5. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista:

- (a) sovellettava tilinpäätösnormisto, mukaan lukien kirjanpidollisten arvioiden osalta kirjaamiskriteerit, arvostusperusteet sekä niihin liittyvät esittämistapa ja esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset, ja se, kuinka niitä sovelletaan ottaen huomioon yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne ja olosuhteet.

(b) yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sekä niissä mahdollisesti tapahtuneiden muutosten syyt.

6.3.6. Tilintarkastajan on arvioitava, ovatko yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteet asianmukaisia ja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia.

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä

Yksinkertaisissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä tapa, jolla yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä on suunniteltu, otettu käyttöön ja ylläpidetään, vaihtelee yhteisön koon ja monimutkaisuuden mukaan. Silloin kun formaaleja prosesseja tai dokumentoituja toimintaperiaatteita tai menettelytapoja ei ole, tilintarkastajan täytyy kuitenkin muodostaa käsitys siitä, miten johto tai soveltuviin tapauksissa hallintoelimet ehkäisevät ja havaitsevat väärinkäytöksiä ja virheitä, ja käyttää ammatillista harkintaa vaadittavan käsityksen muodostamista varten suoritettavien toimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittämisessä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein sisäistä valvontaa koskevia lisävelvollisuuksia, esimerkiksi velvollisuus raportoida vakiintuneiden menettelytapojen noudattamisesta tai raportoida menojen raportoinnista budjettiin verrattuna. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat voivat myös olla velvollisia raportimaan säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin noudattamisesta. Tämän vuoksi heidän sisäisen valvonnan järjestelmää koskeva arviointinsa voi olla laajempaa ja yksityiskohtaisempaa.

Käsityksen muodostaminen yhteisön valvontaympäristöstä

6.3.7. Tilintarkastajan on:

- (a) muodostettava käsitys tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista valvontaympäristöstä; ja
- (b) arvioitava, antaako valvontaympäristö asianmukaisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmälle yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen.

Tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen voi kuulua käsitys:

- *siitä, miten johto ja soveltuviin tapauksissa hallintoelimet valvovat yhteisöä ja osoittavat sitoutumista rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin esimerkiksi kommunikoimalla työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista odotuksista;*
- *yhteisön kulttuurista, mukaan lukien se, tukeeko johto rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä;*
- *siitä, miten valtuudet ja velvollisuudet osoitetaan yhteisössä;*
- *siitä, kuinka yhteisö houkuttelee, kehittää ja pitää palveluksessaan päteviä henkilöitä; ja*
- *soveltuviin tapauksissa siitä, millä tavoin omistajajohtajat osallistuvat aktiivisesti liiketoimintaan ja miten tämä voi vaikuttaa riskeihin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, koska työtehtäviä ei ole eriytetty.*

Valvontaympäristö antaa yleisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden osa-alueiden toiminnalle, ja sen puutteellisuudet voivat heikentää yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muita osa-alueita. Vaikka valvontaympäristö ei suoraan ehkäise tai ei havaitse ja korjaa virheellisyyksiä, se voi vaikuttaa muiden sisäisen valvonnan järjestelmään sisältyvien kontrollien tehokkuuteen. Valvontaympäristö koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää ja sen tärkeyttä yhteisössä.

Koska valvontaympäristö on yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kannalta perustavanlaatuinen, siinä mahdollisesti esiintyvillä puutteellisuuksilla voisi olla laajalle ulottuvia vaikutuksia tilinpäätöksen laatimiseen. Siksi tilintarkastajan käsitys ja arviointi valvontaympäristöstä vaikuttavat hänen tekemänsä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen tilinpäätöstasolla, ja ne voivat myös vaikuttaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen kannanottotasolla samoin kuin tilintarkastajan toimenpiteisiin arvioituihin riskeihin vastaamiseksi.

Jotkin tai kaikki valvontaympäristön osa-alueet eivät ehkä ole sovellettavissa yksinkertaiseen yhteisöön tai ne voivat olla vähemmän formaaleja. Yksinkertaisessa yhteisössä ei esimerkiksi ehkä ole kirjallista menettelytapaohjeistusta, vaan sen sijaan se on ehkä luonut rehellisyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä painottavaa kulttuuria suullisen kommunikaation ja johdon esimerkin avulla.

Joitakin yhteisöjä voi dominoida yksittäinen henkilö, joka voi käyttää paljon harkintavaltaa. Kyseisen henkilön toiminnalla ja asenteilla voi olla laajalle ulottuva vaikutus yhteisön kulttuuriin, jolla puolestaan voi olla laajalle ulottuva vaikutus valvontaympäristöön. Yhden henkilön ylivalta yksinkertaisen yhteisön johtamisessa ei yleensä sinänsä tarkoita, että johto ei kykenisi osoittamaan ja viestimään asianmukaista asennetta sisäistä valvontaa ja taloudellisen raportoinnin prosessia kohtaan. Joissakin yhteisöissä voidaan muutoin puutteellisia kontrolleja korvata vaatimalla hyväksymiset johdolta ja näin alentaa työntekijän väärinkäytöksen riskiä. Yhden henkilön ylivalta johtamisessa saattaa kuitenkin olla mahdollinen puutteellisuus valvonnassa, koska johdon on mahdollista sivuuttaa kontrolleja.

Käsityksen muodostaminen yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessista

6.3.8. Merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta tilintarkastajan on muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessista, mukaan lukien seuraavat seikat:

- (a) kirjanpitoaineisto ja muu aineisto, joka tukee tilinpäätökseen sisältyviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja;
- (b) se, kuinka liiketapahtumat saatetaan alkuun ja miten niitä koskeva informaatio kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, siirretään pääkirjaan ja raportoidaan tilinpäätöksessä;
- (c) se, kuinka muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskeva informaatio tunnistetaan, käsitellään ja esitetään tilinpäätöksessä; ja
- (d) edellä mainittujen kohtien (a)–(c) kannalta relevantit yhteisön resurssit, mukaan lukien IT-ympäristö.

Seikkoihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessista merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, kuuluu se, miten:

- liiketapahtumiin, muihin tapahtumiin ja olosuhteisiin liittyvää tietoa tai informaatiota käsitellään;
- kyseisen tiedon tai informaation eheys säilytetään; ja
- informaatioprosesseja, henkilöstöä ja muita resursseja käytetään.

Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen eri tavoilla, joihin voi kuulua:

- tiedusteluja, jotka osoitetaan relevanteille henkilöille ja koskevat liiketapahtumien alkuun saattamisessa, kirjaamisessa, käsittelyssä ja raportoisessa käytettäviä menettelytapoja tai yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessia;
- yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu toimintaperiaatteita tai prosesseja koskeviin käsikirjoihin tai muuhun dokumentaatioon, joka koskee yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessia;
- havainnointia, joka kohdistuu siihen, kuinka yhteisön henkilöstö toteuttaa toimintaperiaatteita tai menettelytapoja; tai
- liiketapahtumien valitsemista ja jäljittämistä tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan prosessin läpi (ts. läpikulku).

Yksinkertaisissa yhteisöissä, joissa johto osallistuu toimintaan suoraan, ei ehkä tarvita laajoja kuvauksia laskentamenettelyistä, pitkälle kehittyntä kirjanpitoaineistoa tai kirjallisia toimintaperiaatteita.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

Tilintarkastaja voi käyttää myös automatisoituja työkaluja ja menetelmiä saadakseen suoran pääsyn tai digitaalisen lataamisoikeuden yhteisön tietojärjestelmän tietokantoihin, joissa säilytetään liiketapahtumista muodostuvaa kirjanpitoaineistoa. Käyttämällä tämän informaation käsittelyyn automatisoituja työkaluja ja menetelmiä tilintarkastaja voi saada vahvistuksen muodostamalleen

käsitykselle siitä, kuinka liiketapahtumat kulkevat tietojärjestelmän läpi, jäljittämällä tiettyyn liiketapahtumaan tai liiketapahtumien perusjoukkoon liittyviä pääkirjanpitoventejä tai muita digitaalisia tapahtumia alkaen siitä, kun tapahtumat saavat alkunsa kirjanpitoaineistossa, siihen saakka, että ne kirjataan pääkirjaan. Kokonaisten tai suurten liiketapahtumajoukkojen analysoinnin seurauksena voidaan myös tunnistaa poikkeamia tavanomaisesta tai odotetusta käsittelytavasta, mikä voi johtaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen.

- 6.3.9. Merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka johto:
- (a) tunnistaa ja valitsee relevantit menetelmät, oletukset ja tiedon, jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja kuinka se soveltaa niitä, mukaan lukien merkittävien oletusten tunnistaminen;
 - (b) ymmärtää arviointiepävarmuuden asteen ja vastaa tällaiseen epävarmuuteen, mukaan lukien tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen; ja
 - (c) käy läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumaa (tai toteumia) ja toimii tämän läpikäynnin tulosten suhteen.
- 6.3.10. Tilintarkastajan on arvioitava, tukeeko yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessi, sisältäen kirjanpidolliset arviot, asianmukaisella tavalla yhteisön tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista

- 6.3.11. Jos yhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja ja kyseiset palvelut ovat relevantteja yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessin kannalta, tilintarkastajan kappaleen 6.3.8. mukaisesti muodostamaan käsitykseen on sisällyttävä:
- (a) palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonne sekä näiden palvelujen merkittävyys yhteisölle, mukaan lukien niiden vaikutus käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään;
 - (b) palveluorganisaation käsittelemien liiketapahtumien tai sen vaikutuksen kohteena olevien tilien tai taloudellisen raportoinnin prosessien luonne ja olennaisuus;
 - (c) palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välisen vuorovaikutuksen määrä; ja
 - (d) palveluorganisaation hoitamia toimintoja koskevat relevantit sopimusehdot.

Tilintarkastajan muodostaman käsityksen on oltava riittävä siten, että tilintarkastaja saa asianmukaisen perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle.

Yksinkertaiset yhteisöt saattavat usein käyttää ulkoisia kirjanpito palveluja, jotka vaihtelevat tiettyjen liiketapahtumien (esimerkiksi palkkojen ja palkkoihin perustuvien verojen tilitysten) käsittelystä ja kirjanpitoaineiston ylläpidosta niiden tilinpäätöksen laatimiseen. Tällaisen palveluorganisaation käyttäminen tilinpäätöksen laatimiseen ei vapauta yksinkertaisen yhteisön johtoa ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimiä näiden velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.

Palveluorganisaation palvelut ovat relevantteja yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessin kannalta silloin, kun nämä palvelut ja niitä koskevat kontrollit ovat osa kappaleessa 6.3.8. kuvattua prosessia tai vaikuttavat siihen.

Tilintarkastajan muodostama käsitys auttaa tilintarkastajaa saamaan tietoa palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävyydestä ja niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään, mitkä vaikuttavat sen työn luonteeseen ja laajuuteen, jota tilintarkastaja kohdistaa palveluorganisaation tuottamiin palveluihin. Palveluorganisaation kontrollien merkittävyys yhteisön kontrollien kannalta riippuu siitä, kuinka paljon palveluorganisaation ja yhteisön toimintojen välillä on vuorovaikutusta. Palveluorganisaatio voi esimerkiksi käsitellä liiketapahtumat ja hoitaa niitä koskevan kirjanpidon, mutta yhteisön on silti hyväksyttävä liiketapahtumat; vaihtoehtoisesti yhteisö voi luottaa tällaisiin palveluorganisaation järjestämiin kontrolleihin.

Palveluorganisaatio on voinut antaa palveluorganisaation tilintarkastajan tehtäväksi palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaavan ja niiden rakenteesta kertovan raportin (1-tyyppin raportti) tai palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaavan ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertovan raportin (2-tyyppin raportti) antamisen. Tilintarkastaja voi saada tällaisista

raporteista informaatiota muodostaessaan käsitystä käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä. Tätä standardia ei ole kuitenkaan suunniteltu koskemaan sitä, että tilintarkastaja käyttää tällaisia raportteja tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenteesta, käyttöönotosta tai toiminnan tehokkuudesta, eikä tähän standardiin näin ollen sisälly tätä koskevia vaatimuksia.

Käsityksen muodostaminen yhteisön kontrollitoiminnoista

6.3.12. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys yhteisön kontrollitoiminnoista tunnistamalla kontrolleja, jotka vastaavat olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla, seuraavasti. Kunkin kohdan (a)–(e) mukaisesti tunnistetun kontrollin osalta tilintarkastajan on suoritettava tiedustelujen lisäksi toimenpiteitä arvioidakseen, onko kontrollin rakenne tehokas ja onko kontrolli otettu käyttöön:

- (a) kontrollit, jotka vastaavat merkittäviksi riskeiksi määritettyihin riskeihin;
- (b) kontrollit, jotka kohdistuvat pääkirjanpitovienteihin, mukaan lukien kertaluonteisten, epätavallisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät pääkirjanpitoviennit;
- (c) mahdolliset kontrollit, joiden toiminnan tehokkuuden tilintarkastaja suunnittelee testaavansa määrittäessään aineistotarkastuksen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta – mukaan lukien sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
- (d) mahdolliset kontrollit, jotka liittyvät lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutettaviin merkittäviin liiketoimiin ja järjestelyihin ja tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomiin merkittäviin liiketoimiin ja järjestelyihin.
- (e) mahdolliset käyttäjäyhteisössä olevat kohdassa (a)–(d) mainitut kontrollit, jotka liittyvät palveluorganisaation tuottamiin palveluihin, mukaan lukien kontrollit, joita sovelletaan palveluorganisaation käsittelemiin liiketapahtumiin.

Vaadittavaan tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen yhteisön kontrollitoiminnoista kuuluu yksittäisten kontrollien tunnistaminen asianmukaisella tavalla yhteisön olosuhteet huomioon ottaen ja kyseisten kontrollien rakenteen arvioiminen ja sen selvittäminen, onko kyseiset kontrollit otettu käyttöön. Kontrollien rakenteen ja käyttöönoton arvioimiseen kuuluu sen arvioiminen, onko kontrolli suunniteltu vastaamaan tehokkaasti olennaisen virheellisuuden riskiin kannanottotasolla tai suunniteltu tehokkaasti tukemaan muiden kontrollien toimintaa, ja sen selvittäminen, onko kontrolli otettu käyttöön.

Tämä auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen johdon lähestymistavasta tiettyihin riskeihin vastaamisessa ja näin ollen antaa perustan näihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, vaikka tilintarkastaja ei suunnittelisi testaavansa tunnistettujen kontrollien toiminnan tehokkuutta.

Pääkirjanpitoviennit

Pääkirjanpitovientejä koskevia kontrolleja odotetaan tunnistettavan kaikissa tilintarkastuksissa, koska tapa, jolla yhteisö tuo liiketapahtumien käsittelystä syntyvää informaatiota pääkirjaan, sisältää yleensä pääkirjanpitovientien – joko vakiotyyppisten tai muiden kuin vakiotyyppisten taikka automatisoitujen tai manuaalisten – käyttöä. Se, missä määrin tunnistetaan muita kontrolleja, voi vaihdella sen mukaan, millainen yhteisö on luonteeltaan ja mikä on tilintarkastajan suunniteltu lähestymistapa tilintarkastustoimenpiteiden suhteen. Esimerkiksi yhteisön tietojärjestelmä ei välttämättä ole monimutkainen eikä tilintarkastaja ehkä aio testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Lisäksi tilintarkastaja ei ehkä ole tunnistanut mitään merkittäviä riskejä tai muita olennaisen virheellisuuden riskejä, joiden osalta hänen olisi tarpeellista arvioida kontrollien rakennetta ja todeta, että ne on otettu käyttöön. Tällaisessa tilintarkastuksessa tilintarkastaja saattaa todeta, ettei ole muita tunnistettuja kontrolleja kuin yhteisön pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit.

Lähipiiri

Kontrollit eivät yksinkertaisissa yhteisöissä todennäköisesti ole kovin formaaleja, eikä tällaisissa yhteisöissä ehkä ole dokumentoituja prosesseja lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien käsittelyä varten. Omistajajohtaja voi pienentää joitakin lähipiiriliiketoimista aiheutuvia riskejä, tai mahdollisesti kasvattaa näitä riskejä, osallistumalla aktiivisesti kaikkiin liiketoimiin liittyviin keskeisiin näkökohtiin. Kun kyseessä ovat tällaiset yhteisöt, tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen lähipiirisuhteista ja -liiketoimista

sekä mahdollisista niitä koskevista kontrolleista johdolle osoitettavilla tiedusteluilla yhdistettyinä muihin toimenpiteisiin, kuten johdon valvonta- ja läpikäyntitoimintojen havainnointiin ja käytettävissä olevan relevantin dokumentaation yksityiskohtaiseen tarkastukseen.

6.3.13. Kappaleen 6.3.12. mukaisesti tunnistettujen kontrollien osalta tilintarkastajan on:

- (a) tunnistettava IT-sovellukset ja muut IT-ympäristöön liittyvät seikat, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, ja se, mitä kyseiset niihin liittyvät riskit ovat;
- (b) tunnistettava kyseisiin tunnistettuihin riskeihin vastaavat yhteisön yleiset IT-kontrollit; ja
- (c) suorittamalla tiedustelujen lisäksi toimenpiteitä arvioitava, onko tunnistetut yleiset IT-kontrollit suunniteltu tehokkaasti ja otettu käyttöön.

Tilintarkastajan yhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessista muodostama käsitys (joka voidaan muodostaa suorittamalla läpikulkutoimenpiteitä) sisältää liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta relevantin IT-ympäristön. Tämä johtuu siitä, että IT-sovellusten käyttö tai muut seikat IT-ympäristössä saattavat aiheuttaa IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä (ts. informaation käsittelyä koskevien kontrollien alttiut rakenteen tai toiminnan tehottomuudelle taikka informaation eheyttä koskevat riskit).

Tilintarkastajan IT-prosesseista muodostaman käsityksen laajuus, mukaan lukien se, missä määrin yhteisöllä on käytössään yleisiä IT-kontrolleja, vaihtelee yhteisön ja sen IT-ympäristön luonteen ja olosuhteiden mukaan sekä tilintarkastajan tunnistamien kontrollien luonteeseen ja laajuuteen perustuen. Myös niiden IT-sovellusten lukumäärä, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, vaihtelee näihin tekijöihin perustuen. Yleiset IT-kontrollit tukevat IT-ympäristön jatkuvaa asianmukaista toimintaa, mukaan lukien informaation käsittelyä koskevien kontrollien jatkuva tehokas toiminta ja informaation eheys.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä esiintyvät puutteellisuudet

6.3.14. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä tunnistettu yksi tai useampia puutteellisuuksia, ja jos näin on, muodostavatko ne yksin tai yhdessä merkittäviä puutteellisuuksia.

Muodostaessaan käsitystä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä tilintarkastaja voi todeta, että tietyt yhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat eivät ole asianmukaisia yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Tällainen toteamus voi olla viite, joka auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan sisäisen valvonnan puutteellisuuksia. Jos tilintarkastaja on tunnistanut yhden tai useamman puutteellisuuden, hän voi harkita kyseisten puutteellisuuksien vaikutusta olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun.

Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, muodostaako puutteellisuus sisäisen valvonnan merkittävän puutteellisuuden.

6.4. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskejä niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiseksi, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä evidenssi mahdollistaa sen, että tilintarkastaja antaa lausunnon tilinpäätöksestä hyväksyttävän alhaisella tilintarkastusriskin tasolla.

6.4.1. Tilintarkastajan on tunnistettava ja arvioitava väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit:

- (a) tilinpäätöstasolla. Näin tehdessään tilintarkastajan on määritettävä, onko niillä vaikutusta riskeihin kannanottotasolla, ja arvioitava sen laajalle ulottuvan vaikutuksen luonne ja laajuus, joka tunnistetuilla riskeillä on tilinpäätökseen; ja
- (b) kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta. Näin tehdessään tilintarkastajan on:
 - (i) määritettävä relevantit kannanotot ja niihin liittyvät merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot; ja

- (ii) arvioitava kannanottotasolla tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriski arvioimalla virheellisuuden todennäköisyys ja suuruus.

Tilinpäätöstason riskit

Olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöstasolla tarkoittavat riskejä, jotka liittyvät laaja-alaisesti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useampaan kannanottoon. Tämän luonteiset riskit eivät välttämättä liity tiettyihin kannanottoihin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon tasolla (esim. riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja).

Kannanottotason riskit

Tilintarkastaja käyttää kannanottoja olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistessaan ja arvioidessaan ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisuudet. Liitteessä 5 esitetään kannanottoja, joita tilintarkastaja voi käyttää ottaessaan huomioon erityyppisiä virheellisyyksiä kannanottotasolla.

Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on relevantti, kun siihen liittyy tunnistettu olennaisen virheellisuuden riski. Se, onko kannanotto relevantti, määritetään ennen mahdollisten siihen liittyvien kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski), ja määrittäminen perustuu tilintarkastajan harkintaan virheellisyyksistä, joiden osalta sekä niiden toteutuminen (ts. todennäköisyys) että niiden toteutuessa niiden olennaisuus (ts. suuruus) on kohtuullisen mahdollista. Merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat niitä, joita koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto. Relevanttien kannanottojen ja merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen määrittäminen muodostaa perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle.

Ominaisriskin arvioiminen

Tiettyyn olennaisen virheellisuuden riskiin kannanottotasolla liittyvä arvioitu ominaisriski kuvastaa harkintaan perustuvaa ratkaisua riskin sijainnista ominaisriskiasteikolla vaihteluvälillä alemmasta ylempään.

Ominaisriskiä arvioidessaan tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa määrittäessään virheellisuuden todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyyttä ominaisriskiasteikolla. Harkintaan perustuva ratkaisu siitä, mihin vaihteluvälin kohtaan ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan, voi vaihdella yhteisön luonteeseen, koon tai olosuhteiden perusteella, ja siinä otetaan huomioon virheellisuuden arvioitu todennäköisyys ja suuruus.

Arvioidessaan virheellisuuden todennäköisyyttä tilintarkastaja arvioi virheellisuuden toteutumisen mahdollisuutta. Arvioidessaan virheellisuuden suuruutta tilintarkastaja arvioi mahdolliseen virheellisyyteen liittyviä laadullisia ja määrällisiä näkökohtia (ts. liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevissa kannanotoissa olevien virheellisyyksien saatetaan todeta olevan olennaisia luonteensa, kokonsa tai olosuhteiden ansiosta).

Ominaisriskiä arvioitaessa tekijöitä, jotka liittyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavan informaation tuottamiseen ja vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, voivat olla:

- *monimutkaisuus;*
- *subjektiivisuus;*
- *muutokset;*
- *epävarmuus (arviointiepävarmuus, kun on kyse kirjanpidollisista arvioista); tai*
- *alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin niillä on vaikutusta ominaisriskiin.*

Näiden tekijöiden esiintymisestä voi aiheutua suurempi ominaisriski ja näiden tekijöiden esiintyminen saattaa antaa viitteitä siitä, että LCE-ISA-standardin soveltaminen ei ole kyseisessä tilintarkastuksessa asianmukaista.

Kun olennaisen virheellisuuden riskit liittyvät laaja-alaisemmin tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useaan kannanottoon, olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidaan tilinpäätöstasolla. Arvioidessaan riskiä kannanottotasolla tilintar-

kastaja harkitsee sitä, missä määrin olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätösten tasolla vaikuttavat ominaisriskien arvioimiseen, kun kyse on olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla.

Toimeksiantotiimin keskustelun tulokset ja mahdolliset väärinkäytöksiin ja toiminnan jatkuvuuteen liittyvät tiedustelut ovat relevantteja olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Käyttäessään ammatillista harkintaa olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidessaan julkisen sektorin tilintarkastajat voivat ottaa huomioon määräysten ja ohjeiden monimutkaisuuden sekä riskit viranomaisohjeiden noudattamatta jättämisestä.

- 6.4.2. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on – perustuen olettamukseen, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskkejä – arvioitava, minkä tyyppiset tuotot, tuottoja koskevat liiketapahtumat tai kannanotot aiheuttavat tällaisia riskejä.

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessaan ja arvioidessaan tilintarkastaja voi harkita, onko epätavallisia tai odottamattomia yhteyksiä, esimerkiksi tulotileihin liittyviä yhteyksiä, tunnistettu suoritettaessa analyttisiä toimenpiteitä.

Olettamus, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskkejä, voidaan kumota. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ettei tulouttamiseen liity väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä, kun tuottoja koskevia liiketapahtumia on vain yhden tyyppisiä ja ne ovat yksinkertaisia, esimerkiksi vuokratuottoja yhdestä vuokralle annetusta kiinteistöstä.

- 6.4.3. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla tilintarkastajan on otettava huomioon se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, ja se, missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus, muutokset tai johdon tarkoitushakuisuus vaikuttavat seuraaviin seikkoihin:

- (a) käytettyjen menetelmän, oletusten ja tiedon valinta ja soveltaminen; ja
- (b) johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen.

Merkittävät riskit

- 6.4.4. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko mikään arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan merkittävä riski.

Sen määrittäminen, mitkä arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä ovat lähellä ominaisriskiasteikon yläpäättä ja ovat sen vuoksi merkittäviä riskejä, perustuu ammatilliseen harkintaan, paitsi jos riski on sen tyyppinen, että sitä on käsiteltävä merkittävänä riskinä kappaleessa 6.4.6. tarkoitetulla tavalla. Se, miten riski sijoittuu lähelle ominaisriskiasteikon yläpäättä, vaihtelee yhteisöjen välillä eikä välttämättä ole yhteisön osalta sama eri tilikausilla. Se voi riippua yhteisön, jonka riskiä ollaan arvioimassa, luonteesta ja olosuhteista.

- 6.4.5. Tilintarkastajan on ratkaistava, ovatko arvioidut lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvät riskit ja arvioidut kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit merkittäviä riskejä.

- 6.4.6. Tilintarkastajan on käsiteltävä seuraavia riskejä merkittävänä riskeinä:

- (a) siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, johtuvan olennaisen virheellisuuden riski;
- (b) mahdolliset muut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit, mukaan lukien riskit, jotka tilintarkastaja on tunnistanut kappaleen 6.4.2. mukaisesti; tai
- (c) tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet.

Vaikka riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, vaihtelee yhteisöittäin, kyseinen riski esiintyy kuitenkin kaikissa yhteisöissä.

Koska tällainen sivuuttaminen voi tapahtua ennalta arvaamattomalla tavalla, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski ja täten merkittävä riski.

Kontrolliriskin arvioiminen

6.4.7. Tilintarkastajan on arvioitava kontrolliriski, jos:

- (a) tilintarkastaja on todennut, etteivät aineistotarkastustoimenpiteet pysty yksin tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jonkin olennaisen virheellisuuden riskin osalta kannanottotasolla; tai
- (b) tilintarkastaja muutoin suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta.

Muissa tapauksissa arvioitu olennaisen virheellisuuden riski on sama kuin arvioitu ominaisriski.

Tilintarkastajan suunnitelmat testata kontrollien toiminnan tehokkuutta perustuvat siihen, että kontrollien odotetaan toimivan tehokkaasti, ja tämä antaa perustan tilintarkastajan arviolle kontrolliriskistä.

Alkuperäinen odotus kontrollien toiminnan tehokkuudesta perustuu tilintarkastajan tekemään arviointiin kappaleiden 6.3.12. ja 6.3.13.(b) mukaisesti tunnistettujen kontrollien rakenteesta ja siihen, että hän toteaa, että ne on otettu käyttöön. Kun tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuuden osan 7 mukaisesti, hän pystyy vahvistamaan alkuperäisen odotuksensa kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Jos kontrollit eivät toimi tehokkaasti niin kuin on odotettu, tilintarkastajan pitää tarkistaa kontrolliriskiä koskeva arvionsa.

Tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin eri tavoilla riippuen siitä, mitä tilintarkastusmenetelmiä tai -metodologioita hän pitää parhaina, ja arvio voidaan ilmaista eri tavoin. Kontrolliriskiä koskeva arvio voidaan ilmaista käyttämällä laadullisia ryhmiä (esim. korkeimmalle tasolle, kohtalaiseksi tai alimmalle tasolle arvioitu kontrolliriski) tai perustuen siihen, miten tehokkaasti tilintarkastaja odottaa kontrollin (tai kontrollien) vastaavan tunnistettuihin riskeihin, ts. siihen, miten tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Esimerkiksi jos kontrolliriski arvioidaan korkeimmalle tasolle, tilintarkastaja ei suunnittele luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Jos kontrolliriski arvioidaan korkeinta tasoa alemmaksi, tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen.

Silloin kun rutiininomaisten liiketapahtumien käsittely on pitkälti automatisoitu eikä siihen liity juurikaan tai lainkaan manuaalista väliintuloa, ei kyseiseen riskiin liittyen ehkä ole mahdollista suorittaa pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä. Näin voi olla olosuhteissa, joissa merkittävä määrä yhteisön informaatiosta saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan vain sähköisessä muodossa. Tällaisissa tapauksissa:

- *tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus riippuvat yleensä sen oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevien kontrollien tehokkuudesta.*
- *mahdollisuus siihen, että informaatiota saatetaan alkuun tai muutetaan epäasianmukaisesti ja ettei tätä havaita, on suu-rempi, jos asianmukaiset kontrollit eivät toimi tehokkaasti.*

Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden arvioiminen ja riskienarvioinnin tarkistaminen

6.4.8. Tilintarkastajan on arvioitava, antaako olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritetuilla toimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi asianmukaisen perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Jos ei anna, tilintarkastajan on suoritettava lisää toimenpiteitä, kunnes tällaisen perustan antava tilintarkastusevidenssi on saatu. Olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritetuilla toimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, vahvistaako se johdon kannanottoja vai onko se ristiriidassa niiden kanssa.

6.4.9. Tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla saattaa muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa. Olosuhteissa, joissa tilintarkastaja hankkii suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla sellaista tilintarkastusevidenssiä tai joissa saadaan sellaista uutta informaatiota, joka on ristiriidassa sen tilintarkastusevidenssin

kanssa, johon tilintarkastaja on alun perin perustanut arvionsa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti.

- 6.4.10. Tilintarkastajan on pysyttävä koko tilintarkastuksen ajan tarkkaavaisena sellaisia tapahtumia tai olosuhteita koskevan tilintarkastusevidenssin varalta, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

Jos tilintarkastajan tekemän riskien arvioinnin jälkeen tunnistetaan tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa arvionsa olennaisen virheellisyysriskien riskeistä.

6.5. Sen arvioiminen, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa

- 6.5.1. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava olennaisen virheellisyysriskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden perusteella, onko LCE-ISA-standardia edelleen asianmukaista soveltaa tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Tilintarkastajan alun perin tekemä ratkaisu LCE-ISA-standardin soveltamisesta saattaa muuttua, kun olennaisen virheellisyysriskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavista toimenpiteistä saadaan uutta informaatiota tai lisää tilintarkastusevidenssiä. Olosuhteissa, joissa saadaan sellaista tilintarkastusevidenssiä tai uutta informaatiota, joka on ristiriidassa tilintarkastajan alun perin tekemän LCE-ISA-standardin soveltamista koskevan ratkaisun kanssa, tilintarkastajan pitää mahdollisesti muuttaa alun perin tehtyä ratkaisua LCE-ISA-standardin soveltamisesta ja siirtyä soveltamaan ISA-standardeja tai muita sovellettavia standardeja, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista.

6.6. Erityiset kommunikointivaatimukset

- 6.6.1. Tilintarkastajan on kommunikoitava tunnistamistaan merkittävistä riskeistä johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.

6.7. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 6 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

Olennaisen virheellisyysriskien tunnistamista ja arvioimista koskeva dokumentaatio voi olla muodoltaan ja laajuudeltaan yksinkertaista ja suhteellisen suppeaa, ja sen muotoon ja laajuuteen vaikuttavat:

- yhteisön ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän luonne, koko ja monimutkaisuus.
- informaation saatavuus yhteisöltä.
- tilintarkastusta suoritettaessa käytetty tilintarkastusmetodologia ja -menetelmät.

Tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja siihen liittyviä seikkoja ei ole tarpeellista dokumentoida kokonaisuudessaan, vaan pikemminkin on tarpeellista soveltaa osaan 2.4. sisältyviä periaatteita ja ottaa huomioon jäljempänä mainittuja seikkoja.

- 6.7.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon:

- (a) keskeiset osat käsityksestä, joka on muodostettu kustakin yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvästä näkökohdasta, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, ja olennaisen virheellisyysriskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavat toimenpiteet;
- (b) tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimet (mukaan lukien muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna) ja tiedot lähipiirisuhteiden luonteesta;
- (c) tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisyysriskit – väärinkäytöksestä johtuvat riskit mukaan luettuina – tilinpäätösten tasolla ja kannanottotasolla, mukaan lukien merkittävät riskit ja sellaiset riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet

eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, sekä merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelut;

- (d) soveltuvissa tapauksissa syyt siihen johtopäätökseen, että tulouttamiseen ei liity väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä;
 - (e) kappaleissa 6.3.12. ja 6.3.13. tarkoitettut kontrollit ja arviointi siitä, onko kontrolli suunniteltu tehokkaasti, ja sen toteaminen, onko kontrolli otettu käyttöön; ja
 - (f) kirjanpidollisten arvioiden osalta keskeiset osat käsityksestä, jonka tilintarkastaja on muodostanut kirjanpidollisista arvioista, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa kontrollit, arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien yhteys tilintarkastajan toimenpiteisiin sekä mahdolliset viitteet johdon tarkoitushakuisuudesta ja se, miten niihin on vastattu.
- 6.7.2. Tilintarkastajan on dokumentoitava sen arvion perusteet, onko LCE-ISA-standardia edelleen asianmukaista soveltaa tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

7. Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin

Tämän osan sisältö

Osan 7 sisältö liittyy:

- arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi tilinpäätösten tasolla suoritettavien kokonaisnäkömykseen perustuvien toimenpiteiden suunnitteluun ja toteuttamiseen;
- arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi kannanottotasolla suoritettavien toimenpiteiden suunnitteluun ja toteuttamiseen (ts. tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen). Tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluvat aineistotarkastustoimenpiteet (yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet) sekä kontrollien testaaminen (soveltuissa tapauksissa), ja niitä käsitellään laajemmin tässä osassa; ja
- tiettyjä aihealueita koskeviin toimenpiteisiin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastattaessa.

Tämän osan soveltamisala

Tässä osassa esitetään erityiset vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusevidenssin hankkimista vastaamalla arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin. Lisäksi osassa 2 esitetään tilintarkastusevidenssiä koskevia yleisiä vaatimuksia. Tähän osaan sisältyviä vaatimuksia noudattaessaan tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi tarkastella seuraavia osia, joissa käsitellään relevantteja seikkoja:

- väärinkäytökset – ks. osa 1.5.
- säädökset ja määräykset – ks. osa 1.6.
- lähipiiri – ks. osa 1.7.
- tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio – ks. osa 2.3.

7.1. Tavoitteet

7.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on:

- (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä suunnittelemaan ja toteuttamalla toimenpiteet kyseisiin riskeihin vastaamiseksi;
- (b) vastata väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin asianmukaisella tavalla;
- (c) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon käyttämästä toiminnan jatkuvuutta koskevasta oletuksesta ja siitä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista; ja
- (d) toimia asianmukaisella tavalla säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, kun tällainen on tunnistettu tilintarkastuksen aikana.

7.2. Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösten tasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

7.2.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkömykseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen arvioituihin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösten tasolla.

Tilintarkastajan kokonaisnäkömykseen perustuvat toimenpiteet tilinpäätösten tasolla, esimerkiksi yleisten muutosten tekeminen tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen tai muutosten tekeminen käyttöön annettuihin resursseihin taikka erityisasiantuntijoiden käyttäminen, perustuvat niihin riskeihin, jotka liittyvät laaja-alaisesti tilinpäätöksen kokonaisuutena. Näihin voi kuulua esimerkiksi toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä aiheutuvia riskejä tai riskejä, jotka aiheutuvat yhteisön laskentaperusteeseen tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin laajasti liittyvistä seikoista.

Tilintarkastajan kokonaisnäkemys perustuu toimenpiteisiin vaikuttaa erityisesti myös tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä. Valvontaympäristö antaa yleisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden osa-alueiden toiminnalle. Vaikka valvontaympäristö ei suoraan ehkäise tai ei havaitse ja korjaa virheellisyyksiä, se voi vaikuttaa muiden sisäisen valvonnan järjestelmään sisältyvien kontrollien tehokkuuteen. Näin ollen tehokkaan valvontaympäristön ansiosta tilintarkastaja voi pystyä paremmin luottamaan sisäiseen valvontaan ja yhteisössä sisäisesti syntyneen tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen.

Puutteellisuuksilla, jotka valvontaympäristössä on tunnistettu muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, on kuitenkin päinvastainen vaikutus, ja niistä saattaa seurata tarve hankkia enemmän tilintarkastusevidenssiä aineistotarkastustoimenpiteiden avulla. Heikko valvontaympäristö vaikuttaa myös siihen, mitä työtä voidaan tehdä tilikauden aikana.

7.2.2. Päättyessään kokonaisnäkemys perustuvista toimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätösten tasolla, tilintarkastajan on:

- (a) arvioitava, voivatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä – erityisesti kun kyseessä ovat subjektiivisiin arvostuksiin liittyvät laatimisperiaatteet – viitata vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, joka johtuu johdon pyrkimyksestä manipuloida tulosta; ja
- (b) sisällytettävä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaan ennalta-arvaamattomuutta.

Ennalta-arvaamattomuuden sisällyttäminen voidaan toteuttaa esimerkiksi:

- *kohdistamalla aineistotarkastustoimenpiteitä valittuihin tilien saldoihiin ja kannanottoihin, joita ei muutoin tarkasteta olennaisuutensa tai riskinsä perusteella.*
- *muuttamalla tilintarkastustoimenpiteiden ajoitusta ennalta odotetusta.*
- *käyttämällä erilaisia otantamenetelmiä.*
- *suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä eri toimipaikoissa tai toimipaikoissa ennalta ilmoittamatta.*

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

7.2.3. Päättyessään kokonaisnäkemys perustuvista toimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätösten tasolla, tilintarkastajan on osoitettava henkilöstöä eri tehtäviin ja valvottava sitä ottamalla huomioon toimeksiannossa merkittäviä tehtäviä saavien henkilöiden tietämys, taidot ja kyvyt sekä tilintarkastajan arvio väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeistä toimeksiannossa.

7.3. Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

7.3.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuviin arvioituihin riskeihin kannanottotasolla.

Tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluu kontrollien testaamista ja aineistotarkastustoimenpiteitä. Tilintarkastaja voi päättää suorittaa kontrollien testausta tai sitä voidaan vaatia tietyissä olosuhteissa (ks. kappale 7.3.2.(d)). Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

Tilintarkastustoimenpiteillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla, ja ne muodostavat selvän yhteyden tilintarkastajan suorittamien muiden toimenpiteiden ja riskienarvioinnin välille. Jos arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit johtuvat väärinkäytösriskeistä kannanottotasolla, tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta voi olla tarpeen muuttaa, jotta saataisiin relevantimpaa ja luotettavampaa tilintarkastusevidenssiä tai lisää vahvistavaa tietoa.

Tilintarkastajan ei tarvitse suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä silloin, kun olennaisen virheellisyyden riskiä koskeva arvio on hyväksyttävän alhaisen tason alapuolella. Kuten kappaleessa 7.3.14. vaaditaan, arvioidusta riskistä riippumatta tilin-

tarkastajan on kuitenkin suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.

7.3.2. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on:

- (a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisuuden riskistä kannanottotasolla kunkin merkittävän liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, mukaan lukien:
 - (i) merkittävän liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon ominaispiirteistä aiheutuvan virheellisuuden todennäköisyys ja suuruus (ts. ominaisriski); ja
 - (ii) se, onko riskienarvioinnissa otettu huomioon olennaisen virheellisuuden riskiin vastaavat kontrollit (ts. kontrolliriski), jolloin tilintarkastajalta edellytetään tilintarkastusevidenssin hankkimista sen toteamiseksi, toimivatko kyseiset kontrollit tehokkaasti (silloin kun tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään);
- (b) hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin;
- (c) kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä enemmän hän luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen; ja
- (d) jos tilintarkastaja aikoo testata kontrollien toiminnan tehokkuuden tai kun yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla, suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tällaisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Joissakin tilintarkastuksissa tilintarkastajan ei ehkä ole mahdollista tunnistaa montakaan kontrollia tai yhteisön laatima kontrollien olemassaoloa tai toimintaa koskeva dokumentaatio voi olla suppeaa. Tällöin tilintarkastajan voi olla tehokkaampaa suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti aineistotarkastustoimenpiteitä.

Hankkiessaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä suuremmaksi arvioidun riskin vuoksi tilintarkastaja voi lisätä evidenssin määrää taikka hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmannelta osapuolelta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla vahvistavaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksissa tilintarkastustehtävän sisältö ja muut mahdolliset tilintarkastusta koskevat erityisvaatimukset voivat vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan, joka koskee tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

7.3.3. Kontrollien testausta ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan on päätettävä tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tilintarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti.

Kappaleen 2.3.1. mukaisesti tilintarkastajan täytyy tarkastettavia yksiköjä valitessaan määrittää tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation relevanssi ja luotettavuus; toinen tehokkuuteen liittyvä näkökohta (tarpeellinen määrä) on tärkeä huomioon otettava seikka tarkastettavia yksiköjä valittaessa. Tilintarkastajan käytettävissä olevia keinoja tarkastettavien yksikköjen valinnassa ovat kaikkien erien valitseminen (100 %:n tutkiminen), tiettyjen yksikköjen valitseminen ja otanta.

Kontrollien testaus

7.3.4. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä yhdessä tiedustelujen kanssa hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, mukaan lukien se:

- (a) miten kontrolleja on sovellettu relevantteina ajankohtina tilikaudella;
- (b) miten johdonmukaisesti niitä on sovellettu; ja
- (c) kuka niitä on soveltanut tai miten niitä on sovellettu.

- 7.3.5. Tilintarkastajan on selvitettävä, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, harkittava, onko tarpeellista hankkia evidenssiä näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.
- 7.3.6. Tilintarkastajan on testattava kontrolleja siltä ajankohdalta tai koko siltä ajanjaksolta, jolta hän aikoo luottaa kyseisiin kontrolleihin, hankkiakseen luottamiselleen asianmukaisen perustan.
- 7.3.7. Jos tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta tilikauden aikana, tilintarkastajan on hankittava lisää tilintarkastusevidenssiä mahdollisista myöhemmistä merkittävistä muutoksista ja päätettävä, mitä muuta tilintarkastusevidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta.
- 7.3.8. Jos tilintarkastaja aikoo käyttää aiemmilla tilikausilla hankittua kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on:
- (a) otettava huomioon:
 - (i) sisäisen valvonnan järjestelmän tehokkuus;
 - (ii) riskit, jotka johtuvat kontrollin ominaispiirteistä (esim. manuaalinen vai automatisoitu);
 - (iii) yleisten IT-kontrollien tehokkuus;
 - (iv) kuinka tehokas kontrolli on ja miten tehokkaasti sitä sovelletaan yhteisössä;
 - (v) aiheutuuko yksittäisen kontrollin muuttumattomuudesta riskiä olosuhteiden muuttuessa; ja
 - (vi) olennaisen virheellisyyden riski ja se, miten laajasti kontrolliin suunnitellaan luotettavan; ja
 - (b) varmistettava, että tämä evidenssi on edelleen relevanttia, hankkimalla tilintarkastusevidenssiä siitä, onko kyseisissä kontrolleissa tapahtunut edellisen tilintarkastuksen jälkeen merkittäviä muutoksia. Jos on tapahtunut merkittäviä muutoksia, tilintarkastajan on testattava kyseinen kontrolli tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella, ja jollei ole, vähintään joka kolmannessa tilintarkastuksessa.
- 7.3.9. Jos tilintarkastaja aikoo luottaa merkittävää riskiä koskevaan kontrolliin, hänen on testattava kyseinen kontrolli tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.
- 7.3.10. Arvioidessaan niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, joihin hän aikoo luottaa, tilintarkastajan on arvioitava, antavatko aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa havaitut virheellisyydet viitteitä siitä, että kontrollit eivät toimi tehokkaasti. Se, ettei aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa ole havaittu virheellisyyksiä, ei kuitenkaan anna tilintarkastusevidenssiä siitä, että testattavaan kannanottoon liittyvät kontrollit olisivat tehokkaita.
- 7.3.11. Kun havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, tilintarkastajan on tehtävä tähän liittyviä tiedusteluja käsittääkseen nämä seikat ja niiden mahdolliset vaikutukset sekä hänen on selvitettävä:
- (a) antavatko kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontrolleihin luottamiselle;
 - (b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai
 - (c) onko olennaisen virheellisyyden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla aineistotarkastustoimenpiteitä.

Aineistotarkastustoimenpiteet

- 7.3.12. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä merkittäviin riskeihin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin on kuuluttava yksittäisten tapahtumien tarkastamista.
- 7.3.13. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä, mukaan lukien:

- (a) tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sekä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisältyvän informaation täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta; ja
- (b) tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tutkiminen.

7.3.14. Arvioiduista riskeistä riippumatta aineistotarkastustoimenpiteitä on suoritettava jokaisen olennaisen liiketapahtumien lajin, tilin saldon ja tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta.

Kappaleen 7.3.1. mukaan tilintarkastajan täytyy suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla. Tämän takia merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin on mahdollisesti jo kohdistettu aineistotarkastustoimenpiteitä.

Kaikkia olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon sisältyviä kannanottoja ei tarvitse testata. Ennemminkin suoritettavia aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa tilintarkastajan harkinta siitä, minkä kannanoton (tai kannanottojen) osalta on kohtuullisen mahdollista, että virheellisyys olisi toteutuessaan olennainen, voi auttaa suoritettavien toimenpiteiden asianmukaisen luonteen, ajoituksen ja laajuuden tunnistamisessa.

7.3.15. Jos tilintarkastaja on suorittanut aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana, tilintarkastajan on katettava tilikauden jäljellä oleva osa suorittamalla:

- (a) jäljellä olevalta ajanjaksolta aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaamiseen; tai
- (b) jos tilintarkastaja toteaa sen riittäväksi, pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka antavat kohtuullisen perustan tilintarkastuksessa tehtävien johtopäätösten ulottamiselle tilikauden kyseisen osan lopusta koko tilikauden loppuun.

Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet

7.3.16. Jos tilintarkastaja käyttää tilintarkastusevidenssin hankkimiseen analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä, hänen on:

- (a) määritettävä, soveltuvatko analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet tarkastuksen tarkoitukseen ja tiettyyn kannanottoon (tai tiettyihin kannanottoihin);
- (b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta tilintarkastaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan tiedon lähteen, vertailukelpoisuuden sekä luonteen ja relevanssin samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit;
- (c) muodostettava odotusarvo kirjatuihin määriin tai suhdeluvuihin ja arvioitava, onko odotusarvo riittävän tarkka olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi;
- (d) määritettävä kirjattujen ja odotettujen arvojen välisen eron määrä, joka on hyväksyttävissä ilman lisätutkintaa; ja
- (e) tutkittava vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista, tekemällä tiedusteluja johdolle ja hankkimalla sellaista tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia johdon antamien vastausten kannalta, sekä suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista.

Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet soveltuvat yleensä paremmin liiketapahtumiin, joita on lukumääräisesti paljon ja jotka käyttäytyvät ajan kuluessa ennustettavissa olevalla tavalla. Suunniteltujen analyttisten toimenpiteiden soveltaminen perustuu odotukseen siitä, että tietojen välillä on yhteyksiä ja nämä yhteydet säilyvät muuttumattomina, ellei ole tiedossa päinvastaiseen viittaavia olosuhteita. Tietyn analyttisen toimenpiteen soveltuvuus riippuu kuitenkin siitä, kuinka tehokas se tilintarkastajan arvion mukaan on sellaisen virheellisuuden havaitsemisessa, joka yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä saattaa johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

Tilintarkastajan päätökseen siitä, kuinka suuri ero odotusarvoon nähden voidaan hyväksyä ilman lisätutkintaa, vaikuttaa olennaisuus ottaen huomioon se mahdollisuus, että virheellisyys voi yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Arvioidun riskin kasvaessa ilman tutkimista hyväksyttävissä olevaksi katsottava ero pienenee, jotta saavutettaisiin vakuuttavan evidenssin tavoiteltu taso.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

Analyttisiä toimenpiteitä voidaan suorittaa käyttämällä useita eri työkaluja tai menetelmiä, jotka voivat olla myös automatisoituja. Teknologian kehitys yhdessä tietolähteiden määrän ja monipuolisuuden kasvun kanssa voi luoda tilintarkastajalle lisää mahdollisuuksia käyttää automatisoituja työkaluja ja menetelmiä analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suorittamiseen.

Tilintarkastajan käytettävissä on lukuisia informaatiolähteitä (esim. sosiaalinen media ja vapaasti käytettävissä olevat informaatiolähteet), ja jotkin niistä ovat luotettavampia kuin toiset. Automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käyttäminen analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä suorittaessa mahdollistaa tilintarkastajalle useammasta sekä yhteisön sisäisestä että ulkopuolisesta lähteestä saatavan informaation hyödyntämisen ja myös paljon suuremman tietomäärän käyttämisen analyysihin. Tästä huolimatta tilintarkastaja on edelleen velvollinen kiinnittämään huomiota analyttisissä aineistotarkastustoimenpiteissä käytetävän tiedon luotettavuuteen.

Otanta

7.3.17. Jos tilintarkastaja käyttää arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastatessaan otantaa tarkastettavien yksikköjen valitsemiskeinona, hänen on:

- otettava huomioon tilintarkastustoimenpiteiden tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan.
- määritettävä riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.
- valittava yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi.
- kohdistettava tarkoitukseen nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet jokaiseen valittuun yksikköön. Jos toimenpide ei ole sovellettavissa valittuun yksikköön, tilintarkastajan on kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön. Jos tilintarkastaja ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tai sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, hänen on käsiteltävä kyseistä yksikköä (kontrollien testauksessa) poikkeamana kontrollista, joka on määrätty suoritettavaksi, tai (yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa) virheellisyytenä.
- selvitettävä tunnistettujen poikkeamien tai virheellisyyksien luonne ja syyt sekä arvioitava niiden mahdollinen vaikutus tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen ja tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin.

Otoksen suunnittelu

Seikkoihin, joita tilintarkastaja ottaa huomioon otosta suunniteltaessa, voi kuulua:

- tarkastuksen päämäärä, se tilintarkastustoimenpiteiden yhdistelmä, jolla kyseinen päämäärä todennäköisesti parhaiten saavutetaan, se, mitä yksiköjä valitaan kyseisen päämäärän saavuttamiseksi, ja kannanotto, jota tarkastus koskee.*
- tavoiteltavan tilintarkastusevidenssin luonne ja kyseiseen tilintarkastusevidenssiin mahdollisesti liittyvät poikkeamat tai virheellisyydet tai muut ominaispiirteet auttavat tilintarkastajaa määrittämään, mikä muodostaa poikkeaman tai virheellisyyden ja mitä perusjoukkoa otannassa käytetään.*

Seikkoihin, joita tilintarkastaja ottaa huomioon perusjoukon ominaispiirteiden osalta, voi kuulua:

- se, onko tarkastettavien yksikköjen perusjoukko asianmukainen tarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Otannassa ei tunnisteta tai tarkasteta yksiköjä, jotka eivät jo kuulu perusjoukkoon. Esimerkiksi saamisten saldoista valittavaa otosta voidaan käyttää saamisten olemassaolon tarkastamiseen, mutta tällainen perusjoukko ei olisi asianmukainen saamisten täydellisuuden tarkastamiseen.*

- *perusjoukon suuruus. Joissakin tapauksissa ei voida tehdä tilastollista johtopäätöstä, jos tarkastettava perusjoukko on liian pieni otannan tekemiseksi.*

Otannassa voidaan käyttää joko ei-tilastollista tai tilastollista lähestymistapaa. Tilastollisia johtopäätöksiä voidaan tehdä tilastollisista otoksista. Ei-tilastollisia otoksia voidaan käyttää yhdessä sellaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden kanssa, jotka vastaavat samaan kannanottoon.

Otoskoko

Otantariskin taso, jonka tilintarkastaja on valmis hyväksymään, vaikuttaa tarvittavaan otoskokoon. Mitä pienemmän riskin tilintarkastaja on valmis hyväksymään, sitä suurempi otoskoko tarvitaan. Liitteeseen 6 sisältyy esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa ja yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa.

Tarkastettavien yksikköjen valinta

Tilastollisessa otannassa otokseen tulevat yksiköt valitaan siten, että jokaisella otantayksiköllä on tiedossa oleva todennäköisyys tulla valituksi. Ei-tilastollisessa otannassa otokseen tulevien yksikköjen valinnassa käytetään harkintaa. On tärkeää, että tilintarkastaja vinoutuman välttämiseksi valitsee edustavan otoksen poimimalla otokseen yksikköjä, joilla on perusjoukolle tyypillisiä ominaisuuksia.

Tärkeimmät otosten valintamenetelmät ovat satunnaisvalinta, systemaattinen valinta ja umpimähkäinen valinta.

7.3.18. Niissä äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa, joissa tilintarkastaja katsoo otoksesta löydetyn virheellisuuden tai poikkeaman olevan poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama, tilintarkastajan on hankittava korkealla tasolla oleva varmuus siitä, ettei tällainen virheellisyys tai poikkeama edusta perusjoukkoa. Tilintarkastajan on hankittava tämän tasoinen varmuus suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei kyseinen virheellisyys tai poikkeama vaikuta perusjoukon muuhun osaan.

7.3.19. Kun kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastaminen, tilintarkastajan on projisoitava otoksesta löydetyt virheellisyydet perusjoukkoon.

Poikkeukselliseksi todettua virheellisyyttä ei tarvitse projisoida perusjoukon muuhun osaan.

7.3.20. Tilintarkastajan on arvioitava:

- (a) otokseen perustuvat tulokset; ja
- (b) se, onko otannan käyttäminen antanut kohtuullisen perustan tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille.

Kontrolleja testattaessa odottamattoman suuri poikkeamien osuus otoksessa voi johtaa arvioidun olennaisen virheellisuuden riskin kasvamiseen, paitsi jos saadaan lisää alkuperäisen arvion oikeaksi osoittavaa tilintarkastusevidenssiä. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa odottamattoman suuri virheellisuuden rahamäärä otoksessa voi saada tilintarkastajan epäilemään, että jokin liiketapahtumien laji tai tilin saldo on olennaisesti virheellinen, ellei saada lisää tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei olennaista virheellisyyttä esiinny. Jos kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastus, lisäksi tilintarkastajan paras arvio perusjoukossa olevasta virheellisyydestä on projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisuuden kanssa.

Jos tilintarkastaja toteaa, ettei otanta ole antanut kohtuullista perustaa tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille, hän voi:

- *pyytää johtoa tutkimaan todettuja virheellisyyksiä ja selvittämään muiden virheellisyyksien mahdollisuutta sekä tekemään mahdolliset tarvittavat oikaisut; tai*
- *räätälöidä tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta siten, että parhaiten saavutetaan tarvittava varmuus. Esimerkiksi kontrolleja testattaessa tilintarkastaja voisi kasvattaa otoskokoa, testata jonkin toisen kontrollin tai muuttaa asiaan liittyviä aineistotarkastustoimenpiteitä.*

Ulkopuoliset vahvistukset

7.3.21. Tilintarkastajan on harkittava, sisällyttääkö hän aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet ovat usein relevantteja, kun on kysymys tilien saldoihin ja niiden osiin liittyvistä kannanotoista, mutta niiden ei tarvitse rajoittua näihin eriin. Tilintarkastaja voi esimerkiksi pyytää ulkopuolista vahvistusta yhteisön ja toisten osapuolten välisten sopimusten tai liiketoimien ehdoista. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä voidaan suorittaa myös tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, että joitakin ehtoja ei ole.

7.3.22. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan on pidettävä määräysvallassaan:

- (a) päättäminen siitä, mitä tietoa vahvistetaan tai pyydetään, ja asianmukaisen vahvistuksen antavan osapuolen valitseminen;
- (b) vahvistuspyyntöjen suunnittelu, johon kuuluu määrittäminen siitä, että pyynnöt osoitetaan oikeille vastaanottajille ja niihin sisältyy palautustieto, jonka mukaan vastaukset lähetetään suoraan tilintarkastajalle; ja
- (c) pyyntöjen, tarvittaessa muistutukset mukaan lukien, lähettäminen vahvistuksen antavalle osapuolelle.

7.3.23. Jos johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä, tilintarkastajan on:

- (a) tiedusteltava syitä johdon kieltäytymiseen ja pyrittävä hankkimaan tilintarkastusevidenssiä näiden syiden pätevydestä ja kohtuullisuudesta;
- (b) arvioitava, mitä vaikutuksia johdon kieltäytymisellä on tilintarkastajan arvioon relevanteista olennaisen virheellisuuden riskeistä, väärinkäytösriski mukaan lukien, sekä muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen; ja
- (c) suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.

7.3.24. Jos tilintarkastajan mielestä on kohtuutonta, ettei johto salli hänen lähettää vahvistuspyyntöä, tai jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla tilintarkastustoimenpiteillä, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa. Tilintarkastajan on myös määritettävä tämän vaikutukset tilintarkastukseen ja tilintarkastajan lausuntoon.¹³

7.3.25. Jos tilintarkastaja tunnistaa tekijöitä, jotka antavat aiheutta epäillä vahvistuspyyntöön saadun vastauksen luotettavuutta, hänen on hankittava lisää tilintarkastusevidenssiä näiden epäilyjen selvittämiseksi. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei vahvistuspyyntöön saatu vastaus ole luotettava, hänen on arvioitava tämän vaikutukset relevantteja olennaisen virheellisuuden riskejä koskevaan arvioon, väärinkäytösriski mukaan luettuna, sekä asiaa koskevien muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

7.3.26. Silloin kun vahvistuspyyntöön ei saada vastausta, tilintarkastajan on aina suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä.

7.3.27. Tilintarkastajan on tutkittava poikkeamat ratkaistakseen, antavatko ne viitteitä virheellisyyksistä.

7.3.28. Tilintarkastajan on arvioitava, saadaanko mahdollisten ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tuloksena relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vai tarvitaanko muuta tilintarkastusevidenssiä.

7.4. Erityiset painopistealueet

Toiminnan jatkuvuus

Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tekemään johtopäätöksen siitä:

- *onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta tilinpäätöksen laatimisessa; ja*

¹³ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.14.

- *liittykö hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa olennaista epävarmuutta.*

Nämä velvollisuudet ovat olemassa, vaikka tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisältäisi nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

7.4.1. Tilintarkastajan on arvioitava johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.¹⁴

Tämän osan vaatimusten mukaisesti tilintarkastajan pitää arvioida johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Yksinkertaisten yhteisöjen johto ei mahdollisesti useinkaan ole laatinut yksityiskohtaista arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa vaan saattaa sen sijaan luottaa liiketoiminnan ja ennakoitujen tulevaisuuden näkymien perinpohjaiseen tuntemukseensa. Tällöin voi olla asianmukaista keskustella johdon kanssa yhteisön keskipitkän ja pitkän tähtäimen rahoituksesta edellyttäen, että johdon suunnitelmien tueksi voidaan saada riittävästi asiakirjaevidenssiä ja että suunnitelmat ovat yhdenmukaisia tilintarkastajan yhteisöstä muodostaman käsityksen kanssa. Näin ollen se, että tilintarkastaja arvioi toiminnan jatkuvuutta, voidaan täyttää esimerkiksi keskustelemalla, tekemällä tiedusteluja ja tarkastamalla yksityiskohtaisesti suunnitelmia tukevaa dokumentaatiota.

Yksinkertaisen yhteisön on usein tärkeää saada omistajajohtajilta jatkuvaa tukea pystyäkseen jatkamaan toimintaansa. Jos yksinkertaisen yhteisön rahoitus on pitkälti hoidettu omistajajohtajan myöntämällä lainalla, voi olla tärkeää, ettei näitä varoja vedetä pois yhteisöstä. Jos yhteisö on riippuvainen omistajajohtajalta saatavasta lisätuesta, tilintarkastaja voi arvioida omistajajohtajan kykyä täyttää tukijärjestelyn mukainen velvoitteensa. Lisäksi tilintarkastaja voi pyytää kirjallisen vahvistuksen tällaiseen tukeen liittyvistä ehdoista ja omistajajohtajan aikomuksesta tai asiaa koskevasta käsityksestä.

7.4.2. Kun tilintarkastaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen:

- arvionsa on katettava sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla. Jos tämä ajanjakso ulottuu alle 12 kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa pidentämään arvion kattamaa ajanjaksoa. Jos johto ei tee arviota tai pidennä sen kattamaa ajanjaksoa, tilintarkastajan on harkittava tämän vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen.¹⁵
- on harkittava, sisältykö johdon tekemään arvioon kaikki se relevantti informaatio, josta tilintarkastaja on tietoinen tilintarkastuksen tuloksena.

Tilintarkastaja pysyy myös tarkkaavaisena sen mahdollisuuden varalta, että on tiedossa olevia ajoitettuja tai ajoittamattomia tapahtumia tai olosuhteita, jotka toteutuvat johdon käyttämän arvion kattaman ajanjakson päättymisen jälkeen ja voivat kyseenalaistaa johdon tilinpäätöstä laatiessaan käyttämän toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen. Mitä kauempana tulevaisuudessa tapahtumat tai olosuhteet ovat, sitä merkittävämpiä toiminnan jatkuvuuteen liittyvien ongelmien pitää olla ennen kuin tilintarkastaja ryhtyy lisätoimenpiteisiin.

7.4.3. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta, onko sen tiedossa johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

7.4.4. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, esiintyykö olennaista epävarmuutta, suorittamalla lisätoimenpiteitä, joihin kuuluu lieventävien tekijöiden huomioon ottaminen. Näiden toimenpiteiden on sisällettävä seuraavaa:

- Silloin kun johto ei ole vielä tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, pyydetään johtoa tekemään arvionsa.
- Arvioidaan johdon suunnitelmat tulevista toimenpiteistä, jotka liittyvät sen tekemään arvioon toiminnan jatkuvuudesta, sekä arvioidaan, parantaako näiden suunnitelmien toteutunut lopputulos todennäköisesti tilannetta ja ovatko johdon suunnitelmat kyseisissä olosuhteissa toteuttamiskelpoisia.

¹⁴ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.17.

¹⁵ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.20.

- (c) Silloin kun yhteisö on laatinut rahavirtaennusteen ja tämän ennusteen analysointi on merkittävä tekijä harkittaessa tapahtumien tai olosuhteiden tulevia toteumia johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioinnin yhteydessä:
 - (i) arvioidaan ennusteen laatimista varten tuotetun pohjatiedon luotettavuus; ja
 - (ii) ratkaistaan, onko ennusteen taustalla oleville oletuksille riittävästi tukea.
- (d) Harkitaan, onko sen päivän jälkeen, jona johto on tehnyt arvionsa, tullut saataville lisää tosiseikkoja tai tietoa.

Olennaista epävarmuutta esiintyy silloin, kun sen mahdollinen vaikutus on niin laaja ja sen toteutuminen on niin todennäköistä, että tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot epävarmuuden luonteesta ja vaikutuksista, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan, jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, tai jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava, jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

7.4.5. Jos johdon tai hallintoelinten antama hyväksyntä tilinpäätökselle viivästyy tilinpäätöspäivän jälkeen merkittävästi, tilintarkastajan on tiedusteltava syitä tähän viivästykseen. Jos tilintarkastajan käsityksen mukaan viivästys saattaisi olla yhteydessä toiminnan jatkuvuutta koskevaan arvioon liittyviin tapahtumiin tai olosuhteisiin, hänen on suoritettava tarvittavat lisätoimenpiteet sekä harkittava vaikutusta, joka tällä on tilintarkastajan johtopäätökseen olennaisen epävarmuuden esiintymisestä.

Johto sivuuttaa kontrolleja

7.4.6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä:

- (a) tarkastaakseen suoraan pääkirjaan tehtyjen manuaalisten ja automatisoitujen vientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen asianmukaisuutta, mukaan lukien se, että on:
 - (i) tiedusteltava taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta;
 - (ii) valittava tilikauden lopussa tehtyjä pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja; ja
 - (iii) harkittava, onko tarpeellista tarkastaa pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja koko tilikauden ajalta.
- (b) tarkastellakseen kirjanpidollisia arvioita mahdollisen tarkoitushakuisuuden varalta ja arvioidakseen, liittyykö vinoutuman – jos sellainen esiintyy – aiheuttaneisiin olosuhteisiin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä. Tätä tarkastelua suorittaessaan tilintarkastajan on:
 - (i) arvioitava, viittaavatko johdon ratkaisut ja päätökset – vaikka ne yksitellen tarkasteltuna olisivat kohtuullisia – siihen, että yhteisön johto on mahdollisesti saanut aikaan vinoutuman, johon voi liittyä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski. Jos näin on, tilintarkastajan on arvioitava tehdyt kirjanpidolliset arviot kokonaisuutena uudelleen; ja
 - (ii) tarkasteltava jälkikäteen johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia, jotka liittyvät merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin edellisen vuoden tilinpäätöksessä.
- (c) arvioidakseen sellaisten merkittävien epätavallisten liiketapahtumien osalta, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka muutoin vaikuttavat epätavallisilta, viittaako liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (tai sen puuttuminen) siihen, että liiketapahtumien toteuttamisen tarkoituksena voi olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen.
- (d) vastataakseen tunnistettuihin riskeihin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, siltä osin kuin niihin ei ole jo vastattu kohdissa (a)–(c).

Vaikka riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, vaihtelee yhteisöittäin, kyseinen riski esiintyy kuitenkin kaikissa yhteisöissä. Koska tällainen sivuuttaminen voi tapahtua ennalta arvaamattomalla tavalla, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski ja täten merkittävä riski.

Väärinkäytöksestä johtuvaan tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen liittyy usein taloudellisen raportoinnin prosessin manipulointia, joka on tapahtunut tekemällä epäasianmukaisia tai hyväksymättömiä pääkirjanpitoventejä. Tätä voi tapahtua läpi koko vuoden ja/tai tilikauden lopussa, tai se voi tapahtua niin, että johto tekee tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin muutoksia, joita ei tehdä pääkirjanpitovienneillä vaan esimerkiksi luokittelun muutoksina.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

Manuaalisissa pääkirjajärjestelmissä muut kuin vakiomuotoiset pääkirjanpitoviennit voidaan tunnistaa tarkastamalla yksityiskohtaisesti kirjanpitoa, vientien luetteloja ja niitä tukevaa dokumentaatiota. Kun pääkirjan ylläpitämiseen ja tilinpäätöksen laatimiseen käytetään automatisoituja menettelyjä, tällaiset viennit ovat ehkä olemassa vain sähköisessä muodossa ja voivat näin ollen olla helpommin tunnistettavissa automatisoituja työkaluja ja menetelmiä käyttämällä.

Lähipiiri

- 7.4.7. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeistä, mukaan lukien seuraavien kohteiden yksityiskohtainen tarkastaminen:
- (a) osana tilintarkastajan toimenpiteitä pankeilta saadut vahvistukset ja juridiset vahvistukset;
 - (b) yhtiökokousten ja hallintoelinten kokousten pöytäkirjat; ja
 - (c) muut asiakirjat tai aineistot sen mukaan kuin tilintarkastaja katsoo yhteisön olosuhteissa tarpeelliseksi.
- 7.4.8. Jos tilintarkastaja tunnistaa järjestelyjä tai tietoja, jotka viittaavat sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on ratkaistava, saadaanko taustalla olevien olosuhteiden perusteella vahvistus tällaisten suhteiden tai liiketoimien olemassaololle.
- 7.4.9. Jos tilintarkastaja tunnistaa lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on:
- (a) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:
 - (i) pyydettyä johtoa yksilöimään kaikki näiden juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneet liiketoimet tilintarkastajan tarkemmin arvioitaviksi;
 - (ii) tiedusteltava, miksi yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit eivät onnistuneet siinä, että lähipiirisuhteet tai -liiketoimet olisi tunnistettu tai niistä olisi annettu tietoja;
 - (b) suoritettava tarkoitukseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka koskevat tällaisia juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia;
 - (c) otettava uudelleen arvioitavaksi riski siitä, että voi olla olemassa muitakin lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, ja suoritettava lisää tilintarkastustoimenpiteitä tarpeen mukaan; ja
 - (d) jos näyttää siltä, että johto on jättänyt tiedot esittämättä tahallisesti (mikä antaa viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä), arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen.

Huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö

- 7.4.10. Jos tilintarkastaja tunnistaa lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on kommunikoitava relevantit tiedot viipymättä toimeksiantotiimin muille jäsenille.

- 7.4.11. Kun kyseessä ovat tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet, tilintarkastajan on:

- (a) tarkastettava yksityiskohtaisesti niiden taustalla olevat mahdolliset sopimukset ja arvioitava:
 - (i) viittaako liiketoimien liiketaloudellinen perusta (tai sen puuttuminen) siihen, että niiden toteuttamisen tarkoituksena saattaa olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen;
 - (ii) ovatko liiketoimien ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa; ja
 - (iii) onko liiketoimet käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa, onko ne esitetty asianmukaisesti ja onko niistä esitetty asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- (b) hankittava tilintarkastusevidenssiä siitä, että liiketoimiin on ollut asianmukainen valtuutus ja ne ovat asianmukaisesti hyväksytyt.

7.4.12. Jos tilintarkastaja tunnistaa merkittäviä yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia liiketoimia, hänen on tiedusteltava johdolta, minkä luonteisia nämä liiketoimet ovat ja voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia.

7.4.13. Jos johto on esittänyt tilinpäätöksessä kannanoton, että lähipiiriliiketoimi on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisestä kannanotosta.

Kirjanpidolliset arviot

7.4.14. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituista olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla, ja tämä koskee myös kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

7.4.15. Tilintarkastustoimenpiteisiin, jotka tilintarkastaja suorittaa vastatakseen kirjanpidolliseen arvioon liittyviin arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla, on kuuluttava yksi tai useampia seuraavista lähestymistavoista:

- (a) tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista (ks. kappale 7.4.16.).
- (b) sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion (ks. kappaleet 7.4.17.–7.4.18.).
- (c) tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen (ks. kappale 7.4.19.).

Kun otetaan huomioon monien kirjanpidollisten arvioiden luonne yksinkertaisessa yhteisössä, kirjanpidollisen arvion lopullinen toteuma voi tulla tietoon ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää. Näissä olosuhteissa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi voidaan saada tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista hankitulla tilintarkastusevidenssillä. Joidenkin kirjanpidollisten arvioiden osalta tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvien tapahtumien perusteella ei kuitenkaan ehkä saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko kirjanpidollinen arvio kohtuullinen tai virheellinen (esim. silloin, kun tapahtumat tai olosuhteet toteutuvat vasta pitkän ajan kuluessa). Näissä olosuhteissa tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluvat kohdassa (b) tai kohdassa (c) tarkoitetut lähestymistavat.

Tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista

7.4.16. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluu tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista, hänen on arvioitava, onko kyseistä tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se tarkoitukseen soveltuvaa, ottaen huomioon, että tapahtuman ja arvonmäärittämisaikakohdan väliset olosuhteiden ja muiden relevanttien seikkojen mahdolliset muutokset saattavat vaikuttaa tällaisen tilintarkastusevidenssin relevanssiin.

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion

7.4.17. Tarkastettaessa sitä, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden on kohdistuttava siihen:

- (a) onko valittu menetelmä asianmukainen;
- (b) ovatko merkittävät oletukset ja tieto yhdenmukaisia keskenään ja asianmukaisia ja onko niiden eheys säilynyt menetelmää sovellettaessa;
- (c) ovatko menetelmän, merkittävien oletusten ja tiedon muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna asianmukaisia;
- (d) aikooko johto toimia tietyllä tavalla;
- (e) antavatko menetelmää, merkittäviä oletuksia ja tietoa valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. Silloin kun tunnistetaan viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen. Jos tarkoituksena on harhaanjohtaminen, johdon tarkoitushakuisuus on luonteeltaan vilpillistä;
- (f) onko tieto kyseisissä olosuhteissa relevanttia ja luotettavaa; ja
- (g) ovatko laskelmat matemaattisesti oikein ja onko harkintaan perustuvia ratkaisuja sovellettu johdonmukaisesti.

Menetelmä, merkittävät oletukset ja tieto

Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan menetelmän, merkittävien oletusten ja tiedon asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- *johdon perustelu menetelmän, oletuksen ja tiedon valinnalle;*
- *se, ovatko menetelmä, oletus ja tieto kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset sekä liiketoiminta, jota yhteisö harjoittaa, ja toimiala ja ympäristö, jolla tai jossa yhteisö toimii;*
- *se, perustuuko menetelmän, oletuksen tai tiedon valinnassa aiempiin tilikausiin verrattuna tehty muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, muutos ei ehkä ole kohtuullinen eikä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Kirjanpidollisen arvion mielivaltaiset muutokset saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen olennaisia virheellisyyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.*
- *kun johto on todennut, että eri menetelmät johtavat merkittävästi erilaisista arvioista koostuvaan vaihteluväliin, se, miten johto on tutkinut näihin eroihin johtaneet syyt.*
- *se, ovatko merkittävät oletukset epäyhdenmukaisia keskenään tai muissa kirjanpidollisissa arvioissa käytettyihin oletuksiin nähden.*

7.4.18. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden on kohdistuttava siihen, onko johto ryhtynyt sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja arviointiepävarmuuteen vastaamiseksi valitsemalla asianmukaiset lukuarvot ja laatimalla niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. Kun johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin, tilintarkastajan on:

- (a) pyydetävä johtoa suorittamaan lisätoimenpiteitä arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi ottamalla valitsemansa johdon lukuarvio uudelleen harkittavaksi tai harkitsemalla arviointiepävarmuuteen liittyvien lisätietojen esittämistä; ja
- (b) jos tilintarkastaja toteaa, että johdon toimenpiteet tilintarkastajan pyynnön suhteen eivät riittävällä tavalla vastaa arviointiepävarmuuteen, tilintarkastajan on, siltä osin kuin käytännössä on mahdollista, muodostettava lukuarvio tai vaihteluväli.

Kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei määrätä, kuinka lukuarvio valitaan jokseenkin mahdollisten tulemien joukosta, tai ei edellytetä tiettyjen tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, johdon käyttämä harkinta on tärkeä seikka, jonka tilintarkastaja ottaa huomioon tarkastellessaan valitun lukuarvion ja siihen liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuutta.

Seikkoihin, jotka voivat olla relevantteja tilintarkastajalle hänen tarkastellessaan johdon arviointiepävarmuutta koskevia tilinpäätöksessä esittämiä tietoja, kuuluvat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka saattavat edellyttää tietoja:

- *joissa asianmukaisella tavalla mainitaan, että luku on kirjanpidollinen arvio, ja selostetaan sen tekemiseen käytetyn prosessin luonnetta ja rajoitteita; ja*
- *kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä olennaisesta tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevasta informaatiosta, johon voi sisältyä merkittäviä tai keskeisiä johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja sekä merkittäviä tulevaisuuteen suuntautuvia oletuksia tai muita arviointiepävarmuuden lähteitä.*

Tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen

7.4.19. Kun tilintarkastaja muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin johdon lukuarvion arvioimista varten, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin on kuuluttava tilintarkastustoimenpiteitä:

- (a) sen arvioimiseksi, ovatko käytetyt menetelmät, oletukset tai tieto asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen; ja
- (b) sen toteamiseksi, että vaihteluväli sisältää vain rahamääriä, joiden tukena on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastajan päätös siitä, muodostaako hän vaihteluvälin sijaan lukuarvion, voi riippua kirjanpidollisen arvion luonteesta ja tilintarkastajan ammatillisesta harkinnasta kyseisissä olosuhteissa. Esimerkiksi kirjanpidollisen arvion luonne voi olla sellainen, että jokseenkin mahdollisissa tulemissa odotetaan olevan vähemmän vaihtelua. Näissä olosuhteissa lukuarvion muodostaminen voi olla tehokas lähestymistapa erityisesti, jos se voidaan tehdä suuremmalla tarkkuudella.

Vaatimus, jonka mukaan tilintarkastajan on todettava, että vaihteluväli sisältää vain sellaisia rahamääriä, joiden tukena on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ei tarkoita, että tilintarkastajan odotetaan hankkivan erikseen tilintarkastusevidenssiä jokaisen mahdollisen vaihteluvälille sijoittuvan tuleman tueksi. Pikemminkin tilintarkastaja hankkii todennäköisesti evidenssiä sen toteamiseksi, että vaihteluvälin molemmat päät ovat kyseisissä olosuhteissa kohtuullisia, ja siten saa tukea sille, että myös näiden kahden pisteen välille sijoittuvat rahamäärät ovat kohtuullisia.

Vaihto-omaisuus

7.4.20. Jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta:

- (a) olemalla läsnä fyysisessä inventoinnissa, paitsi jos se ei ole käytännössä mahdollista:
 - (i) arvioidakseen johdon antamia ohjeita ja sen luomia menettelytapoja yhteisön vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamisessa ja valvonnassa;
 - (ii) havainnoidakseen johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamista;
 - (iii) suorittaakseen vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta; ja
 - (iv) tehdäkseen tarkistuslaskentoja;
- (b) kohdistamalla tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto-omaisuusluetteloon todetakseen, vastaako se tarkasti inventoinnin todellisia tuloksia; ja
- (c) jos fyysinen inventointi tehdään muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, onko inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet vaihto-omaisuuden muutokset kirjattu asianmukaisesti.

7.4.21. Jos tilintarkastaja ei ennalta arvaamattomien olosuhteiden vuoksi ole ollut läsnä inventoinnissa, hänen on tehtävä jonakin muuna ajankohtana joitakin fyysisiä laskentoja tai havainnoitava tällaisen laskennan suorittamista sekä kohdistettava tilintarkastustoi-

menpiteitä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä toteutuneisiin liiketapahtumiin. Jos tilintarkastajan ei ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta tai, jos tämä ei ole mahdollista, määritettävä tämän vaikutus tilintarkastuskertomukseen.¹⁶

Joissakin tapauksissa tilintarkastajan ei ehkä ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa. Tämä voi johtua sellaisista tekijöistä kuin vaihto-omaisuuden luonteesta ja sijainnista, esimerkiksi kun vaihto-omaisuus on paikassa, jossa tilintarkastajan turvallisuus voisi vaarantua. Yleinen epämukavuus tai hankaluus, tarvittava aika tai syntyvät kustannukset eivät kuitenkaan ole riittävä peruste tilintarkastajan päätökselle, ettei läsnäolo ole käytännössä mahdollista. Joissakin tapauksissa, joissa läsnäolo ei ole käytännössä mahdollista, voidaan vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta saada tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla tilintarkastustoimenpiteillä, esimerkiksi tarkastamalla yksityiskohtaisesti dokumentaatiota, joka koskee tiettyjen ennen fyysistä inventointia hankittujen tai ostettujen vaihto-omaisuuserien myöhemmin tapahtunutta myyntiä. Joissakin muissa tapauksissa ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla. Näissä tapauksissa tilintarkastajan täytyy mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi.

7.4.22. Jos kolmannen osapuolen hallinnassa ja määräysvallassa oleva vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisen vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta joko pyytämällä vahvistus vaihto-omaisuuden määristä ja tilasta tai suorittamalla yksityiskohtaista tarkastusta tai muita kyseisissä olosuhteissa tarkoitukseen soveltuvia tilintarkastustoimenpiteitä.

Oikeudenkäynnit ja vaateet

7.4.23. Tunnistaakseen yhteisöä koskevat oikeudenkäynnit ja vaateet, joista voi aiheutua olennaisen virheellisuuden riski, tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, kuten:

- (a) osoitettava tiedusteluja johdolle ja soveltuviissa tapauksissa muille yhteisössä toimiville, kuten yhteisön lakimiehelle;
- (b) tarkastettava yksityiskohtaisesti hallintoelinten kokouspöytäkirjoja sekä yhteisön ja sen käyttämän ulkopuolisen lakimiehen välistä kirjeenvaihtoa; ja
- (c) tarkastettava yksityiskohtaisesti oikeudellisten kulujen tilejä.

7.4.24. Jos tunnistettuihin oikeudenkäynteihin tai vaateisiin tilintarkastajan arvion mukaan liittyy olennaisen virheellisuuden riski tai kun suoritettut tilintarkastustoimenpiteet antavat viitteitä muiden olennaisten oikeudenkäyntien tai vaateiden mahdollisesta olemassaolosta, tilintarkastajan on tämän standardin edellyttämien toimenpiteiden lisäksi pyrittävä kommunikoimaan suoraan yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa. Tilintarkastajan on tehtävä tämä käyttäen tiedustelukirjettä, joka on johdon laatima ja tilintarkastajan lähettämä ja jossa yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä pyydetään kommunikoimaan suoraan tilintarkastajan kanssa.¹⁷

7.4.25. Tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa,¹⁸ jos:

- (a) johto ei anna tilintarkastajalle lupaa kommunikoida yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa tai tavata tätä tai jos yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies kieltäytyy vastaamasta tiedustelukirjeeseen asianmukaisesti tai hänen on kiellettyä vastata siihen; ja
- (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla.

¹⁶ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.15.

¹⁷ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.14.

¹⁸ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.16.

Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään

7.4.26. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen.¹⁹

7.4.27. Jos tilintarkastajan tietoon tulee informaatiota tapauksesta, jossa säädöksiä tai määräyksiä ei ole noudatettu tai sitä epäillään, hänen on:

- (a) muodostettava käsitys tämän luonteesta ja olosuhteista ja hankittava lisää informaatiota, joka on tarpeen, jotta hän pystyy arvioimaan mahdollisen vaikutuksen tilinpäätökseen;
- (b) keskusteltava säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä;
- (c) jos säädösten tai määräysten epäilyllä noudattamatta jättämisestä ei pystytä hankkimaan riittävästi tietoa, arvioitava, minkälainen vaikutus tilintarkastajan lausuntoon on sillä, että ei ole saatu tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
- (d) arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin.²⁰

Palveluorganisaation palvelujen käyttäminen

7.4.28. Jos yhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja, tilintarkastajan on:

- (a) ratkaistava, onko relevanttien tilinpäätöskannanottojen osalta yhteisössä saatavilla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja jos ei ole,
- (b) suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja voi harkita seuraavia toimenpiteitä:

- käyttäjäyhteisön hallussa olevien asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtainen tarkastus;
- palveluorganisaation hallussa olevien asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtainen tarkastus;
- saldoja ja liiketapahtumia koskevien vahvistusten hankkiminen palveluorganisaatiolta silloin, kun käyttäjäyhteisö ylläpitää omaa saldoja ja liiketapahtumia koskevaa erillistä aineistoa.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen

7.4.29. Jos tilintarkastusevidenssinä käytettävää informaatiota tuotettaessa on hyödynnetty johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastajan tarkoituksen kannalta arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi.

Huomioon otettavia seikkoja arvioitaessa johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta ovat esimerkiksi:

- kuinka relevantteja ja kohtuullisia kyseisen erityisasiantuntijan havainnot tai johtopäätökset ovat, kuinka yhdenmukaisia ne ovat muun tilintarkastusevidenssin kanssa ja kuvastuvatko ne asianmukaisesti tilinpäätöksessä;
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat;

¹⁹ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.10.

²⁰ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappaleet 9.5.11., 9.5.12. ja 9.5.13.

- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävästi lähdetiedon käyttöä, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on; ja
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu ulkoisesta informaatiolähteestä saatavan tiedon käyttöä, kuinka relevanttia ja luotettavaa kyseinen tieto on.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen

7.4.30. Kun tilintarkastaja on päättänyt käyttää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on arvioitava tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus, mukaan lukien:

- (a) erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssi ja kohtuullisuus ja niiden yhdenmukaisuus muun tilintarkastusevidenssin kanssa;
- (b) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat kyseisissä olosuhteissa; ja
- (c) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu lähdetiedon käyttöä, joka on erityisasiantuntijan työn kannalta merkittävää, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on.

7.4.31. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu tilintarkastajan tarkoituksiin, hänen on sovittava työstä, jonka erityisasiantuntija suorittaa aiemman työn lisäksi, tai suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi olosuhteisiin nähden asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä.

7.5. Virheellisyyskien kokoaminen

7.5.1. Tilintarkastajan on koottava tilintarkastuksen aikana todetut virheellisydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä.

Selvästi vähäpätöiset virheellisydet ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa tai luonteeltaan täysin erilaisia kuin virheellisydet, jotka määritettäisiin olennaisiksi, ja ne ovat virheellisyksiä, jotka ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltuina ja millä tahansa luonteeseen, kokoon tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei virheellisyys ole selvästi vähäpätöinen.

7.5.2. Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa korjaamaan kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisydet.

7.5.3. Jos johto on tilintarkastajan pyynnöstä tutkinut jonkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon ja korjannut havaitut virheellisydet, tilintarkastajan on suoritettava lisää tilintarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, onko virheellisyksiä vielä jäljellä.

Tällainen pyyntö voidaan esittää esimerkiksi perustuen tilintarkastuksessa käytetyssä otoksessa todettuihin virheellisyksiin, jotka tilintarkastaja on projisoinut koko siihen perusjoukkoon, josta otos on valittu.

7.5.4. Jos tilintarkastaja tunnistaa tilintarkastuksen aikana virheellisuuden, hänen on arvioitava, antaako virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä. Jos tällaisia viitteitä esiintyy, tilintarkastajan on määritettävä tämän vaikutukset tilintarkastukseen liittyviin muihin näkökohtiin, mukaan lukien tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit ja johdon vahvistusilmoitusten luotettavuus.

Koska väärinkäytöksiin liittyy yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen, havaittu tilaisuus toteuttaa väärinkäytös tai mahdollisuus jollakin tavalla perustella teko itselleen, väärinkäytöstapaus ei todennäköisesti ole yksittäinen tapahtuma. Täten virheellisydet – esimerkiksi useat virheellisydet, vaikka niiden yhteenlaskettu vaikutus ei olisi olennainen – saattavat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiin.

7.5.5. Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisuuden, joka saattaa johtua väärinkäytöksestä, ja epäilee, että johto on osallisena asiassa, hänen on:

- (a) arvioitava uudelleen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit ja omat toimenpiteensä niihin vastaamiseksi; tai

- (b) arvioidessaan aiemmin hankitun evidenssin luotettavuutta uudelleen harkittava, viittaavatko jotkin olosuhteet tai tilanteet mahdolliseen yhteistyössä tapahtuneeseen epärehelliseen toimintaan, johon on osallistunut työntekijöitä, johtoa tai kolmansia osapuolia.

Tunnistetun tai epäillyn väärinkäytöksen vaikutukset riippuvat olosuhteista. Esimerkiksi muutoin merkityksetön väärinkäyttö voi olla merkittävä, jos siihen on osallisena ylempää johtoa. Tällöin jo aikaisemmin hankitun evidenssin luotettavuus saatetaan kyseenalaistaa, koska annettujen tietojen täydellisyydestä ja totuudenmukaisuudesta sekä kirjanpitoaineiston ja dokumentaation aitoudesta on saattanut syntyä epäilyä. Mahdollista voi olla myös yhteistyössä tapahtunut epärehellinen toiminta, johon on osallistunut työntekijöitä, johtoa tai kolmansia osapuolia.

7.5.6. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilintarkastuksen laajuutta, ajoitusta ja suuntaamista tarpeellista tarkistaa, jos:

- (a) todettujen virheellisyyksien luonne ja esiintymisolosuhteet viittaavat siihen, että voi olla muitakin virheellisyyksiä, jotka tilintarkastuksen aikana koottuihin virheellisyyksiin yhdistettyinä voisivat olla olennaisia; ja
- (b) tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä lähestyy olennaisuutta.

7.6. Erityiset kommunikointivaatimukset

7.6.1. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava:

- (a) hallintoelimille kirjallisesti tilintarkastuksen aikana todetuista merkittävistä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän puutteellisuuksista.
- (b) johdolle:
- (i) kirjallisesti asioista, joista on kommunikoitu hallintoelimille (paitsi milloin kommunikoiminen suoraan johdon kanssa ei olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukaista); ja
- (ii) muista todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista ei ole kommunikoitu mutta jotka ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tietoon.

7.6.2. Siltä osin kuin kyse on merkittäviä puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista hallintoelimille tilintarkastajan on sisällytettävä kommunikointiin kuvaus puutteellisuuksista ja selostus niiden mahdollisesta vaikutuksesta ja riittävästi tietoa, jotta on mahdollista ymmärtää, mihin kommunikoitava asia liittyy.

Kuvatessaan sitä, mihin tilintarkastajan kommunikoima asia liittyy, tilintarkastaja voi selittää, että:

- tilintarkastuksen tarkoituksena on ollut, että tilintarkastaja antaa lausunnon tilinpäätöksestä;*
- osana tilintarkastusta on tarkasteltu tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttia sisäistä valvontaa olosuhteisiin nähden asianmukaisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten mutta ei siinä tarkoituksessa, että annettaisiin lausunto sisäisen valvonnan tehokkuudesta; ja*
- raportoivat seikat rajoittuvat niihin puutteellisiin, jotka tilintarkastaja on todennut tilintarkastuksen aikana ja joiden hän on todennut olevan riittävän tärkeitä raportoitaviksi hallintoelimille.*

7.6.3. Kommunikoidessaan johdon ja soveltuvin tapauksissa hallintoelinten kanssa tilintarkastajan on harkittava, onko sellaisia kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä seikkoja, joista tulisi kommunikoida. Näin tehdessään tilintarkastajan on harkittava sitä, liittyvätkö olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneet syyt arviointiepävarmuuteen vaiko monimutkaisuuden, subjektiivisuuden, muutosten tai johdon tarkoitushakuisuuden vaikutuksiin kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tuotettaessa.

7.7. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 7 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

7.7.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon:

- (a) kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi tilinpäätösten tasolla;
- (b) suoritettujen toimenpiteiden yhteys arvioituihin riskeihin kannanottotasolla;
- (c) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, mukaan lukien johtopäätökset, elleivät ne ole muutoin selviä;
- (d) niiden tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, jotka on suunniteltu vastaamaan riskiin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja;
- (e) kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu; ja
- (f) jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmissa tilintarkastuksissa hankittua, kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevaa tilintarkastusevidenssiä, johtopäätökset, jotka hän on tehnyt luottamisesta tällaisiin aiemmassa tilintarkastuksessa testattuihin kontrolleihin.

7.7.2. Silloin kun arvioitu olennaisen virheellisuuden riski johtuu väärinkäytöksestä, tilintarkastajan dokumentaatioon on sisällytettävä tieto erityisistä väärinkäytökseen vastaamiseksi suoritetuista toimenpiteistä.

7.7.3. Silloin kun tilintarkastaja on tunnistanut säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tai epäillyt sitä, hänen on dokumentoitava:

- (a) johdon ja soveltuvin tapauksissa hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa käytyjen keskustelujen lopputulokset, mukaan lukien se, kuinka on toimittu asian suhteen; ja
- (b) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset.

7.7.4. Kirjanpidollisten arvioiden osalta tilintarkastajan on dokumentoitava merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät tilintarkastajan päätelmään sen suhteen, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä.

8. Johtopäätösten tekeminen

Tämän osan sisältö

Osassa 8 esitetään vaatimukset, jotka koskevat:

- tilintarkastuksen aikana todettujen korjattujen ja korjaamattomien virheellisyyksien arvioimista.
- tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien arvioimista.
- johtopäätösten tekemiseen liittyviä toimenpiteitä, mukaan lukien niihin liittyvät arvioinnit.
- toiminnan jatkuvuutta ja siihen liittyvien tietojen esittämistä koskevia johtopäätöksiä.
- kirjallisten vahvistusilmoitusten hankkimista ja johtopäätösten tekemiseen liittyvien analyttisten toimenpiteiden suorittamista.

Tämän osan soveltamisala

Suoritettavat arvioinnit ja tehtävät johtopäätökset muodostavat perustan tilintarkastajan lausunnolle, jota käsitellään osassa 9.

8.1. Tavoitteet

8.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on:

- (a) arvioida todettujen virheellisyyksien vaikutus tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen;
- (b) tehdä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, onko sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa; ja
- (c) tehdä johtopäätös siitä, onko tilintarkastajan lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

8.2. Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen

- 8.2.1. Jos johto kieltäytyy korjaamasta joitakin tilintarkastajan kommunikoimista virheellisyyksistä tai mitään niistä, tilintarkastajan on muodostettava käsitys syistä, joiden vuoksi johto ei tee korjauksia, ja hänen on otettava tämä käsitys huomioon arvioidessaan, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä.
- 8.2.2. Ennen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioimista tilintarkastajan on arvioitava olennaisuus uudelleen varmistukseen siitä, onko se yhteisön todellinen taloudellinen tulos huomioon ottaen edelleen asianmukainen.
- 8.2.3. Tilintarkastajan on ratkaistava, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia, ottamalla huomioon seuraavat seikat:
 - (a) virheellisyyksien luonne ja suuruus, sekä suhteessa tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin että tilinpäätökseen kokonaisuutena, samoin kuin virheellisyyksien erityiset esiintymisolosuhteet; ja
 - (b) aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus asianomaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä tilinpäätökseen kokonaisuutena.

8.3. Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet

- 8.3.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyttisiä toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa, ja suunniteltava ja suoritettava niitä tilintarkastuksen loppuvaiheessa tunnistaakseen mahdolliset viitteet väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole tunnistettu aiemmin.

8.3.2. Tilintarkastajan on tutkittava vaihtelut tai yhteydet, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tilintarkastuksen aikana saadun informaation kanssa, tekemällä tiedusteluja johdolle ja suorittamalla muita tilintarkastustoimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista.

8.4. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

Tietyt tilinpäätöspäivän jälkeen toteutuvat tapahtumat saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen. Tällaisiin tapahtumiin nimenomaisesti viitataan monissa tilinpäätösnormistoissa. Yleensä tällaisissa tilinpäätösnormistoissa mainitaan kahdentyyppisiä tapahtumia:

- *tapahtumat, jotka antavat näyttöä tilinpäätöspäivänä vallinneista olosuhteista; ja*
- *tapahtumat, jotka antavat näyttöä tilinpäätöspäivän jälkeen syntyneistä olosuhteista.*

Tilintarkastajan ei kuitenkaan odoteta kohdistavan lisää toimenpiteitä seikkoihin, joiden osalta hän on pystynyt aiemmin suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden perusteella tekemään asianmukaisia johtopäätöksiä.

Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat

8.4.1. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu.

8.4.2. Tilintarkastajan on suoritettava kyseiset kappaleen 8.4.1. mukaiset toimenpiteet siten, että ne kattavat ajanjakson, joka ulottuu tilinpäätöspäivästä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään tai niin lähelle sitä kuin käytännössä on mahdollista, ja niihin kuuluu:

- (a) käsityksen muodostaminen mahdollisista menettelytavoista, joita johto on ottanut käyttöön varmistuakseen tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tunnistamisesta.
- (b) johdolle ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustelut siitä, onko tilinpäätöspäivän jälkeen toteutunut tapahtumia, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
- (c) omistajien, johdon ja hallintoelinten tilinpäätöspäivän jälkeen pitämien kokousten pöytäkirjojen lukeminen sekä tiedustelut seikoista, joista on keskusteltu kaikissa sellaisissa kokouksissa, joiden pöytäkirjat eivät vielä ole käytettävissä.
- (d) yhteisön kuukausittaisen tai neljännesvuosittaisen taloudellisen informaation lukeminen, jos sellaista on saatavissa.

8.4.3. Jos tilintarkastaja on kappaleiden 8.4.1. ja 8.4.2. mukaisia toimenpiteitä suorittaessaan tunnistanut tapahtumia, jotka yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, hänen on ratkaistava, onko kaikki tällaiset tapahtumat otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää

8.4.4. Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suorittaa tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätöstä koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Jos kuitenkin tilintarkastajan tietoon tulee tosiseikkoja tai tapahtumia, jotka, jos ne olisivat olleet tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää, olisivat mahdollisesti johtaneet tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen, hänen on keskusteltava johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa ja ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa, ja mikäli on, niin tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa.

8.4.5. Jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on kohdistettava muutokseen tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat olosuhteisiin nähden tarpeellisia, mihin kuuluu se, että suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet ulotetaan uuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka, ja se, että muutetusta tilinpäätöksestä annetaan uusi tilintarkastuskertomus.

8.4.6. Maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla johdolla ei ole säädökseen, määräykseen tai tilinpäätösnormistoon perustuvaa velvollisuutta julkistaa muutettua tilinpäätöstä, tilintarkastajan ei tarvitse antaa muutettua tai uutta tilintarkastuskertomusta. Jos johto ei kuitenkaan muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, tilintarkastajan on:

- (a) jos tilintarkastuskertomusta ei vielä ole toimitettu yhteisölle, mukautettava lausuntonsa ja sitten toimitettava tilintarkastuskertomus;²¹ tai
- (b) jos tilintarkastuskertomus on jo toimitettu yhteisölle, 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, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan.

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen

8.4.7. Sen jälkeen, kun tilinpäätös on julkistettu, tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suorittaa mitään kyseistä tilinpäätöstä koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Jos kuitenkin tilintarkastajan tietoon tulee tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen seikka, joka, jos se olisi ollut tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen, tilintarkastajan on:

- (a) keskusteltava asiasta johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa;
- (b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa; ja mikäli on, niin
- (c) tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä.

8.4.8. Jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on:

- (a) kohdistettava muutokseen tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat olosuhteisiin nähden tarpeellisia, mukaan lukien se, että on:
 - (i) ulotettava kappaleissa 8.4.1. ja 8.4.2. tarkoitetut tilintarkastustoimenpiteet uuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka ja päivättävä uusi tilintarkastuskertomus aikaisintaan muutetun tilinpäätöksen hyväksymispäivälle; ja
 - (ii) annettava muutetusta tilinpäätöksestä uusi tilintarkastuskertomus;²² ja
- (b) käytävä läpi toimenpiteet, joihin johto on ryhtynyt varmistaakseen, että kaikki, jotka ovat saaneet aiemmin julkistetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen, saavat tiedon tilanteesta.

8.4.9. Jos johto ei ryhdy tarvittaviin toimenpiteisiin varmistaakseen, että kaikki, jotka ovat saaneet aiemmin julkistetun tilinpäätöksen, saavat tiedon tilanteesta, eikä muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan.

8.5. Tilintarkastajan johtopäätöstä tukevat tilintarkastajan tekemät arvioinnit ja muut toimet

Vaadittavat arvioinnit

8.5.1. Tilintarkastajan on arvioitava suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko arviot olennaisen virheellisuuden riskeistä tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla edelleen asianmukaisia.

Tilintarkastus on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Sitä mukaa kuin tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, hän saattaa hankitun tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta. Tilintarkastajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tarkistetun riskienarvioinnin perusteella uudelleen kaikkien tai joidenkin liiketapahtumien lajien, tilien saldojen tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen sekä niihin liittyvien kannanottojen osalta.

²¹ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.21.

²² Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.6.7.

Tilintarkastaja voi myös harkita, muuttaako tällainen informaatio hänen ratkaisuaan LCE-ISA-standardin soveltamisen asianmukaisuudesta kyseisessä tilintarkastuksessa, minkä seurauksena voi olla tarpeen muuttaa toimeksiannon ehtoja.

8.5.2. Kirjanpidollisten arvioiden osalta tilintarkastajan on suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella arvioitava:

- (a) ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia, mukaan lukien tilanne, jossa on tunnistettu viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja
- (b) ovatko johdon päätökset, jotka koskevat tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden kirjaamista, arvostamista ja esittämistä sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia.

8.5.3. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi ollut riittävää tilintarkastuksen tarkoitusta varten. Jos kommunikointi ei ole ollut riittävää, tilintarkastajan on arvioitava tämän mahdollinen vaikutus tilintarkastukseen ja ryhdyttävä toimenpiteisiin, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista.

Voi esimerkiksi olla tarpeellista tarkistaa alkuperäisiä riskienarviointeja, mukauttaa tilintarkastajan lausuntoa tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen perusteella tai ryhtyä muihin toimenpiteisiin, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista.

8.5.4. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä sen arvioimiseksi, onko tilinpäätöksen yleinen esittämistapa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Tätä arviointia tehdessään tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös esitetty siten, että:

- (a) taloudellinen informaatio ja sen perustana olevat liiketapahtumat, muut tapahtumat ja olosuhteet on luokiteltu ja kuvattu asianmukaisesti; ja
- (b) tilinpäätöksen esittämistapa, rakenne ja sisältö ovat asianmukaiset.

Johtopäätösten tekeminen

8.5.5. Tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen. Lausuntoa laatiessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki relevantti tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, näyttääkö se olevan vahvistavaa vai vastakkaista.

8.5.6. Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä jostakin relevantista kannanotosta, hänen on pyrittävä hankkimaan lisää tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä, hänen on annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta.²³

8.5.7. Tilintarkastajan on arvioitava, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja tehtävä tästä johtopäätös.²⁴

8.5.8. Tilintarkastajan on tehtävä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, liittyykö hänen ammatillisen harkintansa mukaan olennaista epävarmuutta tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka yksin tai yhdessä voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.²⁵

8.5.9. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon on ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta, tilintarkastajan on ratkaistava, pitääkö paikkansa, että tilinpäätöksessä:

²³ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.27.

²⁴ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.17.

²⁵ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.18.

- (a) kuvataan riittävästi niitä keskeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, sekä johdon suunnitelmia siitä, miten se aikoo toimia näiden tapahtumien tai olosuhteiden suhteen; ja
- (b) esitetään selkeästi, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja näin ollen se ei mahdollisesti pysty realisoimaan varojaan ja suorittamaan velkojaan tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Tällöin tilintarkastajan on annettava vakiomuotoinen lausunto ja sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen erillinen osio, jonka otsikkona on ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus”.

8.5.10. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, mutta tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, ettei olennaista epävarmuutta esiinny, hänen on arvioitava, esitetäänkö näistä tapahtumista tai olosuhteista tilinpäätöksessä riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätös-normiston vaatimukset huomioon ottaen.

8.5.11. Jos tilintarkastaja varmistuu siitä, että tilinpäätös on väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen, tai hän ei pysty tekemään asiasta johtopäätöstä, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen, mukaan lukien olennaisen virheellisyyden riskien arviointi ja tilintarkastuskertomus.

8.6. Kirjalliset vahvistusilmoitukset

Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tarpeellista informaatiota, jota tilintarkastaja pyytää yhteisön tilintarkastuksen yhteydessä. Samoin kuin tiedusteluihin saatavat vastaukset, myös kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat siis tilintarkastusevidenssiä. Vaikka kirjallisista vahvistusilmoituksista saadaan tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä, eivät ne kuitenkaan yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Johdolta kirjallisina saadut luotettavat vahvistusilmoitukset eivät myöskään vaikuta siihen, minkä luonteista tai miten laajaa muuta tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja hankkii johdon velvollisuuksien täyttämistä tai yksittäisistä kannanotoista.

8.6.1. Tilintarkastajan on hankittava kirjalliset vahvistusilmoitukset johdolta, jolla on asianmukaista kyseessä olevien asioiden tuntemusta ja vastuu tilinpäätöksestä, ja soveltuvin tapauksissa hallintoelimiltä seuraavista asioista:

- (a) se, että nämä ovat täyttäneet velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan. Velvollisuudet on kuvattava vahvistusilmoituksessa samalla tavalla kuin ne kuvataan toimeksiannon ehdoissa;
- (b) se, että nämä ovat antaneet tilintarkastajalle kaikki relevantit tiedot, pääsyn aineistoon ja kommunikointimahdollisuuden tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla;
- (c) se, että kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen;
- (d) se, että nämä ilmoittavat hyväksyvänsä vastuunsa väärinkäytösten ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitettujen kontrollien suunnittelusta, käyttöönnotosta ja ylläpidosta;
- (e) se, että nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tuloksen arvioinnistaan, joka koskee riskiä siitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen;
- (f) se, että tilintarkastajalle on ilmoitettu näiden tiedossa olevasta väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä tai väite-tyistä tai epäilyistä väärinkäytöksistä;
- (g) se, että nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä kaikista tiedossaan olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista;
- (h) se, että nämä ovat käsitelleet lähipiirisuhteet ja -liiketoimet asianmukaisesti kirjanpidossa ja esittäneet niistä asianmukaiset tiedot tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti;

- (i) se, että tilintarkastajan tietoon on saatettu kaikki tiedossa olevat toteutuneet tai epäillyt tapaukset, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu ja joiden vaikutukset pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa;
- (j) se, että kaikki tiedossa olevat todelliset ja mahdolliset oikeudenkäynnit ja vaateet, joiden vaikutus tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa, on ilmoitettu tilintarkastajalle sekä käsitelty ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
- (k) kirjanpidollisten arvioiden osalta se, ovatko kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyt menetelmät, merkittävät oletukset ja tieto ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot asianmukaisia siten, että kirjaaminen, arvostaminen ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset;
- (l) se, että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisu on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty;
- (m) jos toiminnan jatkuvuuden osalta esiintyy olennaista epävarmuutta, informaatio niiden tulevia toimenpiteitä koskevista suunnitelmista ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta;
- (n) edellisen tilikauden tilinpäätökseen olennaisen virheellisuuden korjaamiseksi tehdyt oikaisu, jotka vaikuttavat vertailutietoihin; ja
- (o) muut vahvistusilmoitukset, jotka tilintarkastaja katsoo tarpeellisiksi tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kannalta relevantin tilintarkastusevidenssin tueksi, mukaan lukien tarvittaessa suullisten vahvistusilmoitusten tueksi.

8.6.2. Tilintarkastajan on harkittava, onko tarpeellista hankkia vahvistuksia tietyistä kirjanpidollisista arvioista.

8.6.3. Kirjallisen vahvistusilmoituksen on oltava tilintarkastajalle osoitetun kirjeen muodossa.

Liitteessä 7 esitetään esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä.

Jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos tilintarkastaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan tämän standardin mukaan vaadittavista johdon antamista vahvistuksista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia relevantteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää vahvistusilmoituskirjeeseen.

8.6.4. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, katsovatko nämä, että korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset tilinpäätökseen kokonaisuutena ovat yksin tai yhdessä epäolennaisia. Kirjalliseen vahvistusilmoitukseen on sisällytettävä tai liitettävä yhteenveto tällaisista eristä.

8.6.5. Jos tilintarkastajalla on epäilyjä johdon pätevyydestä, rehellisyydestä, eettisistä arvoista tai huolellisuudesta taikka sen sitoutumisesta näihin tai näiden noudattamisen valvonnasta tai jos saadut vahvistusilmoitukset ovat ristiriidassa muun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastajan on määritettävä tämän vaikutus tilintarkastusevidenssiin yleisemmin ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, mukaan lukien sen vaikutuksen arvioiminen, joka tällä saattaa olla tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon,²⁶ kappaleen 8.6.7. vaatimus huomioon ottaen.

Jos on havaittu, että yksi tai useampi kirjallinen vahvistusilmoitus on ristiriidassa muusta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastaja voi harkita, onko riskienarviointi edelleen asianmukainen, ja ellei ole, tarkistaa riskienarviointia ja päättää niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, joilla vastataan arvioituihin riskeihin.

Epäilyt, jotka koskevat johdon pätevyyttä, rehellisyyttä, eettisiä arvoja tai huolellisuutta tai sen sitoutumista näihin taikka näiden noudattamisen valvontaa, voivat saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että riski johdon antamista virheellisistä tiedoista tilinpäätöksessä on sellainen, ettei tilintarkastusta voida suorittaa. Tällöin tilintarkastaja voi harkita toimeksiannosta luopumista, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, elleivät hallintoelimet ryhdy asianmukaisiin korjaustoimenpiteisiin. Tällaiset toimenpiteet eivät ehkä kuitenkaan ole riittäviä, jotta tilintarkastaja voisi antaa vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon.

²⁶ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.22.

8.6.6. Jos johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta, tilintarkastajan on:

- (a) keskusteltava asiasta johdon kanssa;
- (b) arvioitava johdon rehellisyys uudelleen ja arvioitava vaikutus, joka tällä saattaa olla suullisten ja kirjallisten vahvistusilmoitusten ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen; ja
- (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä mahdollisesti on tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon,²⁷ kappaleen 8.6.7. vaatimus huomioon ottaen.

8.6.7. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, että kappaleissa 8.6.1.(a)–(c) vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia,²⁸ tai johto ei anna kappaleissa 8.6.1.(a)–(c) vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia,²⁹ tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta tilinpäätöksestä.

8.6.8. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko tilintarkastuskertomuksessa mainittua tilikautta (tai kaikkia siinä mainittuja tilikausia).

8.7. Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta

8.7.1. Ennen tilintarkastuskertomuksen päiväämistä toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että hän on ottanut kokonaisvastuun tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta. Sitä tehdessään toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että:

- (a) hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan siten, että hänellä on perusteen toteamiselle, että merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen; ja
- (b) tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet ja niissä tapahtuneet muutokset sekä tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat on otettu huomioon.

8.7.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

8.7.3. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään, käytävä läpi tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus varmistuakseen siitä, että annettava kertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

8.8. Erityiset kommunikointivaatimukset

8.8.1. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava kaikista tilintarkastuksen aikana kootuista virheellisyyksistä johdon asianmukaisen tason kanssa, ellei säädös tai määräys estä sitä.

8.8.2. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa:

- (a) korjaamattomista virheellisyyksistä ja siitä vaikutuksesta, joka niillä yksin tai yhdessä saattaa olla tilintarkastajan lausuntoon, paitsi milloin säädös tai määräys estää tämän. Olennaiset korjaamattomat virheellisyydet on yksilöitävä erikseen tilintarkastajan kommunikaatiossa.
- (b) aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksesta tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.

²⁷ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.23.

²⁸ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.24.

²⁹ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.25.

- (c) tilintarkastajan näkemyksistä, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpidollisia arvioita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.
 - (d) mahdollisista merkittävistä ongelmista, joita tilintarkastuksen aikana on kohdattu.
 - (e) tilintarkastuksessa, mukaan lukien yhteisön lähipiiriin liittyen, esiin tulleista merkittävistä seikoista, joista on keskusteltu tai käyty kirjeenvaihtoa johdon kanssa.
 - (f) tilintarkastuksessa tehdystä merkittävistä havainnoista. Kommunikoinnin on oltava kirjallista, jos suullinen kommunikointi ei tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan riittäisi.
 - (g) muista väärinkäytöksiin liittyvistä seikoista, joista ei vielä ole raportoitu ja jotka saattavat olla relevantteja hallintoelinten velvollisuuksien kannalta, paitsi milloin säädös tai määräys estää tämän.
 - (h) mahdollisista tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön vaikuttavista olosuhteista.
 - (i) tilintarkastajan pyytämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista.
 - (j) muista mahdollisista tilintarkastuksessa esiin tulleista merkittävistä seikoista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta.
 - (k) jos on odotettavissa, että tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen, tästä ja tämän sanamuodosta.
- 8.8.3. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen, tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, mukaan lukien:
- (a) se, aiheuttavatko tapahtumat tai olosuhteet olennaista epävarmuutta;
 - (b) se, onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta;
 - (c) se, onko asiasta esitetty tilinpäätöksessä riittävästi tietoja; ja
 - (d) soveltuviin tapauksiin vaikutukset tilintarkastuskertomukseen.

8.9. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 8 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

- 8.9.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon:
- (a) kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu, ja tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia, sekä peruste tälle johtopäätökselle; ja
 - (b) tilintarkastuksen aikaisten konsultointien luonne ja laajuus ja niiden tuloksena tehdyt päätökset sekä se, miten tällaiset päätökset on pantu täytäntöön.
- 8.9.2. Tilintarkastajan dokumentaation on osoitettava, että tilinpäätöslaskelmiin sisältyvä informaatio täsmää tai on täsmäytetty siihen kirjanpitoaineistoon, jonka pohjalta se on laadittu, sekä täsmäytettävä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta.
- 8.9.3. Tilintarkastajan on koottava tilintarkastusdokumentaatio tilintarkastuskansioon ja saatettava lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

*ISQM 1:n (tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmis-
sä on asetettava laatutavoite, joka koskee toimeksiantoa koskevan dokumentaation oikea-aikaista kokoamista toimeksiannosta*

annettavan raportin antamispäivän jälkeen.³⁰ Asianmukainen aikaraja lopullisen tilintarkastuskansion kokoamisen loppuun saattamiselle on yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.³¹

- 8.9.4. Sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu loppuun, tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa min-käänlaista tilintarkastusdokumentaatiota ennen sen säilyttämisaajan päättymistä.

ISQM 1:n (tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmissä on asetettava laatutavoite, joka koskee toimeksiantoa koskevan dokumentaation asianmukaista ylläpitoa ja säilyttämistä tilintarkastusyhteisön tarpeiden täyttämiseksi sekä säädösten, määräysten, relevanttien eettisten vaatimusten tai ammatillisten standardien noudattamiseksi.³² Tilintarkastustoimeksiannoissa säilyttämisaika on yleensä vähintään viisi vuotta tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä tai soveltuvissa tapauksissa tätä myöhemmästä konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä.³³

- 8.9.5. Tilintarkastajan on soveltuvissa tapauksissa dokumentoitava se, että LCE-ISA-standardin jonkin osan jokin tavoite jää saavuttamatta, sekä tästä seuraavat toimet (kuten vaikutus tilintarkastajan lausuntoon tai luopuminen toimeksiannosta, jos tilintarkastajan yleistä tavoitetta ei pystytä saavuttamaan).
- 8.9.6. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi muuttaa olemassa olevaa tilintarkastusdokumentaatiota tai lisätä siihen uutta tilintarkastusdokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu päätökseen, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:
- (a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja
 - (b) milloin ne on tehty, kuka on tehnyt ne ja kuka on käynyt ne läpi.

³⁰ ISQM 1, kappale 31(f)

³¹ ISQM 1, kappale A83

³² ISQM 1, kappale 31(f)

³³ ISQM 1, kappale A85

9. Lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen

Tämän osan sisältö

Osassa 9 esitetään vaatimukset, jotka koskevat:

- lausunnon laatimista;
- eri tyyppisiä tilintarkastuslausuntoja; ja
- tilintarkastuskertomuksen sisältöä.
- muuta informaatiota ja vertailutietoja.

Tämän osan soveltamisala

Tässä osassa selostetaan tilintarkastuskertomuksen sisältöä ja esitetään, miten tilintarkastaja päättää lausunnon mukauttamisesta ja milloin tilintarkastuskertomukseen tarvitaan muita muutoksia. Siinä myös esitetään tilintarkastajalta vaadittavat toimenpiteet vertailulukujen ja vertailutilinpäätöksen sekä muun informaation suhteen (soveltuvissa tapauksissa).

Esimerkkejä mukautetuista lausunnoista, toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta koskevasta kappaleesta, tiettyä seikkaa painottavasta kappaleesta ja muuta seikkaa koskevasta kappaleesta ja näihin liittyvää tilintarkastuskertomuksia koskevaa ohjeistusta löytyy *Auditor Reporting Supplemental Guide* -ohjeistuksesta (tilintarkastuskertomuksen antamista koskeva lisäohjeistus).

9.1. **Tavoitteet**

9.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on:

- (a) laatia hankitusta tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten arvioinnin perusteella lausunto tilinpäätöksestä ja esittää tämä lausunto selkeästi kirjallisessa raportissa; ja
- (b) arvioida, onko mahdollisen muun informaation ja seuraavien välillä olennaista ristiriitaisuutta:
 - (i) tilinpäätös; ja
 - (ii) tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana hankkima tietämys.

9.2. **Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen**

9.2.1. Tilintarkastajan on laadittava lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

9.2.2. Tämän lausunnon laatimista varten tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hän hankkinut kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tässä johtopäätöksessä on otettava huomioon:

- (a) onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;
- (b) ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia; ja
- (c) kappaleissa 9.2.3.–9.2.6. vaadittavat arvioinnit.

9.2.3. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti. Tähän arviointiin on kuuluttava harkintaa, joka koskee yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia, mukaan lukien viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta harkintaan perustuvissa ratkaisuissa.

9.2.4. Kappaleen 9.2.3. mukaista arviointia tehdessään tilintarkastajan on arvioitava, onko sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen niin, että:

- (a) yhteisön merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla ja ymmärrettävästi;
- (b) yhteisön valitsema ja soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;
- (c) johdon tekemät kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat kohtuullisia;
- (d) tunnistetut lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja esitetty asianmukaisesti ja niistä on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
- (e) tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää, mukaan lukien:
 - (i) esitetäänkö tilinpäätöksessä informaatio, joka siinä olisi pitänyt esittää;
 - (ii) onko kyseinen informaatio luokiteltu, yhdistetty tai jaoteltu ja luonnehdittu asianmukaisesti; ja
 - (iii) onko tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa heikennetty sisällyttämällä siihen informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitetyistä seikoista;
- (f) tilinpäätös sisältää riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon; ja
- (g) tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, on asianmukainen.

9.2.5. Kun tilinpäätös on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan on arvioitava lisäksi, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Tämän arvioinnin on sisällettävä seuraavien seikkojen tarkastelua:

- (a) tilinpäätöksen yleinen esittämistapa, rakenne ja sisältö; ja
- (b) se, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Tilintarkastaja arvioi ammatillista harkintaa käyttäen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sekä esittämistavan osalta että oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeellisten tietojen osalta.

9.2.6. Tilintarkastajan on arvioitava, viitataan-ko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä riittävällä tavalla tai kuvataan-ko sitä siinä asianmukaisesti.

9.3. Lausunnon muoto

9.3.1. Tilintarkastajan on esitettävä vakio- muotoinen lausunto silloin, kun hänen johtopäätöksensä on, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Jos tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kuten yleensä on silloin, kun kyseessä on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös, vaadittava lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. Jos tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, vaadittava lausunto koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu normiston mukaisesti.

9.3.2. Jos oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista ja siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen on päätettävä, onko hänen mukautettava lausuntonsa.³⁴

9.3.3. Jos tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse arvioida, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jos tilintarkastaja äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa kuitenkin toteaa hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella, että tällainen tilinpäätös on harhaanjohtava, hänen on keskusteltava asiasta

³⁴ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.28.

johdon kanssa, ja riippuen siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen on päätettävä, viestiikö hän siitä tilintarkastuskertomuksessa, ja jos viestii, niin kuinka.³⁵

9.4. Tilintarkastuskertomus

9.4.1. Tilintarkastajan on noudatettava kertomuksen laatimisessa seuraavaksi esitettävää muotoa ja sisältöä, paitsi jos:

- (a) tilintarkastuskertomusta on muutettava, jotta noudatettaisiin maan tai muun oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä vaadittavaa tilintarkastuskertomuksen tiettyä esittämistapaa tai sanamuotoa. Kun tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä, tilintarkastuskertomuksessa on viitattava tähän LCE-ISA-standardiin vain, jos se sisältää jäljempänä kuvatut tiettyyn muotoon ja sisältöön liittyvät elementit;
- (b) tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastuksen sellaisen tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen yksinkertaisia yhteisöjä koskevan tilintarkastusstandardin ("kansallinen yksinkertaisia yhteisöjä koskeva tilintarkastusstandardi") mukaisesti, jossa määrätään erilaisesta tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodosta kuin LCE-ISA-standardissa, ja sen lisäksi hän on noudattanut tilintarkastusta suorittaessaan LCE-ISA-standardia. Jos näin on, tilintarkastuskertomuksessa saadaan viitata kansallisen yksinkertaisia yhteisöjä koskevan tilintarkastusstandardin lisäksi LCE-ISA-standardiin vain, jos tilintarkastuskertomus sisältää jäljempänä kuvatut tiettyyn muotoon ja sisältöön liittyvät elementit; tai
- (c) tilintarkastuskertomus sisältää mukautetun lausunnon, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, muuta seikkaa koskevan kappaleen, toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta koskevan kappaleen, muita raportointivelvoitteita koskevan osion tai muuta informaatiota koskevan erillisen osion, jolloin tilintarkastajan on mukautettava lausuntonsa (osan 9.5. mukaisesti) tai muutettava tilintarkastuskertomusta (osan 9.8. mukaisesti).

³⁵ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.29.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[ABC-yhtiön osakkeenomistajille tai muulle asianmukaiselle vastaanottajalle]³⁶

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet³⁷ [ABC-yhtiön (Yhteisö)] tilinpäätöksen[, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista (korvaa nämä raporttien nimet asianmukaisilla nimillä)].³⁸

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös [antaa oikean ja riittävän kuvan Yhteisön] taloudellisesta asemasta [31.12.20X1] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta [tai ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein]³⁹ [sovellettavan tilinpäätösnormiston]⁴⁰ mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi) -standardin mukaisesti. LCE-ISA-standardin mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*.⁴¹ Olemme riippumattomia [Yhteisöstä] niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.⁴²

Tilinpäätöstä koskevat [johton] velvollisuudet⁴³

[Johto] vastaa tilinpäätöksen laatimisesta [siton, että se antaa oikean ja riittävän kuvan] [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti,⁴⁴ sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka [johto] katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

[Johto] on tilinpäätöstä laatiessaan velvollinen arvioimaan [Yhteisön] kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos [johto] joko aikoo purkaa [Yhteisön] tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa^{45 46}

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntonamme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan LCE-ISA-standardin mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

LCE-ISA-standardin mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, vääräntämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon [Yhteisön] sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä [Yhteisön] kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomukssamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei [Yhteisö] pysty jatkamaan toimintaansa.
- [arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.]⁴⁷

Kommunikoimme [johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten] kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

[Allekirjoitus tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista]

[Tilintarkastajan osoite: mainitaan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla tilintarkastaja toimii.]

[Päiväys: Aikaisintaan se päivä, jona tilintarkastaja on hankkinut tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mukaan lukien evidenssi siitä, että (i) kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on laadittu; ja (ii) ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.]

³⁶ Hakasuluissa (esim. []) esitetyt asiat, jotka liittyvät tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön, räätälöidään asiaankuuluvalla tavalla.

³⁷ Kun lausunto jätetään antamatta, toteamusta, jonka mukaan tilinpäätös on tilintarkastettu, muutetaan siten, että siinä todetaan, että tilintarkastaja on saanut tehtäväksi tilintarkastaa tilinpäätöksen.

³⁸ Yksilöidään yhteisö, jonka tilinpäätös on tilintarkastettu; yksilöidään jokainen tilinpäätöslaskelma ja sen ajankohta tai sen kattama ajanjakso sekä viitataan liitetietoihin ja merkittäviin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin tai käytetään muuta asianmukaista kuvausta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

³⁹ Ks. myös kappale 9.4.2. jäljempänä. Kun tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, lausunnossa ja tilintarkastajan velvollisuuksia koskevassa kuvauksessa viitataan sen sijaan siihen, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

⁴⁰ Yksilöidään maa tai muu oikeudenkäyttöalue, jonka tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei normisto ole IFRS-standardit tai International Public Sector Accounting Standards Boardin antamat IPSAS-standardit.

⁴¹ Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tätä mainintaa ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen.

⁴² Kun tilintarkastaja antaa varauksen sisältävän tai kielteisen lausunnon, mainintaa siitä, onko lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, muutetaan siten, että siihen sisällytetään sana ”varauksen sisältävä” tai ”kielteinen” sen mukaan kumpi näistä on asianmukainen. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tätä mainintaa ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen.

⁴³ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

⁴⁴ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, sekä sellaisesta ...”

⁴⁵ Kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista voidaan sisällyttää myös liitteeseen tai, kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kuvauksena asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, kun kuvauksessa käsitellään tätä LCE-ISA-standardia ja se ei ole ristiriidassa LCE-ISA-standardin kanssa. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastuskertomuksessa on oltava viittaus liitteen tai kuvauksen sijaintipaikkaan. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastajan velvollisuuksia koskeva kuvaus sisältää vain kappaleessa 9.5.33. vaadittavat seikat.

- 9.4.2. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan on viitattava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä kuvauksessa, joka koskee tilinpäätöstä koskevia johdon velvollisuuksia, ”tilinpäätöksen laatimiseen siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”tilinpäätöksen laatimiseen ja siihen, että se on oikein esitetty” sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista.
- 9.4.3. Tilintarkastaja ei saa viitata tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön vakimuotoisen lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä tätä edellytetään. Jos säädös tai määräys sisältää vaatimuksen tällaisesta viittauksesta, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei viittaus vähennä tilintarkastajan vastuuta lausunnosta.

9.5. Lausunnon mukauttaminen

Seuraavissa taulukoissa A–C esitetään vaatimukset erilaisissa tilanteissa käytettävistä mukautetuista lausunnoista sekä mukautetun lausunnon muodosta ja sisällöstä.

- 9.5.1. Tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa seuraavien taulukoiden A–C mukaisesti, kun:
- (a) tilintarkastaja tekee hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai
 - (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.
- 9.5.2. Kun tilintarkastaja mukauttaa tilintarkastuslausuntonsa, hänen on:
- (a) muutettava otsikko ”Lausunnon perustelut” otsikoksi ”Varauman sisältävän lausunnon perustelut”, ”Kielteisen lausunnon perustelut” tai ”Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle” taulukkojen A–C mukaisesti; ja
 - (b) esitettävä lausunnon perustelut -osiossa kuvaus mukauttamiseen johtavasta seikasta.

Seuraavassa taulukossa A esitetään, kuinka tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuva ratkaisu mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on tilinpäätökseen, vaikuttaa annettavan lausunnon tyyppiin.

TAULUKKO A	Tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
	Olennainen mutta ei laajalle ulottuva	Olennainen ja laajalle ulottuva
Mukauttamiseen johtavan seikan luonne		
Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytäkään hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

⁴⁶ Kun sovelletaan osaa 10, on kuvattava lisäksi tilintarkastajan velvollisuuksia toimeksiannossa, joka koskee konsernin tilintarkastusta, mainitsemalla, että:

- (i) tilintarkastajan velvollisuutena on suunnitella ja suorittaa konsernin tilintarkastus hankkiakseen konsernitiilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintayksiköitä koskevasta taloudellisesta informaatiosta;
- (ii) tilintarkastaja vastaa konsernin tilintarkastusta varten suoritettavan tilintarkastustyön ohjauksesta, valvonnasta ja läpikäynnistä; ja
- (iii) tilintarkastaja vastaa lausunnostaan yksin.

⁴⁷ Relevantti, kun tilinpäätös on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti.

Seuraavassa taulukossa B esitetään, miten lausunto mukautetaan kunkin taulukossa A esitetyn lausunnon tyypin osalta.

TAULUKKO B Lausunnon muoto	Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto	Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto
9.5.3. Varauman sisältävä lausunto Tilintarkastuskertomus – lausunnon otsikko: ”Varauman sisältävä lausunto” Tilintarkastuskertomus – lausunnon perustelut -osion otsikko: ”Varauman sisältävän lausunnon perus- telut”	”Lausuntonamme esitämme, että Va- rauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) [vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia] ⁴⁸ lukuun ottamatta tilin- päättös [antaa oikean ja riittävän kuvan [...]:sta / [...] on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein] [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti”	”... Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) [vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia] lukuun otta- matta tilinpäättös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpää- tösnormiston] mukaisesti”
9.5.4. Kielteinen lausunto Tilintarkastuskertomus – lausunnon otsikko: ”Kielteinen lausunto” Tilintarkastuskertomus – lausunnon perustelut -osion otsikko: ”Kielteisen lausunnon perustelut”	”... tilinpäättös [ei anna oikeaa ja riit- tävää kuvaa [...]:sta / [...] ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein] [sovellettavan tilinpää- tösnormiston] mukaisesti”	”...tilinpäätöstä ei ole kaikilta olennai- silta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti”
9.5.5. Jätetään lausunto antamatta Tilintarkastuskertomus – lausunnon otsikko: ”Lausunnon antamatta jättäminen” Tilintarkastuskertomus – lausunnon perustelut -osion otsikko: ”Perustelut lausunnon antamatta jättä- miselle”	”Olemme saaneet tehtäväksi tilintarkastaa... tilinpäätöksen...” ”Emme anna lausuntoa tilinpäätöksestä. Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattu- jen seikkojen) merkittävydestä johtuen emme ole pystyneet hankkimaan tilin- päättöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltu- vaa tilintarkastusevidenssiä.”	

⁴⁸ Hakasuluissa (esim. []) esitetyt asiat räätälöidään asiaankuuluvalla tavalla.

Seuraavassa taulukossa C esitetään, millaisissa erityisissä olosuhteissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan ja minkä tyyppisiä lausuntoja kyseisissä olosuhteissa annetaan mukauttamiseen johtavan seikan luonteen perusteella (ks. taulukko A). Taulukko C ei ole tyhjentävä luettelo kaikista olosuhteista, joissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan.

TAULUKKO C Erityisiä olosuhteita, joissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan	Viittaus kappaleeseen	Varauman sisältävä	Kielteinen	Jätetään antamatta
<i>Alkusaldot</i>				
9.5.6. Tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyys, joka olennaisesti vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen, ja virheellisyyden vaikutusta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. Tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ei ole johdonmukaisesti noudatettu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti suhteessa alkusaldoihin tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja tilinpäätösnormiston mukaisesti.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. Edellisen tilintarkastajan lausunto edellisen tilikauden tilinpäätöksestä on ollut mukautettu ja mukautettu kohta on edelleen relevantti ja olennainen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen kannalta.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen</i>				
9.5.10. Säädösten ja määräysten epäilyistä noudattamatta jättämisestä ei pystytä hankkimaan riittävästi tietoa.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. Tilintarkastaja toteaa, että säädösten ja määräysten tunnistetulla tai epäilyllä noudattamatta jättämisellä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, eikä sitä ole otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.	7.4.27.	✓	✓	

TAULUKKO C Erityisiä olosuhteita, joissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan	Viittaus kappaleeseen	Varauman sisältävä	Kielteinen	Jätetään antamatta
9.5.12. Johto tai hallintoelimet estävät tilintarkastajaa hankkimasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta hän pystyisi arvioimaan, onko tapahtunut tai todennäköisesti tapahtunut tilinpäätöksen kannalta mahdollisesti olennainen säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. Tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan, onko säädöksiä tai määräyksiä jätetty noudattamatta, ja tämä johtuu ennemminkin olosuhteista johtuvista kuin johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista.	7.4.27.	✓		✓
<i>Ulkopuoliset vahvistukset</i>				
9.5.14. Tilintarkastajan mielestä on kohtuutonta, ettei johto salli hänen lähettää vahvistuspyyntöä, tai tilintarkastaja ei pysty hankkimaan relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla tilintarkastustoimenpiteillä.	7.3.24.	✓		✓
<i>Vaihto-omaisuus</i>				
9.5.15. Tilintarkastaja ei pysty suorittamaan vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta.	7.4.21.	✓		✓
<i>Oikeudenkäynnit ja vaateet</i>				
9.5.16. Johto ei anna tilintarkastajalle lupaa kommunikoida yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa tai tavata tätä tai yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies kieltäytyy vastaamasta tiedustelukirjeeseen asianmukaisesti tai hänen on kiellettyä vastata siihen; ja tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla.	7.4.25.	✓		✓
<i>Toiminnan jatkuvuus</i>				
9.5.17. Tilinpäätöstä laadittaessa on käytetty toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta mutta tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan johdon ei olisi ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöstä laatiessaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta.	7.4.1. 8.5.7.		✓	

TAULUKKO C Erityisiä olosuhteita, joissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan	Viittaus kappaleeseen	Varauman sisältävä	Kielteinen	Jätetään antamatta
9.5.18. Olennaisesta epävarmuudesta ei esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä.				
9.5.19. Tällöin varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa on mainittava, että ”on sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa” ja että ”tästä seikasta ei esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä”.	7.4.4. 8.5.8.	✓	✓	
9.5.20. Arvioitaessa johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa kyseisen arvion kattama ajanjakso ulottuu alle 12 kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä ja johto ei pidennä arvion kattamaa ajanjaksoa taikka johto ei ole tehnyt kyseistä arviota, minkä vuoksi tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.	7.4.2.	✓		✓
<i>Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat</i>				
9.5.21. Tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää joitakin tosiseikkoja ja johto ei muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Kirjalliset vahvistusilmoitukset</i>				
9.5.22. Tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että tässä standardissa vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, että kappaleissa 8.6.1.(a)–(c) vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia.	8.6.7.			✓
9.5.25. Johto ei anna kappaleissa 8.6.1.(a)–(c) vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia.	8.6.7.			✓

TAULUKKO C Erityisiä olosuhteita, joissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan	Viittaus kappaleeseen	Varauman sisältävä	Kielteinen	Jätetään antamatta
<i>Vertailuluvut</i>				
9.5.26. Tilinpäätöksessä esitetään vertailuluvut, edelliseltä tilikaudelta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, lausunto on jätetty antamatta tai lausunto on ollut kielteinen ja mukauttamiseen johtanut seikka ei ole vielä ratkaistu. Mukautetun lausunnon perustelukappaleessa on joko: (a) viitattava mukauttamiseen johtanut seikka koskevassa kuvauksessa sekä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin että vertailulukuihin silloin, kun seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin ovat olennaisia; tai (b) muissa tapauksissa selitettävä, että tilintarkastuslausunto on mukautettu niiden vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla seikalla on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.	9.7.6.	✓	✓	✓
<i>Muut asiat</i>				
9.5.27. Tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti ja tilintarkastaja äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa toteaa hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella, että tällainen tilinpäätös on harhaanjohtava.	9.3.3.	✓	✓	✓

Muut mukauttamiseen liittyvät seikat

9.5.30. Jos tilintarkastaja viittaa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön tilintarkastuskertomuksessa, koska tällainen viittaus on relevantti käsityksen saamiseksi tilintarkastajan lausuntoon tehdystä mukautuksesta, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei tällainen viittaus vähennä tilintarkastajan vastuuta kyseisestä lausunnosta.

9.5.31. Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka koskee:

- (a) tilinpäätöksen yksittäisiä rahamääriä (määrälliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien), tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräiset vaikutukset, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Jos rahamääräisiä vaikutuksia ei ole käytännössä mahdollista määrittää, tämä on mainittava.

- (b) laadullisia tietoja, tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon selitys siitä, miten kyseiset tiedot ovat virheellisiä.
- (c) esitettäväksi vaaditun tiedon esittämättä jättämistä tilinpäätöksessä, tilintarkastajan on:
 - (i) keskusteltava tiedon esittämättä jättämisestä hallintoelinten kanssa;
 - (ii) kuvattava Lausunnon perustelut -osiossa, minkä luonteista pois jätetty tieto on; ja
 - (iii) ellei säädös tai määräys tätä estä, esitettävä pois jätetyt tiedot, edellyttäen, että tämä on käytännössä mahdollista ja että tilintarkastaja on hankkinut pois jätetyistä tiedoista tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

9.5.32. Jos mukauttaminen johtuu siitä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon tähän johtaneet syyt.

9.5.33. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta sen vuoksi, että hän ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on muutettava kappaleen 9.4.1. mukaista Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa -osiota siten, että se sisältää vain seuraavan:

- (a) maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on suorittaa tilintarkastus LCE-ISA-standardin mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus;
- (b) maininta siitä, että Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) johdosta tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
- (c) maininta siitä, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti ja on täyttänyt muut kyseisten vaatimusten mukaiset tilintarkastajan velvollisuudet.

9.5.34. Jos tilintarkastaja on antanut tilinpäätöksestä kielteisen lausunnon tai jättänyt lausunnon antamatta, hänen on kuvattava Lausunnon perustelut -osiossa syyt mahdollisiin tiedossaan oleviin muihin seikkoihin, joiden johdosta lausunto olisi pitänyt mukauttaa, sekä niiden vaikutukset.

9.6. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muut kappaleet

Tilintarkastuskertomuksessa käytetään tiettyjä seikkoja painottavia kappaleita ja muita seikkoja koskevia kappaleita, kun tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi:

- *kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan tai esitettyihin seikkoihin, joka on niin tärkeä tai jotka ovat niin tärkeitä, että se on perustavanlaatuinen tai ne ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava); tai*
- *kiinnittää käyttäjien huomiota mihin tahansa seikkaan tai seikkoihin, jota tai joita ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja joka on relevantti tai jotka ovat relevantteja käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta (muu seikka).*

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

9.6.1. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka hänen ammatillisen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, ja hänen ei olisi mukautettava lausuntoaan kyseisen seikan seurauksena, hänen on sisällytettävä antamaansa tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa mainitaan, ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu painotettavan seikan osalta.

Esimerkkejä tilanteista, joissa tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet voivat olla tarpeellisia:

- *säädökseen tai määräykseen perustuva tilinpäätösnormisto on hyväksyttävä vain siksi, että se perustuu säädökseen tai määräykseen.*
- *tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen joitakin tosiseikkoja ja hän antaa uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen (ts. tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat).*

Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen ei vaikuta tilintarkastajan lausuntoon. Tiettyä seikkaa painottava kappale ei korvaa:

- *mukautettua lausuntoa tietyn tilintarkastustoimeksiannon olosuhteiden sitä edellyttäessä;*
- *tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat välttämättömiä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi; eikä*
- *raportoimista, kun esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.*

Muita seikkoja koskevat kappaleet

Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällöstä käy selvästi ilmi, ettei tällaista muuta seikkaa edellytetä esitettävän tilinpäätöksessä. Muuta seikkaa koskeva kappale ei sisällä tietoa, jota säädös, määräys tai muut ammatilliset standardit, esimerkiksi tiedon salassapitoa koskevat eettiset säännöt, estävät tilintarkastajaa antamasta. Muuta seikkaa koskeva kappale ei myöskään sisällä tietoa, jota johdon edellytetään antavan.

- 9.6.2. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi viestiä jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen ammatillisen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä antamaansa tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskeva kappale edellyttäen, että säädös tai määräys ei estä tätä.

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvien muiden kappaleiden sisältö

- 9.6.3. Kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, muuta seikkaa koskevan kappaleen tai toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta koskevan kappaleen, kyseinen kappale tai osio on esitettävä seuraavan taulukon D mukaisesti:

TAULUKKO D Kappale tai osio	Esittämisaika	Otsikon on sisällettävä	Sisältöön on kuuluttava
9.6.4. Tiettyä seikkaa painottava kappale	Tilintarkastuskertomuksen erillinen osio	Asianmukainen otsikko, jossa esiintyy ”tietyn seikan painotaminen”	Selkeä viittaus seikkaan, jota halutaan painottaa, ja maininta siitä, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat tiedot ovat tilinpäätöksessä. Viittaus vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon. Maininta siitä, ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu painotettavan seikan osalta.
9.6.5. Muuta seikkaa koskeva kappale	Tilintarkastuskertomuksen erillinen osio	Asianmukainen otsikko, jossa esiintyy ”muu seikka”	Se, mikä on kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.
9.6.6. Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus-kappale	Tilintarkastuskertomuksen erillinen osio	”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus”	Se, että kiinnitetään lukijoiden huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan, jossa esitetään olennaiseen epävarmuuteen liittyvät seikat. Se, että tuodaan esiin, että kyseiset tapahtumat tai olosuhteet osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu kyseisen seikan osalta.

9.6.7. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen joitakin tosiseikkoja ja jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on sisällytettävä uuteen tai muutettuun tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale, jossa kiinnitetään käyttäjien huomiota muuttamiseen johtaneeseen syyhyn ja viitataan tilintarkastajan aiemmin antamaan kertomukseen.

9.7. Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös

9.7.1. Tilintarkastajan on ratkaistava, sisältääkö tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät vertailutiedot ja onko tällaiset tiedot luokiteltu asianmukaisesti. Näin tehdessään tilintarkastajan on arvioitava:

- (a) täsmäävätkö edellisellä tilikaudella esitetyt luvut ja muut tiedot vertailutietojen kanssa tai onko niitä oikaistu; ja
- (b) ovatko vertailutiedoissa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet yhdenmukaiset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella noudatettujen laatimisperiaatteiden kanssa, tai jos on tapahtunut muutoksia, onko nämä muutokset käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa, onko ne esitetty asianmukaisesti tai onko niistä annettu riittävästi tietoja.

9.7.2. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastusta suoritettaessa vertailutiedoissa mahdollisesti oleva olennainen virheellisyys, hänen on suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi sellaisia tilintarkastustoimenpiteitä, joita kyseisissä olosuhteissa tarvitaan, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, onko vertailutiedoissa olennaista virheellisyyttä. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä on muutettu, tilintarkastajan on todettava, että vertailutiedot täsmäävät muutettuun tilinpäätökseen.

9.7.3. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja eikä säädöksessä tai määräyksessä kielletä nykyistä tilintarkastajaa viittaamasta kertomukseen, jonka edellinen tilintarkastaja on antanut vertailuluvuista, ja hän päättää tehdä näin, hänen on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa:

- (a) että edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja;
- (b) minkä tyyppisen lausunnon edellinen tilintarkastaja on antanut, ja jos lausunto on ollut mukautettu, syyt tähän; ja
- (c) kyseisen kertomuksen antamispäivä.

9.7.4. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja ja kyseinen tilinpäätös esitetään vertailutilinpäätöksenä, tilintarkastajan on sen lisäksi, että hän antaa lausunnon tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksestä, mainittava muuta seikkaa koskevassa kappaleessa:

- (a) että edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja;
- (b) minkä tyyppisen lausunnon edellinen tilintarkastaja on antanut, ja jos lausunto on ollut mukautettu, syyt tähän; ja
- (c) kyseisen kertomuksen antamispäivä, paitsi jos edellisen tilintarkastajan kertomus edellisen tilikauden tilinpäätöksestä julkaistaan uudelleen tilinpäätöksen yhteydessä.

9.7.5. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa, että vertailuluvut ovat tilintarkastamattomia tai vertailutilinpäätös on tilintarkastamaton. Tällainen maininta ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa vaatimuksesta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei alkusaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.

Vertailuluvut

9.7.6. Silloin kun esitetään vertailuluvut, tilintarkastajan lausunnossa ei saa viitata vertailulukuihin muutoin kuin kappaleen 9.7.5. mukaisissa tapauksissa tai seuraavissa olosuhteissa:

- (a) Jos edelliseltä tilikaudelta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, jos lausunto on jätetty antamatta tai jos lausunto on ollut kielteinen ja mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole vielä ratkaistu, tilintarkastajan on mukautettava tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausuntonsa.⁴⁹
- (b) Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että edellisen tilikauden tilinpäätöksessä, josta on aiemmin annettu vakiomuotoinen lausunto, on olennainen virheellisyys eikä vertailulukuja ole oikaistu asianmukaisesti tai tilinpäätöksessä ei ole esitetty asianmukaisia tietoja, tilintarkastajan on esitettävä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto, joka on mukautettu tilinpäätökseen sisältyvien vertailulukujen osalta.

Vertailutilinpäätös

9.7.7. Silloin kun esitetään vertailutilinpäätös, tilintarkastajan lausunnossa on viitattava jokaiseen kauteen, jolta tilinpäätös esitetään ja josta annetaan tilintarkastuslausunto.

9.7.8. Silloin kun tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevan raportoinnin yhteydessä raportoidaan edellisen tilikauden tilinpäätöksestä ja tilintarkastajan lausunto tällaisesta edellisen tilikauden tilinpäätöksestä poikkeaa hänen aiemmin esittämästään lausunnosta, tilintarkastajan on ilmoitettava tärkeimmät syyt erilaiseen lausuntoon muuta seikkaa koskevassa kappaleessa.

9.8. Muu informaatio

”Muulla informaatiolla” tarkoitetaan yhteisön vuosikertomukseen sisältyvää taloudellista tai muuta kuin taloudellista informaatiota (muuta kuin tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomusta).

9.8.1. Tilintarkastajan on ratkaistava johdon kanssa keskustelemalla, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen, ja selvittettävä, millä tavoin ja milloin yhteisö suunnittelee julkistavansa tällaisen asiakirjan (tai tällaiset asiakirjat).

9.8.2. Tilintarkastajan on luettava muu informaatio ja:

- (a) arvioitava, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta; ja

⁴⁹ Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.26.

- (b) arvioitava, onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta.

9.8.3. Kappaleessa 9.8.2.(a) tarkoitetun arvioinnin perustaksi tilintarkastajan on muun informaation ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuuden arvioimiseksi verrattava joitakin muuhun informaatioon sisältyviä lukuja tai muita tietoja (joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvedoja tai tarkempia erittelyjä) tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin tai muihin tietoihin.

Arvioidessaan valittujen lukujen tai muiden tietojen yhdenmukaisuutta tilintarkastajan ei tarvitse verrata vastaaviin tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin tai muihin tietoihin kaikkia muuhun informaatioon sisältyviä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvedoja tai tarkempia erittelyjä.

9.8.4. Lukiessaan muuta informaatiota tilintarkastajan on myös pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten viitteiden varalta, joiden mukaan jäljellä oleva muu informaatio, joka ei liity tilinpäätökseen tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessa hankkimaan tietämykseen, vaikuttaisi olevan olennaisesti virheellistä.

9.8.5. Jos tilintarkastaja toteaa, että olennaista ristiriitaisuutta vaikuttaa esiintyvän (tai hänen tietoonsa tulee, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä), hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa ja tarvittaessa suoritettava muita toimenpiteitä tehdäkseen johtopäätöksen siitä:

- (a) onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä;
- (b) onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä; tai
- (c) onko tarpeellista päivittää hänen muodostamaansa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

9.8.6. Jos tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, hänen on pyydettävä johtoa korjaamaan muu informaatio. Jos johto:

- (a) suostuu tekemään korjauksen, tilintarkastajan on todettava, että korjaus on tehty; tai
- (b) kieltäytyy tekemästä korjausta, tilintarkastajan on kommunikoitava tästä hallintoelinten kanssa ja pyydettävä, että korjaus tehdään. Jos korjausta ei edelleenkään tehdä, tilintarkastajan on harkittava tämän vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen seuraavan taulukon E mukaisesti tai luovuttava toimeksiannosta, jos luopuminen on mahdollista.

9.8.7. Jos tilintarkastaja on saanut muun informaation käyttöönsä osaksi tai kokonaan tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä, hänen on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen Muu informaatio -osio taulukon E mukaisesti.

TAULUKKO E			
Kappale tai osio	Esittämisaika	Otsikon on sisällytettävä	Sisältöön on kuuluttava
9.8.8. Muu informaatio -osio	Tilintarkastuskertomuksen erillinen osio	”Muu informaatio” tai muu asianmukainen otsikko	(a) Maininta siitä, että johto vastaa muusta informaatiosta; (b) sen muun informaation yksilöinti, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää; (c) maininta siitä, ettei tilintarkastajan lausunto kata muuta informaatiota eikä tilintarkastaja näin ollen anna siitä tilintarkastuslausuntoa eikä esitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä; (d) kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista, jotka koskevat muun informaation lukemista ja tarkastelua sekä siitä raportoimista tämän LCE-ISA-standardin vaatimalla tavalla; ja (e) kun muu informaatio on saatu käyttöön ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, joko: (i) maininta siitä, ettei tilintarkastajalla ole mitään raportoitavaa; tai (ii) jos tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on korjaamaton olennainen virheellisyys, maininta, jossa kuvataan kyseinen muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys.

9.8.9. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa sisältää Muu informaatio -osiota, ellei säädöksessä tai määräyksessä sitä vaadita.

9.9. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 9 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

9.9.1. Tilintarkastajan on dokumentoitava muun informaation osalta suorittamansa toimenpiteet sekä lopullinen versio muusta informaatiosta.

10. Konsernitilinpäätösten tilintarkastukset

Tämän osan sisältö

Osassa 10 esitetään erityisiä näkökohtia, jotka koskevat konsernin tilintarkastusta. Tässä osassa ”tilintarkastajalla” tarkoitetaan ”konsernin tilintarkastajaa”.

Tämän osan soveltamisala

Kaikkia LCE-ISA-standardin osia sovelletaan konsernin tilintarkastukseen. Tähän osaan sisältyvissä vaatimuksissa ja ohjeistuksessa viitataan siihen, että konsernin tilintarkastuksessa on sovellettava muitakin LCE-ISA-standardin osia, tai asetetaan niitä koskevia lisävaatimuksia tai annetaan niitä koskevaa lisäohjeistusta.

10.1. Tavoite

10.1.1. Tilintarkastajan tavoitteena on tunnistaa väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit konsernitilinpäätöksessä ja arvioida niitä sekä suunnitella ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotta näihin arvioituihin riskeihin voidaan vastata asianmukaisella tavalla.

10.2. Suunnittelutoimenpiteet

10.2.1. Soveltaessaan osaa 5 tilintarkastajan on päätettävä konsernin tilintarkastuksen laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta sekä päivitettävä näitä tarpeen mukaan. Näin tehdessään tilintarkastajan on ratkaistava:

- (a) missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä; ja
- (b) mitä resursseja tarvitaan konsernin tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen.

Konsernin osat

Ratkaisu siitä, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä, perustuu ammatilliseen harkintaan. Seikkoihin, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan tekemään ratkaisuun, kuuluvat esimerkiksi seuraavat:

- *sellaisten tapahtumien tai olosuhteiden luonne, joista voi aiheutua konsernin osaan liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä konsernitilinpäätöksen kannanottotasolla, esimerkiksi äskettäin muodostetut tai hankitut yhteisöt tai liiketoimintayksiköt taikka yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, joissa on tapahtunut merkittäviä muutoksia.*
- *merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen tai konsernitilinpäätöksessä esitettävien tietojen jakautuminen konsernin eri osien kesken, kun otetaan huomioon toimipaikan tai liiketoimintayksikön varojen, velkojen ja liiketapahtumien koko ja luonne suhteessa konsernitilinpäätökseen.*
- *se, voidaanko odottaa, että kaikista merkittävistä liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista tai konsernitilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista saadaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen tilintarkastustyön avulla, joka on suunniteltu kohdistuvaksi konsernin yksilöityjen osien taloudelliseen informaatioon.*
- *konsernin osassa edellisten tilikausien tilintarkastuksissa todettujen virheellisyyksien tai tunnistettujen kontrollien puutteellisuuden luonne ja laajuus.*
- *kontrollien yhteneväisyyden luonne ja laajuus eri puolilla konsernia ja se, onko konserni keskittänyt taloudelliseen raportointiin liittyviä toimintojaan, ja jos on, miten.*

Tilintarkastaja voi konsernin organisaatorakenteesta ja tietojärjestelmästä muodostamansa käsityksen perusteella päättää, että tiettyjen yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellista informaatiota voidaan tarkastella yhdessä tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten. Konsernissa voi esimerkiksi olla kolme juridista yksikköä, joilla on samankaltaiset liiketoiminnalliset ominaispiirteet ja jotka toimivat samassa maantieteellisessä sijaintipaikassa saman johdon alaisina ja jotka käyttävät

ylhteistä sisäisen valvonnan järjestelmää, mukaan lukien tietojärjestelmä. Näissä olosuhteissa tilintarkastaja voi päättää käsitellä näitä kolmea juridista yksikköä yhtenä konsernin osana.

Resurssit

Osan 3 mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi. Tilintarkastajan ratkaisu siitä, mitä resursseja tarvitaan konsernin tilintarkastuksen suorittamiseen, perustuu ammatilliseen harkintaan, ja siihen voi kuulua esimerkiksi käsitys:

- konsernista;*
- niistä konsernin osista, joissa suoritetaan tilintarkastustyötä, tällaisten konsernin osien sijainnista ja mahdollisista niihin liittyvistä kyseistä maata tai kyseistä muuta oikeudenkäyttöaluetta koskevista tekijöistä, kuten kielestä, kulttuurista ja säädöksistä tai määräyksistä; ja*
- siitä, suoritetaanko työ keskitetysti, konsernin osissa vai näiden yhdistelmänä.*

10.2.2. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö tekee konsernin tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen sen johtopäätöksen, ettei pystytäkään hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava tämän seikan mahdollisia vaikutuksia konsernin tilintarkastukseen.

10.3. Olennaisuus

10.3.1. Kun liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai konsernitilinpäätöksessä esitettävät tiedot jakautuvat konsernin eri osien kesken, tilintarkastajan on osaa 5 soveltaessaan määritettävä tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus. Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvään riskiin vastaamiseksi tällaisen rahamäärän on oltava pienempi kuin konsernille määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.

Konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus voi olla erisuuruinen kussakin konsernin osassa. Lisäksi konsernin osalle määritetyn tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden ei tarvitse olla aritmeettinen osuus konsernille määritetystä tarkastustyössä käytettävästä olennaisuudesta, ja näin ollen yhteenlasketut konsernin osille määritetyt tarkastustyössä käytettävät olennaisuudet voivat ylittää konsernille määritetyn tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden.

LCE-ISA-standardissa ei vaadita, että konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olisi määritettävä kullekin liiketapahtumien lajille, tilin saldolle tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle niissä konsernin osissa, joissa tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan. Jos konsernin erityisissä olosuhteissa on kuitenkin olemassa yksi tai useampi tietty liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jonka osalta konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien konsernitilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, osan 5 mukaan on määritettävä näihin tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sovellettava olennaisuustaso tai sovellettavat olennaisuustasot. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista harkita, voiko konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, joka on pienempi kuin kyseinen olennaisuus, olla asianmukainen näille tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille.

Konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen ei ole yksinkertainen mekaaninen laskutoimitus, ja se edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Tilintarkastaja voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia tekijöitä määrittäessään konsernin osalle määritettävää tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta:

- se, missä määrin taloudellinen informaatio jakautuu konsernin eri osien kesken (esim. kun informaation jakautuminen konsernin eri osien kesken lisääntyy, pienempi konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus on yleensä asianmukainen virheellisyyksien yhteismäärään liittyvään riskiin vastaamiseksi). Konsernin osan suhteellinen merkitys konsernille voi vaikuttaa siihen, missä määrin informaation jakautumista tapahtuu (esim. jos yksittäinen konsernin osa edustaa suurta osuutta konsernista, informaation jakautuminen konsernin eri osien kesken voi todennäköisesti olla vähäisempää).*

- *odotukset konsernin osan taloudelliseen informaatioon sisältyvien virheellisyyksien luonteesta, toistuvuudesta ja suuruudesta, esimerkiksi konsernin osassa edellisissä tilintarkastuksissa todettujen virheellisyyksien luonne ja laajuus.*

Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvään riskiin vastaamiseksi kappaleessa 10.3.1. vaaditaan, että konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus on pienempi kuin konsernille määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus. Joissakin olosuhteissa konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus voidaan kuitenkin määrittää siten, että se on lähempänä konsernille määritettyä tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta, koska virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski on pienempi, esimerkiksi kun yhden konsernin osan taloudellinen informaatio edustaa huomattavaa osuutta konsernitilinpäätöksestä.

10.4. Käsitteen muodostaminen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä

10.4.1. Soveltaessaan osaa 6 tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista seikoista:

- (a) konsernin organisaatorakenne sekä sen liiketoimintamalli, mukaan lukien:
 - (i) paikat, joissa konsernilla on liiketoimintaa tai toimintoja;
 - (ii) konsernin liiketoiminnan tai toimintojen luonne ja se, missä määrin se on samankaltaista tai ne ovat samankaltaisia eri puolilla konsernia; ja
 - (iii) se, missä laajuudessa IT:n käyttö on integroitu konsernin liiketoimintamalliin.
- (b) sovellettava tilinpäätösnormisto ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja -käytäntöjen yhdenmukaisuus eri puolilla konsernia.
- (c) konsernin sisäisen valvonnan järjestelmä, mukaan lukien:
 - (i) konsernin käyttämä konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi ja konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehdyt oikaisut;
 - (ii) kontrollien yhteneväisyyden luonne ja laajuus;
 - (iii) se, miten konserni on keskittänyt taloudelliseen raportointiin liittyviä toimintojaan; ja
 - (iv) se, kuinka konsernin johto kommunikoi konsernitilinpäätöksen laatimista tukevista merkittävistä seikoista yhteisöjen tai liiketoimintayksiköiden johdolle.

10.5. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

10.5.1. Soveltaessaan osaa 6 tilintarkastajan on kappaleen 10.4.1. mukaisesti muodostamansa käsityksen perusteella tunnistettava olennaisen virheellisyyden riskit konsernitilinpäätöksessä, mukaan lukien konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi, ja arvioitava niitä.

Soveltaessaan osaa 6 tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöksessä ja arvioitava niitä sekä suunniteltava ja suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. Informaatioon, jota käytetään väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen konsernitilinpäätöksessä, voi kuulua informaatio seuraavista:

- *se, onko konsernissa erityisiä osia, jotka ovat alttiimpia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeille.*
- *se, esiintyykö konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa väärinkäytöksen riskitekijöitä tai viitteitä johdon tarkoitushaikuudesta.*
- *se, miten konsernin hallintoelimet seuraavat konsernin johdon prosesseja, joiden avulla tämä tunnistaa väärinkäytösriskit konsernissa ja vastaa niihin, sekä kontrolleja, jotka konsernin johto on ottanut käyttöön näiden riskien pienentämiseksi.*
- *konsernin hallintoelimiltä ja konsernin johdolta saadut vastaukset tilintarkastajan tiedusteluihin siitä, onko niiden tiedossa konsernin jotakin osaa tai koko konsernia koskevaa toteutunutta, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä.*

10.6. Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin

10.6.1. Soveltaessaan osaa 7 tilintarkastajan on ratkaistava, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä ja mikä on näissä konsernin osissa suoritettavan työn luonne, ajoitus ja laajuus.

Tilintarkastustoimenpiteitä saatetaan suunnitella ja suorittaa keskitetysti, jos suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla hankittava tilintarkastusevidenssi yhdestä tai useammasta merkittävästä liiketapahtumien lajista, tilin saldosta tai tilinpäätöksessä esitettävästä tiedosta yhdessä vastaa arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin, esimerkiksi jos koko konsernin myyntituotoja koskevia liiketapahtumia koskevaa kirjanpitoaineistoa ylläpidetään keskitetysti.

Tilintarkastaja voi päättää, että konsernin osien taloudellista informaatiota voidaan pitää yhtenä perusjoukkona tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista varten, esimerkiksi silloin, kun liiketapahtumien katsotaan olevan homogeenisia, koska niillä on samat ominaispiirteet, niihin liittyvät olennaisen virheellisuuden riskit ovat samat ja kontrollit on suunniteltu ja ne toimivat yhdenmukaisesti. Tällaisissa tapauksissa konsernille määritettyä tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta käytetään usein näitä toimenpiteitä suoritettaessa.

Joissakin muissa olosuhteissa toimenpiteitä konsernin osan taloudelliseen informaatioon liittyviin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi voidaan suorittaa tehokkaammin konsernin osan tasolla. Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi tilintarkastaja voi päättää, että seuraava työn laajuus on asianmukainen konsernin osassa:

- *koko konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen;*
- *yhteen tai useampaan liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen; tai*
- *yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen.*

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

10.6.2. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä arvioituihin konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista johtuviin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi. Tähän on kuuluttava:

- (a) sen arvioiminen, onko kaikki yhteisöt ja liiketoimintayksiköt sisällytetty konsernitilinpäätökseen sovellettavan tilinpäätös-normiston mukaisesti;
- (b) konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjen oikaisujen ja luokittelun muutosten asianmukaisuuden, täydellisyyden ja oikeellisuuden arvioiminen;
- (c) sen arvioiminen, antavatko johdon konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja
- (d) arvioituihin konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista johtuviin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaaminen.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi saattaa edellyttää konsernitilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin tehtäviä oikaisuja ja luokittelun muutoksia, jotka eivät kulje tavanomaisten IT-sovellusten kautta ja joita eivät mahdollisesti koske samat kontrollit kuin muuta taloudellista informaatiota. Tilintarkastajan tekemään arviointiin kyseisten oikaisujen ja luokittelun muutosten asianmukaisuudesta, täydellisyydestä ja oikeellisuudesta voi sisältyä:

- *sen arvioiminen, kuvastavatko merkittävät oikaisut niiden taustalla olevia tapahtumia ja liiketoimia asianmukaisesti;*
- *sen selvittäminen, onko ne yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, joiden taloudellinen informaatio on sisällytetty konsernitilinpäätökseen, sisällytetty siihen asianmukaisesti;*
- *sen selvittäminen, onko merkittävät oikaisut laskettu ja käsitelty oikein ja ovatko ne konsernin johdon ja soveltuissa tapauksissa konsernin osan johdon hyväksymiä;*

- *sen ratkaiseminen, onko merkittävien oikaisujen tukena riittävästi aineistoa ja onko dokumentointi riittävää; ja*
- *konsernin sisäisten liiketapahtumien, realisoitumattomien voittojen ja konsernin sisäisten saldojen täsmäyttämisen ja eliminoinnin arvioiminen.*

10.7. Erityiset kommunikointivaatimukset

10.7.1. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa seuraavista seikoista:

- (a) yleiskuva konsernin osissa suoritettavasta työstä.
- (b) väärinkäytös tai epäilty väärinkäytös, jossa on osallisena konsernin johtoon kuuluvia, konsernin osan johtoon kuuluvia tai työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli konsernin sisäisen valvonnan järjestelmässä, taikka muita, kun väärinkäytös on aiheuttanut sen, että konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

10.8. Erityiset dokumentointivaatimukset

Osaan 2.4. sisältyvien koko tilintarkastustoimeksiannon ajan sovellettavien yleisten dokumentointivaatimusten lisäksi on tähän osaan 10 liittyviä erityisiä dokumentoitavia seikkoja, joita kuvataan alla.

10.8.1. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

- (a) peruste tilintarkastajan suorittamalle konsernin osien määrittämiselle konsernin tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten;
- (b) peruste konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittämiselle; ja
- (c) keskeiset osat käsityksestä, joka on muodostettu konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä.

Termistö

Tässä termistössä luetellaan ne termit, jotka on määritelty LCE-ISA-standardia varten. Määritelmät auttavat tämän standardin yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkitsemisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksessä tai määräyksessä taikka muutoin. Määritelmillä on sama merkitys koko tässä standardissa, ellei toisin ilmoiteta. Lisäksi tämä termistö sisältää kuvauksia muista LCE-ISA-standardissa esiintyvistä termeistä yhteisten ja yhdenmukaisten tulkintojen ja käännösten edistämiseksi (tällaiset muut termit on merkitty tähdellä ”*”).

Aineistotarkastustoimenpide (*Substantive procedure*) – Tilintarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat:

- (a) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin); ja
- (b) analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

Alkusaldot (*Opening balances*) – Tilien saldot tilikauden alussa. Alkusaldot perustuvat edellisen tilikauden loppusaldoihiin ja kuvastavat aiempien tilikausien liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksia sekä edellisellä tilikaudella sovellettuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Alkusaldot käsittävät myös tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, esimerkiksi ehdollisia erä ja sitoumuksia, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja.

Ammatillinen harkinta (*Professional judgment*) – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tilintarkastusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten ohjeiden puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa.

Ammatillinen skeptisyys (*Professional skepticism*) – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisen olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä evidenssin kriittinen arvioiminen.

Ammatilliset standardit (*Professional standards*) – Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi) sekä relevantit eettiset vaatimukset.

* **Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen** (*Professional accountant in public practice*)⁵⁰ – Tilintarkastusammattilainen, joka toimii ammatillisia palveluja tarjoavassa tilintarkastusyhteisössä, riippumatta toiminnosta (esimerkiksi tilintarkastus, veroasiat tai konsultointi). Tätä termiä käytetään myös tarkoittamaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten muodostamaa tilintarkastusyhteisöä.

Analyttiset toimenpiteet (*Analytical procedures*) – Taloudellisen informaation arviointeja, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai yhteyksiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista.

* **Arvioida** (*Assess*) – Analysoida tunnistettuja olennaisen virheellisyyden riskejä niiden merkittävyyttä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi. Englanninkielistä sanaa ”assess” käytetään vain riskeihin liittyen. (ks. myös *Arvioida* (*Evaluate*))

* **Arvioida** (*Evaluate*) – Yksilöidä ja analysoida relevantteja asioita sekä suorittaa tarvittavia toimenpiteitä johtopäätöksen tekemiseksi jostakin asiasta. Englanninkielisessä standardissa sanaa ”evaluation” käytetään viittaamaan tietynlaisten asioiden, kuten evidenssin, toimenpiteiden tulosten sekä sen, miten tehokkaita johdon toimenpiteet riskeihin vastaamiseksi ovat, arvioimiseen. (ks. myös *Arvioida* (*Assess*))

Arviointiepävarmuus (*Estimation uncertainty*) – Altius arvostukseen luontaisesti liittyvälle epätarkkuudelle.

Edellinen tilintarkastaja (*Predecessor auditor*) – Muussa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja, joka on tilintarkastanut yhteisön edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja jonka tilalle nykyinen tilintarkastaja on tullut.

⁵⁰ Määritelty IESBAn eettisissä säännöissä.

Erityisasiantuntemus (*Expertise*) – Taidot, tietämys ja kokemus tietyllä alueella.

Erityisasiantuntija (*Expert*) – (ks. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija (*Auditor's expert*) ja Johdon käyttämä erityisasiantuntija (*Management's Expert*)⁵¹)

Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös (*Special purpose financial statements*) – Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

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

*** Hallinto- ja ohjausjärjestelmä** (*Corporate governance*) – (ks. Hallinto (*Governance*)⁵²)

Hallintoelimet (*Those charged with governance*) – Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen ohjaamisen valvonnasta ja jo(i)lla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita. Tähän kuuluu taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voi joidenkin yhteisöjen hallintoelinten jäseninä olla johtoon kuuluvia henkilöitä, esimerkiksi yksityisen tai julkisen sektorin yhteisön johtoon kuuluvia hallituksen jäseniä tai omistajajohtaja.

*** Havainnointi** (*Observation*) – Sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysistä inventointia tai kontrollitoimintojen suorittamista.

Havaitsemisriski (*Detection risk*) – Riski siitä, ettei toimenpiteillä, jotka tilintarkastaja suorittaa tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, havaita olemassa olevaa virheellisyttä, joka saattaisi olla olennainen joko yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä.

Henkilöstö (*Personnel*) – Tilintarkastusyhteisön partnerit ja ammattihenkilöstö.

Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus (*Tolerable rate of deviation*) – Noudatettavaksi määrätyistä sisäisen valvonnan menettelytavoista tapahtuvien poikkeamien osuus, jonka tilintarkastaja asettaa ja jonka suhteen hän pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei poikkeamien todellinen osuus perusjoukossa ylitä hänen asettamaansa poikkeamien osuutta.

Hyväksyttävissä oleva virheellisyys (*Tolerable misstatement*) – Tilintarkastajan määrittämä rahamääräinen arvo, johon nähden tilintarkastaja pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei perusjoukkoon sisältyvä todellinen virheellisyys ylitä hänen määrittämänsä rahamääräistä arvoa.

IFRS-standardit (*International Financial Reporting Standards*) – IASB:n antamat kansainväliset tilinpäätösstandardit.

IT:n käytöstä aiheutuvat riskit (*Risks arising from the use of IT*) – Informaation käsittelyä koskevien kontrollien alttius rakenteen tai toiminnan tehottomuudelle taikka yhteisön IT-prosesseissa olevien kontrollien tehottomasta rakenteesta tai toiminnasta johtuvat informaation eheyttä (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyttä, oikeellisuutta ja validiutta) koskevat riskit yhteisön tietojärjestelmässä (ks. IT-ympäristö (*IT environment*)⁵³).

Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle (*Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted*) – Se, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että niillä on seuraavat velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia LCE-ISA-standardin mukaisen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta. Nämä ovat:

⁵¹ [Termiä ”johdon käyttämä erityisasiantuntija” ei ole määritelty LCE-ISA-standardissa, mutta kyseisen termin määritelmä löytyy Kansainväliset tilintarkastusalan standardit -kirjan osassa 1 olevasta termistöstä.]

⁵² [Termiä ”hallinto” ei ole määritelty LCE-ISA-standardissa, mutta kyseisen termin määritelmä löytyy Kansainväliset tilintarkastusalan standardit -kirjan osassa 1 olevasta termistöstä.]

⁵³ [Termiä ”IT-ympäristö” ei ole määritelty LCE-ISA-standardissa, mutta kyseisen termin määritelmä löytyy Kansainväliset tilintarkastusalan standardit -kirjan osassa 1 olevasta termistöstä.]

- (a) vastuu tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
- (b) vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta niiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
- (c) velvollisuus antaa tilintarkastajalle:
 - (i) pääsy kaikkeen johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muu tieto, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja
 - (iii) rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kohta (a) voidaan myös ilmaista muodossa ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se *antaa* sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikean ja riittävän kuvan*” tai ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se *on esitetty* sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikein*”.

”Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle” voidaan myös ilmaista sanalla ”lähtökohta”.

*** Julkinen sektori (Public sector)** – Kansalliset hallitukset, alueelliset (esim. osavaltion, maakunnan tai territorion) hallitukset, paikalliset (esim. kaupungin tai kunnan) hallitukset sekä niihin liittyvät julkisyhteisöt (esimerkiksi virastot, lautakunnat, toimikunnat ja yritykset).

Kannanotot (Assertions) – Kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota koskevia nimenomaisia tai muita väittämiä, jotka luontaisesti sisältyvät johdon ilmoitukseen, että tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Kun tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastaa niihin, hän käyttää kannanottoja ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisyydet.

Kirjallinen vahvistusilmoitus (Written representation) – Kirjallinen lausunto, jonka johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi. Tässä yhteydessä kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa.

Kirjanpidollinen arvio (Accounting estimate) – Rahamäärä, jonka määrittämiseen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti liittyy arviointiepävarmuutta.

Kirjanpidollisen arvion toteuma (Outcome of an accounting estimate) – Todellinen rahamäärä, joka syntyy kirjanpidollisen arvion kohteena olevien liiketoimien, tapahtumien tai olosuhteiden toteutuessa.

Kirjanpitoaineisto (Accounting records) – Kirjanpitoviennit ja niitä tukeva aineisto, kuten sekut ja sähköisten tilisiirtojen todenteet; laskut; sopimukset; pääkirjanpito ja osakirjanpidot, pääkirjanpitoviennit ja sellaiset tilinpäätökseen vaikuttavat muut oikaisut, joita ei ole tehty pääkirjanpitovienneillä; sekä muut aineistot, kuten kulujen kohdistamista, laskelmia, täsmäytyksiä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tukevat taulukkolaskelmat.

Kohtuullinen varmuus (tilintarkastustoimeksiannoissa) (Reasonable assurance (in the context of audit engagements)) – Korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.

Kokenut tilintarkastaja (Experienced auditor) – Henkilö (tilintarkastusyhteisöstä tai sen ulkopuolelta), jolla on käytännön tilintarkastuskokemusta ja kohtuullinen käsitys:

- (a) tilintarkastusprosesseista;
- (b) LCE-ISA-standardista sekä sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;
- (c) liiketoimintaympäristöstä, jossa yhteisö toimii; ja
- (d) yhteisön toimialan kannalta relevanteista tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyvistä seikoista.

Konsernin osa (Component) – Yhteisö, liiketoimintayksikkö, toiminto tai liiketoiminto tai jonkinlainen niiden yhdistelmä, jonka tilintarkastaja on määrittänyt tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten konsernin tilintarkastuksessa.

Konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (Component performance materiality) – Rahamäärä, jonka tilintarkastaja on määrittänyt virheellisyyksien yhteismäärään liittyvän riskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle konsernin osaan kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten.

Konsernin osan johto (Component management) – Konsernin osasta vastuussa oleva johto.

Konsernin osan tilintarkastaja (Component auditor) – Tilintarkastaja, joka suorittaa konsernin osaa koskevaa tilintarkastustyötä konsernin tilintarkastusta varten. Konsernin osan tilintarkastaja kuuluu toimeksiantotiimiin konsernin tilintarkastuksessa.

Konsernitilinpäätös (Group financial statements) – Tilinpäätös, joka sisältää konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota. LCE-ISA-standardissa konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin sisältyy:

- (a) yhdistely, suhteellinen yhdistely tai pääomaosuusmenetelmään perustuva kirjanpitoikäisittely;
- (b) taloudellisen informaation esittäminen yhdistetyssä tilinpäätöksessä sellaisista yhteisöistä tai liiketoimintayksiköistä, joilla ei ole emoyritystä mutta jotka ovat saman määräysvallan tai saman johdon alaisia; tai
- (c) yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen, kuten sivuliikkeiden tai divisioonien, taloudellisen informaation yhdistäminen.

Kontrollien testaaminen (Tests of controls) – Tilintarkastustoimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla.

Kontrolliriski (Control risk) – (ks. *Olellaisen virheellisyyden riski (Risk of material misstatement)*)

Kontrollit (Controls) – Toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka yhteisö luo johdon tai hallintoelinten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi. Tässä yhteydessä:

- (a) Toimintaperiaatteet ovat valvonnan toteuttamiseksi annettuja linjauksia siitä, mitä yhteisössä tulisi tai ei tulisi tehdä. Tällaiset linjaukset voidaan dokumentoida, mainita eksplisiittisesti viestinnässä tai tuoda esiin toimenpiteiden ja päätösten kautta.
- (b) Menettelytavat ovat toimenpiteitä, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

* **Kontrollitoiminnot (Control activities)** – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka auttavat varmistamaan sen, että johdon ohjeita noudatetaan. Kontrollitoiminnot ovat osa sisäistä valvontaa.

Korjaamattomat virheellisyydet (Uncorrected misstatements) – Tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana kokoamat virheellisyydet, joita ei ole korjattu.

Käyttäjyhteisö (User entity) – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota ja jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena.

Laajalle ulottuva (Pervasive) – Termi, jota virheellisyyksien yhteydessä käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutuksia tilinpäätökseen tai sellaisten mahdollisten virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia tilinpäätökseen ovat ne vaikutukset, jotka tilintarkastajan harkinnan perusteella:

- (a) eivät rajoitu tilinpäätöksen tiettyihin osiin, tileihin tai eriin;
- (b) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osuutta tilinpäätöksestä; tai
- (c) jos kyseessä ovat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.

Liiketoimintariski (Business risk) – Riski, joka aiheutuu merkittävistä olosuhteista, tapahtumista, seikoista, toimenpiteistä tai toimimatta jättämisistä, jotka voisivat vaikuttaa kielteisesti yhteisön kykyyn saavuttaa tavoitteensa ja toteuttaa strategioitaan, tai riski, joka aiheutuu soveltumattomien tavoitteiden ja strategioiden asettamisesta.

Lähipiiriin kuuluva osapuoli (*Related party*) – Osapuoli, joka on joko:

- (a) sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritelty lähipiiriin kuuluvaksi; tai
- (b) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:
 - (i) henkilö tai toinen yhteisö, joka käyttää raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti;
 - (ii) toinen yhteisö, jossa raportoiva yhteisö käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti; tai
 - (iii) toinen yhteisö, joka on raportoivan yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena, koska:
 - a. niillä on samat määräysvaltaiset omistajat;
 - b. niiden omistajat ovat toistensa läheisiä perheenjäseniä; tai
 - c. niiden johdon avainhenkilöt ovat samoja.

Yhteisöjen, jotka ovat julkisen vallan (ts. kansallisen, alueellisen tai paikallisen hallituksen) määräysvallassa, ei kuitenkaan katsota kuuluvan toistensa lähipiiriin, paitsi jos niillä on merkittäviä liiketoimia toistensa kanssa tai ne käyttävät merkittävässä määrin yhteisiä resursseja.

Läpikulkutesti (tai läpikulku) (*Walk-through test (or Walk-through)*) – Käsittää muutamien liiketapahtumien jäljittämisen taloudellisen raportoinnin järjestelmän läpi.

*** Merkittävyys** (*Significance*) – Seikan suhteellinen tärkeys kulloisessakin asiayhteydessä tarkasteltuna. Toimeksiannon suorittaja arvioi seikan merkittävyyttä siinä asiayhteydessä, jossa sitä ollaan tarkastelemassa. Tähän voi kuulua esimerkiksi se, voiko seikan kohtuudella odottaa muuttavan niitä päätöksiä tai vaikuttavan niihin päätöksiin, joita tilintarkastuskertomuksen aiotut käyttäjät tekevät, tai – toisena esimerkkinä – harkittaessa, pitäisikö seikasta raportoida hallintoelimille, se, pitäisivätkö nämä seikkaa tärkeänä omien tehtäviensä kannalta. Merkittävyyttä voidaan tarkastella määrällisten ja laadullisten tekijöiden kannalta, joita tekijöitä ovat esimerkiksi seikan suhteellinen suuruus, luonne ja vaikutus tarkasteltavaan kohteeseen sekä aiottujen käyttäjien tai vastaanottajien ilmaisema mielenkiinto.

Merkittävä liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto (*Significant class of transactions, account balance or disclosure*) – Liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jota koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto.

Merkittävä riski (*Significant risk*) – Tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski:

- (a) jonka osalta arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäästä perustuen sen yhdistelmän merkittävyyteen, joka muodostuu virheellisyyden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys olisi toteutuessaan; tai
- (b) jota tulee käsitellä merkittävänä riskinä LCE-ISA-standardin vaatimusten mukaisesti.

Muu informaatio (*Other information*) – Yhteisön vuosikertomukseen sisältyvä taloudellinen tai muu kuin taloudellinen informaatio (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus).

*** (Muut) toimenpiteet** (*Further procedures*) – Toimenpiteet, jotka suoritetaan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi ja joihin kuuluvat (mahdolliset) kontrollien testaukset, yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset toimenpiteet.

Muuta seikkaa koskeva kappale (*Other Matter paragraph*) – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan seikkaan, jota ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.

Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto (*Fair presentation framework*) – (ks. *Sovellettava tilinpäätösnormisto* (*Applicable financial reporting framework*) ja *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto* (*General purpose framework*))

Olennaisen virheellisuuden riski (*Risk of material misstatement*) – Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu kahdesta osasta, joita kuvataan kannanottotasolla seuraavasti:

- (a) Ominaisriski – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttius virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ennen asiaa koskevien kontrollien huomioon ottamista.
- (b) Kontrolliriski – Riski siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai ei havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

Osittaminen (*Stratification*) – Prosessi, jossa perusjoukko jaetaan alajoukkoihin, joista kukin koostuu ominaispiirteiltään (usein rahamääräinen arvo) samankaltaisista otantayksiköistä.

Otanta (*Sampling*) – (ks. *Otanta tilintarkastuksessa* (*Audit sampling*))

Otanta tilintarkastuksessa (*otanta*) (*Audit sampling (sampling)*) – Tilintarkastustoimenpiteiden kohdistaminen vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi, jotta tilintarkastaja saa kohtuullisen perustan koko perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.

Otantariski (*Sampling risk*) – Riski siitä, että johtopäätös, jonka tilintarkastaja tekee otoksen perusteella, poikkeaa johtopäätöksestä, joka tehtäisiin, jos sama tilintarkastustoimenpide kohdistettaisiin koko perusjoukkoon. Otantariski voi johtaa kahdentyyppisiin virheellisiin johtopäätöksiin:

- (a) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat tehokkaampia kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, ettei olennaista virheellisyyttä ole, kun sellainen tosiasiaa esiintyy. Tilintarkastaja on ensisijaisesti huolestunut tämän tyyppisistä virheellisistä johtopäätöksistä, koska ne vaikuttavat tilintarkastuksen tehokkuuteen ja johtavat todennäköisemmin epäasianmukaiseen tilintarkastuslausuntoon.
- (b) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat vähemmän tehokkaita kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, että esiintyy olennainen virheellisyys, kun sellaista ei tosiasiaa ole. Tämän tyyppinen virheellinen johtopäätös vaikuttaa tilintarkastuksen taloudellisuuteen, koska siitä yleensä aiheutuisi lisätyötä alkuperäisten johtopäätösten virheellisuuden toteamiseksi.

Otantayksikkö (*Sampling unit*) – Yksittäiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu.

Palveluorganisaatio (*Service organization*) – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäyhteisöille palveluja, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisprosessin kannalta.

Palveluorganisaation tilintarkastaja (*Service auditor*) – Tilintarkastaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaation kontrolleja koskevan varmennusraportin.

* **Palveluorganisaatiossa olevat kontrollit** (*Controls at the service organization*) – Kontrollit, jotka koskevat palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattaman valvontatavoitteen saavuttamista.

Partneri (*Partner*) – Henkilö, jolla on valtuudet sopia ammatillista palvelua koskevan toimeksiannon suorittamiseen liittyvistä asioista tilintarkastusyhteisön nimissä.

Perusjoukko (*Population*) – Koko se tietojoukko, josta otos valitaan ja josta tilintarkastaja haluaa tehdä johtopäätöksiä.

Poikkeama (*Exception*) – Vastaus, joka osoittaa vahvistettavaksi pyydetyn tai yhteisön aineistoon sisältyvän tiedon eroavan vahvistuksen antavalta osapuolelta saadusta tiedosta.

Poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama (*Anomaly*) – Virheellisyys tai poikkeama, joka todistettavasti ei edusta perusjoukon virheellisyyksiä tai poikkeamia.

Positiivista vahvistusta koskeva pyyntö (*Positive confirmation request*) – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle ja ilmoittaa, onko se pyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa vai eri mieltä, tai antaa pyydetty tiedot.

Relevantit eettiset vaatimukset (*Relevant ethical requirements*) – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin tilintarkastustoimeksiantoja suoritettaessa. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (sisältäen *Kansainväliset riippumattomuusstandardit*) (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät tilintarkastusta koskevat vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

Relevantit kannanotot (*Relevant assertions*) – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on relevantti, kun siihen liittyy tunnistettu olennaisen virheellisuuden riski. Se, onko kannanotto relevantti, määritetään ennen mahdollisten siihen liittyvien kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski).

Sisäinen tarkastus (*Internal audit function*) – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta.

* **Sisäinen valvonta** (*Internal control*) – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönotettava ja ylläpitämä prosessi, jonka tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus yhteisön taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista koskevien tavoitteiden saavuttamisesta. Sana ”kontrollit” viittaa sisäisen valvonnan yhden tai useamman osa-alueen mihin tahansa osiin.

Sisäisen valvonnan järjestelmä (*System of internal control*) – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönotettava ja ylläpitämä järjestelmä, jonka tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus siitä, että yhteisön taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista koskevat tavoitteet saavutetaan.

Sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus (*Significant deficiency in internal control*) – Sisäisen valvonnan puutteellisuus tai usean puutteellisuuden yhdistelmä, joka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella on riittävän tärkeä saatettavaksi hallintoelinten tietoon.

Sisäisen valvonnan puutteellisuus (*Deficiency in internal control*) – Tämä esiintyy silloin, kun:

- (a) kontrolli on suunniteltu, otettu käyttöön tai toimii niin, ettei se pysty oikea-aikaisesti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan tilinpäätöksessä olevia virheellisyyksiä; tai
- (b) ei ole kontrollia, joka olisi tarpeellinen tilinpäätöksessä olevien virheellisyyksien oikea-aikaiseksi estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.

* **Sisäiset tarkastajat** (*Internal auditors*) – Henkilöt, jotka suorittavat sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Sisäiset tarkastajat voivat kuulua sisäisen tarkastuksen osastoon tai vastaavaan toimintoon.

Sovellettava tilinpäätösnormisto (*Applicable financial reporting framework*) – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet noudattavat tilinpäätöksen laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja tilinpäätöksen tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädöksessä tai määräyksessä edellytetään.

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:

- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
- (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja seikkoja.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (*Non-compliance (in the context of laws and regulations)*) – Yhteisön tahallinen tai tahaton laiminlyönti tai teko, joka on voimassa olevien säädösten tai määräysten vastainen. Tällaisiin tekoihin luetaan liiketoimet, joihin yhteisö on ryhtynyt tai joihin sen hallintoelimet, johto tai työntekijät ovat ryhtyneet yhteisön nimissä tai sen puolesta. Yhteisön hallintoelinten jäsenten, johdon tai työntekijöiden henkilökohtaiset (yhteisön liiketoimintaan liittymättömät) rikkomukset eivät sisälly tässä tarkoitettuun säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen.

Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto (*Compliance framework*) – (ks. *Sovellettava tilinpäätösnormisto* (*Applicable financial reporting framework*) ja *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto* (*General purpose framework*))

* **Tarkastus/testi** (*Test*) – Toimenpiteiden soveltaminen perusjoukon joihinkin tai kaikkiin yksikköihin.

Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (*Performance materiality*) – Yksi tai useampi tilintarkastajan määrittämä rahamäärä, joka on tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisuudet ylittävät tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää rahamäärää, joka on pienempi kuin tiettyjä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja varten määritetty olennaisuustaso tai -tasot.

* **Tiedustelut** (*Inquiry*) – Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

Tiettyä seikkaa painottava kappale (*Emphasis of Matter paragraph*) – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan tilinpäätöksessä asianmukaisesti esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.

Tilastollinen otanta (*Statistical sampling*) – Otannassa käytettävä lähestymistapa, jolla on seuraavat ominaispiirteet:

- (a) otoksen yksikköjen satunnainen valinta; ja
- (b) todennäköisyysteorian käyttäminen otoksen tulosten arvioimisessa, otantariskin määrittäminen mukaan lukien.

Otannassa käytettävän lähestymistavan, jolla ei ole ominaispiirteitä (a) ja (b), katsotaan olevan ei-tilastollinen otanta.

Tilinpäätöksen hyväksymispäivä (*Date of approval of the financial statements*) – Päivä, jona kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit ja jona ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Tilinpäätöksen julkistamispäivä (*Date the financial statements are issued*) – Päivä, jona tilintarkastuskertomus ja tilintarkastettu tilinpäätös ovat kolmansien osapuolten saatavissa.

Tilinpäätös (*Financial statements*) – Jäsenneytystä esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tietyn ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yleensä ”tilinpäätös” tarkoittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaista tilinpäätöskokonaisuutta, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin mahdollista esittää tilinpäätöslaskelmassa, liitetiedoissa tai viittaamalla toiseen asiakirjaan.

Tilinpäätöspäivä (*Date of the financial statements*) – Tilinpäätöksessä esitettävän viimeisimmän tilikauden päättymispäivä.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (*Subsequent events*) – Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat sekä seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Tilintarkastaja (*Auditor*) – Termiä ”tilintarkastaja” käytetään tarkoittamaan tilintarkastusta suorittavaa henkilöä tai suorittavia henkilöitä, tavallisesti toimeksiannosta vastuullista henkilöä tai muita toimeksiantotiimin jäseniä tai soveltuviin tapauksiin tilintarkastusyhteisöä. Silloin kun LCE-ISA-standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”tilintarkastaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija (*Auditor's expert*) – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija (joka on tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri⁵⁴ tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määräaikaisten henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat mukaan luettuina) tai tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija.

Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli (*Auditor's point estimate or auditor's range*) – Rahamäärä tai rahamäärien vaihteluväli, jonka tilintarkastaja muodostaa arvioidessaan johdon lukuarviota.

Tilintarkastajan muodostama vaihteluväli (*Auditor's range*) – (ks. *Tilintarkastajan muodostama lukuarvio* (*Auditor's point estimate*))⁵⁵

Tilintarkastuksen edellytykset (*Preconditions for an audit*) – Johto soveltaa tilinpäätöstä laatiessaan hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa, ja johto ja soveltuviin tapauksiin hallintoelimet hyväksyvät lähtökohdan tilintarkastuksen suorittamiselle.

* **Tilintarkastusammattilainen** (*Professional accountant*)⁵⁶ – Henkilö, joka on IFACin jäsenjärjestön jäsen.

Tilintarkastusdokumentaatio (*Audit documentation*) – Aineisto, johon on dokumentoitu suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden, hankittu relevantti tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään myös termiä ”työpaperit”).

Tilintarkastusevidenssi (*Audit evidence*) – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa. (Ks. (*Tilintarkastusevidenssin*) *tarpeellinen määrä* (*Sufficiency of audit evidence*)) ja (*Tilintarkastusevidenssin*) *tarkoitukseen soveltuvuus* (*Appropriateness of audit evidence*)).

(*Tilintarkastusevidenssin*) *tarkoitukseen soveltuvuus* (*Appropriateness of audit evidence*) – Tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.

(*Tilintarkastusevidenssin*) *tarpeellinen määrä* (*Sufficiency of audit evidence*) – Tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä ja myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu.

Tilintarkastuskansio (*Audit file*) – Yksi tai useampi kansio tai muu fyysisessä tai sähköisessä muodossa oleva säilyttämismenetelmä, joka sisältää tiettyä toimeksiantoa koskevan tilintarkastusdokumentaation.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (*Date of the auditor's report*) – Päivä, jolle tilintarkastaja päivää tilinpäätöstä koskevan kertomuksen.

Tilintarkastuslausunto (*Audit Opinion*) – (ks. *Mukautettu lausunto* (*Modified opinion*))⁵⁷ ja *Vakiomuotoinen lausunto* (*Unmodified opinion*))

Tilintarkastusriski (*Audit risk*) – Riski siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisuuden riskistä ja havaitsemisriskistä.

Tilintarkastusyhteisö (*Audit firm*) – (ks. *Tilintarkastusyhteisö* (*Firm*))

Tilintarkastusyhteisö (*Firm*) – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä tai vastaava julkisen sektorin toimija.

* **Toimeksiannon suorittaja** (*Practitioner*) – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen.

⁵⁴ ”Partneri” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulisi ymmärtää siten, että niillä relevanteissa tapauksissa viitataan vastaaviin julkisen sektorin tahoihin.

⁵⁵ [Termiä ”tilintarkastajan muodostama lukuarvio” ei ole määritelty erikseen LCE-ISA-standardissa, mutta LCE-ISA-standardin termistö sisältää pidemmän termin ”tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli” määritelmän.]

⁵⁶ Määritelty IESBAn eettisissä säännöissä.

⁵⁷ [Termiä ”mukautettu lausunto” ei ole määritelty LCE-ISA-standardissa, mutta kyseisen termin määritelmä löytyy Kansainväliset tilintarkastusalan standardit -kirjan osassa 1 olevasta termistöstä.]

Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (*Engagement partner*)⁵⁸ – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa tilintarkastustoimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta tilintarkastuskertomuksesta ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

* **Toimeksiantokirje** (*Engagement letter*) – Toimeksiannon ehdot kirjallisina kirjeen muodossa.

Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti (*Engagement quality review*) – Toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja niiden pohjalta tehtyjen johtopäätösten objektiivinen arviointi, jonka tekee toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ja joka valmistuu toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivään mennessä.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja (*Engagement quality reviewer*) – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

Toimeksiantotiimi (*Engagement team*) – Kaikki tilintarkastustoimeksiantoa suorittavat partnerit ja ammattihenkilöstö sekä muut henkilöt, jotka suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta tilintarkastajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa sekä toimeksiannossa suoraa apua antavia sisäisiä tarkastajia.

Toisistaan riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi (*Arm's length transaction*) – Liiketoimi, joka toteutuu ehdoilla, joita liiketoimeen halukkaat, toistensa lähipiiriin kuulumattomat, toisistaan riippumatta ja omaksi edukseen toimivat ostaja ja myyjä noudattaisivat.

Ulkoinen informaatiolähde (*External information source*) – Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio, jonka tuottamaa informaatiota yhteisö on käyttänyt tilinpäätöstä laadittaessa tai tilintarkastaja on hankkinut tilintarkastusevidenssiksi, kun tällainen informaatio soveltuu monenlaisten käyttäjien käytettäväksi. Silloin kun informaation tuottanut henkilö tai organisaatio toimii johdon käyttämän erityisasiantuntijan, palveluorganisaation tai tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ominaisuudessa, henkilön tai organisaation ei katsota olevan ulkoinen informaatiolähde kyseisen informaation suhteen.

Ulkopuolinen vahvistus (*External confirmation*) – Tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta (vahvistuksen antava osapuoli) suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.

* **Uudelleenlaskenta** (*Recalculation*) – Asiakirjojen tai muun aineiston matemaattisen oikeellisuuden tarkistaminen.

* **Uudelleen suorittaminen** (*Reperformance*) – Tilintarkastaja suorittaa itsenäisesti toimenpiteitä tai kontroleja, jotka on alun perin suoritettu osana yhteisön sisäistä valvontaa.

Vakiomuotoinen lausunto (*Unmodified opinion*) – Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa, kun hän tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

* **Valvontaympäristö** (*Control environment*) – Koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäistä valvontaa ja sen merkitystä yhteisössä. Valvontaympäristö on osa sisäistä valvontaa.

Varmuus (*Assurance*) – (ks. *Kohtuullinen varmuus* (*Reasonable assurance*))

Vastauksen saamatta jääminen (*Non-response*) – Vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tai vastaa siihen puutteellisesti, tai vahvistuspyyntö palautuu, koska sitä ei ole voitu toimittaa vastaanottajalle.

Vertailuluvut (*Corresponding figures*) – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisältyvät kiinteänä osana tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen ja ne on tarkoitettu luettaviksi yksinomaan tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevien lukujen ja muiden tietojen (joista käytetään nimitystä ”tarkastuksen kohteena olevan tilikauden luvut”) yhteydessä. Se, kuinka yksityiskohtaisella tasolla vertailurahamäärät ja muut tiedot esitetään, määräytyy pääasiassa sen mukaan, kuinka relevanttia tämä on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta.

Vertailutiedot (*Comparative information*) – Tilinpäätökseen sisältyvät yhtä tai useampaa aikaisempaa tilikautta koskevat luvut ja muut tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

⁵⁸ ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä”, ”partnerilla” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevantteissa tapauksissa vastaavissa rooleissa julkisella sektorilla toimivia henkilöitä.

Vertailutilinpäätös (*Comparative financial statements*) – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisällytetään tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen vertailutarkoituksessa, mutta jos ne ovat tilintarkastettuja, niihin viitataan tilintarkastajan lausunnossa. Tähän vertailutilinpäätökseen sisällytettävä informaatio on tasoltaan vertailukelpoinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän informaation kanssa.

Vilpillinen taloudellinen raportointi (*Fraudulent financial reporting*) – Käsittää tahalliset virheellisuudet, myös lukujen tai muiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen poisjättämisen, tilinpäätöksen käyttäjien erehdyttämiseksi.

* **Virhe** (*Error*) – Tahaton virheellisyys tilinpäätöksessä, luvun tai muun esitettävän tiedon pois jättäminen mukaan lukien.

Virheellisyysien yhteismäärään liittyvä riski (*Aggregation risk*) – Todennäköisyys sille, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyysien yhteismäärä ylittää tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden.

Vuosikertomus (*Annual report*) – Asiakirja tai asiakirjojen yhdistelmä, jonka johto tai hallintoelimet tyypillisesti laativat vuosittain säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön mukaisesti ja jonka tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaaville etutahoille) tietoa yhteisön toiminnasta sekä sen tilinpäätöksessä esitetystä taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Vuosikertomus sisältää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai on niiden yhteydessä, ja yleensä se sisältää tietoa yhteisön kehityksestä, tulevaisuuden näkymistä sekä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, yhteisön hallintoelimen katsauksen sekä hallinnollisiin asioihin liittyviä raportteja.

Väärinkäytöksen riskitekijät (*Fraud risk factors*) – Tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittaavat yllykkeeseen tai paineeseen tehdä väärinkäytös tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

Väärinkäytös (*Fraud*) – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös (*General purpose financial statements*) – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

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

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:

- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
- (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja seikkoja.

Yleiset tietotekniikkakontrollit (yleiset IT-kontrollit) (*General information technology (IT) controls*) – Yhteisön IT-prosesseja koskevat kontrollit, jotka tukevat IT-ympäristön jatkuvaa asianmukaista toimintaa, mukaan lukien informaation käsittelyä koskevien kontrollien jatkuva tehokas toiminta ja informaation eheys (ts. informaation täydellisyys, oikeellisuus ja validius) yhteisön tietojärjestelmässä. Ks. myös *IT-ympäristön (IT environment)*⁵⁹ määritelmä.

⁵⁹ [Termiä ”IT-ympäristö” ei ole määritelty LCE-ISA-standardissa, mutta kyseisen termin määritelmä löytyy Kansainväliset tilintarkastusalan standardit -kirjan osassa 1 olevasta termistöstä.]

Esimerkki toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki toimeksiantokirjeestä, joka koskee [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää LCE-ISA-standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia tilintarkastuksia (ks. tämän standardin kappale 4.2.2.).

ABC-yhtiön johdon tai hallintoelimen asianmukaiselle edustajalle:⁶⁰

[Tilintarkastuksen tavoite ja laajuus]

Olette⁶¹ pyytäneet meitä tilintarkastamaan ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Tällä kirjeellä vahvistamme, että hyväksymme tämän tilintarkastustoimeksiannon, ja vahvistamme käsityksemme toimeksiannosta.

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin -standardin (LCE-ISA-standardi) mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

[Tilintarkastajan velvollisuudet]

Suoritamme tilintarkastuksen LCE-ISA-standardin mukaisesti. LCE-ISA-standardi edellyttää, että noudatamme eettisiä vaatimuksia. LCE-ISA-standardin mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Ilmoitamme teille kuitenkin kirjallisesti mahdollisista tilintarkastuksen aikana havaitsemistamme sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista, jotka ovat relevantteja tilintarkastuksen kannalta.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

⁶⁰ Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, relevantti maa tai relevantti muu oikeudenkäyttöalue mukaan lukien.

⁶¹ Tässä kirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”tilintarkastajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Tilintarkastukseen ja sisäiseen valvontaan liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu LCE-ISA-standardia noudattaen.

*[Johdon velvollisuudet ja sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen]*⁶²

Suoritamme tilintarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet]⁶³ ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että ne:

- (a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta [ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan] [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti;⁶⁴
- (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 olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muun tiedon, jota saatamme pyytää [johdolta] tilintarkastusta varten; ja
 - (iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Osana tilintarkastusprosessia pyydämme [johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä] kirjallisen vahvistuksen meille tilintarkastuksen yhteydessä annetuista tiedoista.

Odotamme henkilöstönne toimivan tilintarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

[Muut relevantit tiedot]

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

[Raportointi]

[Lisätään asianmukainen maininta tilintarkastuskertomuksen odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä soveltuviissa tapauksissa mukaan lukien muuta informaatiota koskeva raportointi.]

⁶² Tässä esimerkissä toimeksiantokirjeestä oletetaan, ettei tilintarkastaja ole todennut, että näistä velvollisuuksista olisi määrätty asianmukaisella tavalla säädöksessä tai määräyksessä, joten käytetään tämän standardin kappaleen 4.2.1.(b) mukaisia kuvauksia.

⁶³ Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

⁶⁴ Tai, jos se on asianmukaista, ”vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti”.

Kertomuksemme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa tilintarkastushavaintojemme johdosta.

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

XYZ Oy

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta:

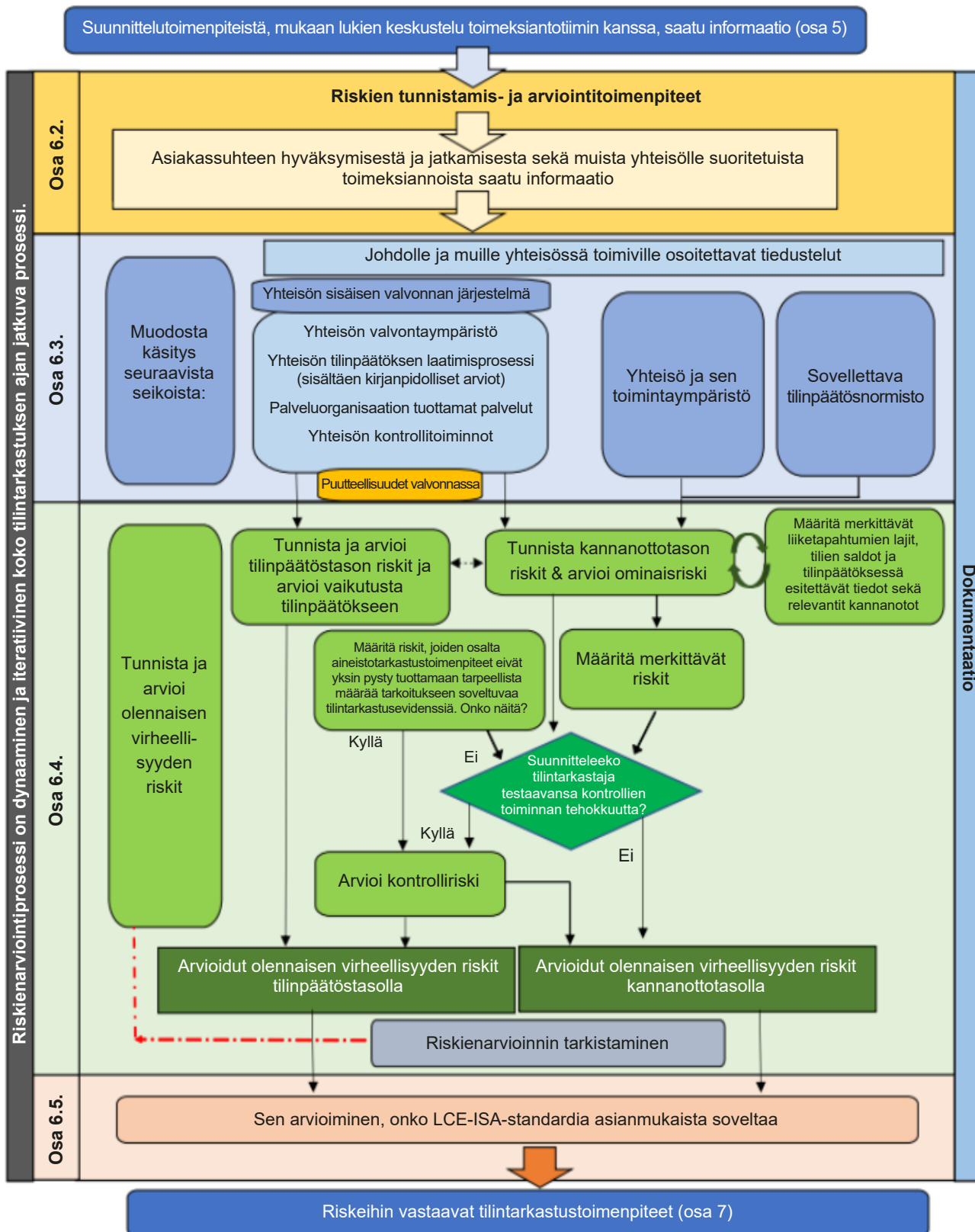
(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (osa 6)



Väärinkäytöksen riskitekijät

Seuraavaksi esitettävät väärinkäytöksen riskitekijät ovat esimerkkejä tekijöistä, joita tilintarkastajat saattavat kohdata yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa. Esimerkkejä esitetään erikseen kahdesta väärinkäytöstyypistä – vilpillinen taloudellinen raportointi ja varojen väärinkäyttö.

Riskitekijät on edelleen luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleisesti esiintyy väärinkäytöksestä johtuvien olennaisten virheellisyyksien tapahtuessa: (a) yllykkeet/paineet, (b) tilaisuudet ja (c) asenteet/kyky perustella teko itselleen. Vaikka riskitekijät kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat kuitenkin ainoastaan esimerkkejä, ja näin ollen tilintarkastaja saattaa tunnistaa myös muita tai erilaisia riskitekijöitä. Kaikki esimerkit eivät ole relevantteja kaikissa tilanteissa, ja jotkin niistä voivat olla merkittävämpiä tai vähemmän merkittäviä erikokoisissa tai omistukseltaan tai olosuhteiltaan erilaisissa yhteisöissä. Riskitekijöitä koskevien esimerkkien järjestyksen ei myöskään ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä tai esiintymistiheyttä.

Vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Seuraavaksi esitetään esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin.

Yllykkeet/paineet

Taloudellista vakautta tai kannattavuutta uhkaavat taloutta tai toimialaa koskevat tai yhteisön toimintaan liittyvät olosuhteet, kuten esimerkiksi seuraavat (tai seuraavien osoittamat):

- kysynnän merkittävä vähentyminen tai yritystoiminnan epäonnistumisten yleistyminen toimialalla tai taloudessa yleensä.
- kova kilpailu tai markkinoiden kyllästyminen yhdessä pienenevien katteiden kanssa.
- liiketoiminnan tappioiden aiheuttama konkurssin tai pantin ulosmittauksen uhka.
- toistuvat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat tai kyvyttömyys tuottaa liiketoiminnan rahavirtaa.

Johdolla on paine täyttää kolmansien osapuolten vaatimukset tai odotukset seuraavista syistä:

- paine rahoituksen uudistamiseen tai lisärahoituksen hankkimiseen taikka velan takaisinmaksuvaatimusten tai kovenanttivaatimusten täyttämiseen ja näin ollen tuloksen tai taloudellisen aseman esittämiseen todellista parempana, jotta annettaisiin kuva kannattavuudesta ja yhteisön toimintaedellytyksistä pitkällä aikavälillä.
- paine esittää tuotot todellista pienempinä verovelkojen vähentämiseksi.

Tilaisuudet

Tilaisuudet vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mikä voi aiheutua seuraavista tekijöistä:

- lähipiiriliiketoimet, jotka eivät kuulu tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka on tehty sellaisten lähipiiriin kuuluvien yhteisöjen kanssa, jotka eivät ole lainkaan tilintarkastuksen kohteena tai joita tarkastaa toinen tilintarkastusyhteisö.
- johtamisessa dominoi yksi henkilö tai pieni ryhmä (muussa kuin omistajajohtoisessa liiketoiminnassa) ilman kompensoivia kontrolloita.
- sisäisen valvonnan järjestelmässä on puutteellisuksia seuraavista syistä:
 - vähäinen työtehtävien eriyttäminen tai vähäiset väärinkäytöksiä estävät kontrollit (esim. väärinkäytösten ilmoituspuhelin).
 - johdon riittämätön osallistuminen toimintaan tai muihin toimintoihin, johon tai joihin osallistuminen voisi auttaa johtoa estämään tai havaitsemaan virheellisyyksiä kirjanpitoa koskevassa informaatiossa tai tunnistamaan kontrolloita, jotka eivät toimi tarkoitetulla tavalla.

- tehottomat laskenta- ja tietojärjestelmät, mukaan lukien tilanteet, joihin liittyy merkittäviä puutteellisuksia sisäisessä valvonnassa.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Yhteisön arvojen tai eettisten standardien puutteellinen viestittäminen, käyttöönotto, tuki tai täytäntöönpano johdon taholta taikka epäasianmukaisten arvojen tai eettisten standardien viestittäminen.
- omistajajohtaja ei erottele liiketoimintaan kuuluvia liiketapahtumia omistaan.
- osakkeenomistajien väliset kiistat suppeamisteisessä yhtiössä.
- johdon tai omistajien toistuvat yritykset perustella vain vähimmäisvaatimukset täyttävää tai epäasianmukaista kirjanpitoa olennaisuuteen vedoten tai tarkoituksena auttaa yhtiötä selviytymään.
- johdon ja nykyisen tai edellisen tilintarkastajan välit ovat jännittyneet, mikä johtuu kiistoista, tilintarkastajaan kohdistuvista kohtuuttomista vaatimuksista, rajoituksista, jotka koskevat mahdollisuutta tavata henkilöitä tai saada tietoa, tai johdon määrittelevästä käyttäytymisestä.

Varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Joitakin niistä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin, saattaa esiintyä myös silloin, kun virheellisyyksiä aiheutuu varojen väärinkäytöstä, joka on usein tavanomainen väärinkäytös yksinkertaisissa yhteisöissä. Esimerkiksi puutteellisuksia sisäisessä valvonnassa saattaa esiintyä silloin, kun esiintyy joko vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvia tai varojen väärinkäytöstä johtuvia virheellisyyksiä. Seuraavassa on esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin.

Ylllykkeet/paineet

- Henkilökohtaiset taloudelliset velvoitteet saattavat luoda rahavaroihin tai muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääseväälle johdolle tai pääseville työntekijöille paineita tällaisten varojen väärinkäyttöön.
- Huonot suhteet yhteisön ja kassavaroihin ja muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääsevien työntekijöiden välillä saattavat motivoida näitä työntekijöitä kyseisten varojen väärinkäyttöön. Esimerkiksi:
- tiedossa olevat tai ennakoitavat irtisanomiset.
- viimeaikaiset tai odotettavissa olevat muutokset työntekijöiden palkitsemisessa tai etuusjärjestelyissä.
- ylennykset, kompensatiot tai muu palkitseminen, joka ei vastaa odotuksia.

Tilaisuudet

Tietyt ominaispiirteet tai olosuhteet saattavat lisätä varojen alttiutta väärinkäytölle:

- Käytössä tai käsiteltävänä on suuria määriä käteisvaroja.
- Vaihto-omaisuuteen sisältyvät tavarat ovat pienikokoisia tai arvokkaita tai niillä on suuri kysyntä.
- Käyttöomaisuushyödykkeet ovat pienikokoisia tai myytävissä olevia tai niistä puuttuu havaittavissa oleva omistustunniste.

Varojen riittämätön sisäinen valvonta saattaa lisätä näiden varojen alttiutta väärinkäytölle. Varojen väärinkäyttöä saattaa esiintyä esimerkiksi seuraavista syistä:

- Työtehtäviä ei ole eriytetty riittävästi tai riippumattomat tarkistukset ovat riittämättömiä.
- Liiketapahtumia koskeva valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelmä on riittämätön (esimerkiksi ostoissa).

- Rahavaroja, vaihto-omaisuutta tai käyttöomaisuutta koskeva kirjanpito ei ole riittävää tai niitä koskevat fyysiset turvatoimet eivät ole riittäviä.
- Keskeisiä kontrollitoimintoja hoitavia työntekijöitä ei veloiteta pitämään lomiaan.
- Johdolla on riittämätön käsitys tietotekniikasta.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Ei ole välitetty tarpeesta seurata tai pienentää varojen väärinkäyttöön liittyvää riskiä.
- Ei ole välitetty sisäisestä valvonnasta vaan on sivuutettu olemassa olevat kontrollit tai ei ole ryhdytty asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin tiedossa olevien väärinkäyttötapausten, kuten pienen näpistelyn, suhteen.
- Esiintyy käyttäytymistä, joka osoittaa suuttumusta tai tyytymättömyyttä yhteisöön tai tapaan, jolla se kohtelee henkilöstöään.

Kannanotot

Olennessen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastaja voi käyttää jäljempänä kuvattuja kannanottoryhmiä, tai hän voi ilmaista ne eri tavalla, kunhan kaikki jäljempänä kuvatut näkökohdat on käsitelty. Tilintarkastaja voi päättää yhdistää liiketapahtumien ja muiden tapahtumien lajeja ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot tilien saldoja ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin.

Yksinkertaisen yhteisön tilintarkastaja voi käyttää seuraavia kannanottoja arvioidessaan mahdollisesti esiintyviä erityyppisiä virheellisyksiä. Kannanotot voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:

Kannanotot, jotka koskevat tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana toteutuneita erilaisia liiketapahtumia ja muita tapahtumia ja niistä esitettäviä tietoja:

- tapahtuminen – kirjatut tai esitetyt liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja tällaiset liiketapahtumat ja muut tapahtumat kuuluvat yhteisölle.
- täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
- oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät rahamäärät ja muu tieto on kirjattu asianmukaisesti, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
- katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.
- luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille.
- esittämistapa – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

Kannanotot, jotka koskevat tilien saldoja tilikauden lopussa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja:

- olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa.
- oikeudet ja velvoitteet – yhteisö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhteisön velvoitteita.
- täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
- oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma sisältyvät tilinpäätökseen asianmukaisina rahamäärinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti, ja kyseisiä eriä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
- luokittelu – varat, velat ja oma pääoma on kirjattu oikeille tileille.
- esittämistapa – varat, velat ja oma pääoma on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

Tilintarkastaja voi käyttää edellä kuvattuja kannanottoja tarpeen mukaan muokattuina myös harkitessaan, mitä erityyppisiä virheellisyksiä voi esiintyä sellaisissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa, jotka eivät suoraan liity kirjattuihin liiketapahtumien lajeihin, muihin tapahtumiin tai tilien saldoihin.

Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa ja yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa

Seuraavat ovat tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon määrittäessään otoskokoa kontrolleja testattaessa. Käytettäessä näitä tekijöitä, jotka pitää ottaa huomioon yhdessä, oletetaan, ettei tilintarkastaja muuta kontrollien testauksen luonnetta tai ajoitusta tai muutoin muuta lähestymistapaansa arvioituihin riskeihin vastaaviin aineistotarkastustoimenpiteisiin nähden.

Otoskokoon vaikuttava tekijä kontrolleja testattaessa	Vaikutus otoskokoon
Suunnitelmat kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamisesta otetaan tilintarkastajan riskienarvioinnissa huomioon aiempaa laajemmin.	Kasvattava
Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus kasvaa.	Pientävä
Oletettu poikkeamien osuus tarkastettavassa perusjoukossa kasvaa.	Kasvattava
Tilintarkastaja haluaa suuremman varmuuden siitä, ettei todellinen poikkeamien osuus perusjoukossa ylitä hyväksyttävissä olevaa poikkeamien osuutta.	Kasvattava
Perusjoukon otantayksikköjen lukumäärä kasvaa.	Vähäinen vaikutus

Seuraavat ovat tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon määrittäessään otoskokoa yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa. Käytettäessä näitä tekijöitä, jotka pitää ottaa huomioon yhdessä, oletetaan, ettei tilintarkastaja muuta lähestymistapaansa kontrollien testauksen suhteen tai muutoin muuta arvioituihin riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta.

Otoskokoon vaikuttava tekijä yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa	Vaikutus otoskokoon
Tilintarkastajan arvioima olennaisen virheellisyysriskin riski kasvaa.	Kasvattava
Muita samaan kannanottoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä käytetään enemmän.	Pientävä
Tilintarkastaja haluaa suuremman varmuuden siitä, ettei perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylitä hyväksyttävissä olevaa virheellisyyttä.	Kasvattava
Hyväksyttävissä oleva virheellisyys kasvaa.	Pientävä
Virheellisuuden määrä, jonka tilintarkastaja odottaa löytävänsä perusjoukosta, kasvaa.	Kasvattava
Perusjoukon osittaminen, kun tämä on asianmukaista.	Pientävä
Perusjoukon otantayksikköjen lukumäärä	Vähäinen vaikutus

Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraava esimerkinomainen kirje sisältää kirjalliset vahvistusilmoitukset, joita edellytetään LCE-ISA-standardin osan 8.6. perusteella. Tässä esimerkissä oletetaan, että vaatimus toiminnan jatkuvuuteen liittyvän kirjallisen vahvistusilmoituksen hankkimisesta ei ole relevantti ja ettei pyydettyistä vahvistusilmoituksista ole poikkeuksia. Jos tällaisia poikkeuksia olisi, kirjallisia vahvistusilmoituksia pitäisi muuttaa poikkeuksien huomioon ottamiseksi.

(Yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle)

(Päiväys)

Tämä vahvistusilmoituskirje on annettu liittyen suorittamaanne tilintarkastukseen, jonka kohteena on ABC-yhtiön tilinpäätös 31.12.20XX päättäneeltä tilikaudelta ja jonka tarkoituksena on antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan (tai *onko se esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti.

Vahvistamme seuraavaa:

Tilinpäätös

- Olemme täyttäneet tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa [päivämäärä] tarkoitetut velvollisuutemme, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, erityisesti siten, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (tai on oikein esitetty) kyseisen normiston mukaisesti.
- Menetelmät, tieto ja merkittävät oletukset, joita olemme käyttäneet kirjanpidollisia arvioita tehdessämme ja niitä koskevia tietoja esittäessämme, ovat asianmukaisia, niin että kirjaaminen, arvostaminen ja esitettävät tiedot ovat kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.
- Lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja niistä on esitetty asianmukaiset tiedot [sovellettavan tilinpäätösnormiston] vaatimusten mukaisesti.
- Kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisu on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty.
- Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä erikseen että yhdessä epäolennaisia koko tilinpäätöksen kannalta. Luetelo korjaamattomista virheellisyyksistä on tämän vahvistusilmoituskirjeen liitteenä.
- Todelliset ja mahdolliset oikeudenkäynnit ja vaateet, joiden vaikutus tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa, on käsitelty ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarkoituksenmukaisiksi.]

Annetut tiedot

- Olemme antaneet teille:

- pääsyn kaikkeen tiedossamme olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon ja muihin seikkoihin;
- muun tiedon, jota olette pyytäneet meiltä tilintarkastusta varten; ja
- rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta olette katsoneet tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.
- Kaikki tapahtumat on kirjattu kirjanpitoon ja sisältyvät tilinpäätökseen.
- Olemme antaneet teille tulokset riskiarvioinnistamme, joka koskee sitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen.
- Olemme antaneet teille kaiken tiedossamme olevan informaation yhteisöä koskevasta väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä, johon on osallisena:
 - johtoon kuuluvia;
 - työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
 - muita, silloin kun väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- Olemme antaneet teille kaiken tiedon yhteisön tilinpäätökseen vaikuttavista väitetyistä tai epäilyistä väärinkäytöksistä, joista on saatu tieto nykyisiltä tai entisiltä työntekijöiltä, analyytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta.
- Olemme kertoneet teille tiedossamme olevista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä tai epäilyistä noudattamatta jättämisistä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa.
- Olemme ilmoittaneet teille kaikki tiedossa olevat todelliset ja mahdolliset oikeudenkäynnit ja vaateet, joiden vaikutus tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa.
- Olemme antaneet teille tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä kaikista tiedossamme olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista.
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarpeellisiksi.]

johto

johto

LCE-ISA-STANDARDISTA AIHEUTUVAT MUKAUTTAVAT MUUTOKSET

Huom: Seuraavat ovat LCE-ISA-standardin hyväksymisen seurauksena tehtäviä mukauttavia muutoksia muihin kansainvälisiin standardeihin. Nämä muutokset tulevat voimaan samaan aikaan kuin LCE-ISA-standardi, ja ne esitetään merkittyinä muutettavien kansainvälisten standardien viimeisimpään hyväksyttyyn versioon. Muutoksiin sisältyvien alaviitteiden numerointi ei täsmää muutettaviin kansainvälisiin standardeihin ja pitää tarkistaa asianomaisista kansainvälisistä standardeista.

KANSAINVÄLISTEN LAADUNHALLINTAA, TILINTARKASTUSTA, YLEISLUONTEISTA TARKASTUSTA, MUITA VARMENNUSPALVELUJA JA LIITÄNNÄISPALVELUJA KOSKEVIEN OHJEIDEN ESIPUHE

...

IAASB:n antamien kansainvälisten standardien velvoittavuus

5. Kansainvälisiä standardeja, joita sovelletaan menneellä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa, ovat:
- (a) Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA); tai
 - (b) kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi), jota voidaan soveltaa vain LCE-ISA-standardissa esitettyjen esipuheen ja soveltamista koskevia määräytymisperusteita koskevan osan mukaisesti.
- ...
9. ISA-, LCE-ISA-, ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien muodostama kokonaisuus nimitetään IAASB:n toimeksiantostandardeiksi.

...

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin

- 11A. LCE-ISA-standardi on laadittu riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa, yksinkertaisen yhteisön tilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta varten. LCE-ISA-standardin soveltamista koskevia määräytymisperusteita selostetaan standardin esipuheessa ja osassa A.

...

Ei-sitova aineisto

...

Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet

21. Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet (IAPN) eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät ISA-standardeihin tai LCE-ISA-standardiin sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseisessä tilintarkastuksessa relevantteja ISA-standardeja tai LCE-ISA-standardia. IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajille käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisten standardien antamisesta vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ohjeisiin sisältyy myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

...

ISQM 1, LAADUNHALLINTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA TAI YLEISLUONTEISIA TARKASTUKSIA TAIKKA MUITA VARMENNUS- TAI LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 3–4)

- A1. Myös muissa IAASB:n standardeissa, kuten kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi), ISRE 2400 (uudistettu)⁶⁵ ja ISAE 3000 (uudistettu),⁶⁶ asetetaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle velvollisuuksia, jotka koskevat laadunhallintaa toimeksiannon tasolla.

...

Standardin sitovuus (viittaus: kappale 12)

...

- A8. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää tarpeen mukaan lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteutamisesta. Erityisesti siinä voidaan:

- selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä sen on tarkoitus kattaa; ja
- antaa esimerkkejä, jotka havainnollistavat, kuinka vaatimuksia voitaisiin soveltaa.

Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itsessään esitetä vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää taustatietoja tässä standardissa käsiteltävistä asioista. Tietyissä tapauksissa ohjeistuksessa viitataan yksittäisiin ISA-standardeihin. Jos tilintarkastustoimeksianto suoritetaan LCE-ISA-standardin mukaisesti, LCE-ISA-standardissa voidaan myös käsitellä tässä standardissa käsiteltäviin asioihin liittyviä seikkoja yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksen yhteydessä, mutta niihin ei viitata tässä standardissa. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää soveltuviin kohdissa erityisesti julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavissa organisaatioissa huomioon otettavia lisäseikkoja. Nämä lisäseikat auttavat tämän standardin vaatimusten soveltamisessa. Ne eivät kuitenkaan rajoita eivätkä vähennä tilintarkastusyhteisön velvollisuutta soveltaa ja noudattaa tämän standardin vaatimuksia.

...

Toimeksiannon suorittaminen

...

Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio (viittaus: kappale 31(f))

- A83. Sääöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa voidaan määrätä aikarajoista, joiden sisällä lopullisten toimeksiantokansioiden kokoaminen on saatettava loppuun tietyn tyypissä toimeksiannoissa. Silloin kun tällaisista aikarajoista ei määrätä sääöksessä tai määräyksessä, tilintarkastusyhteisö saa määrittää kyseisen aikarajan. ISA-, LCE-ISA- tai ISAE-standardien mukaisesti suoritettavissa toimeksiannoissa asianmukainen aikaraja lopullisen toimeksiantokansion kokoamisen loppuun saattamiselle on yleensä enintään 60 päivää toimeksiannosta annettavan raportin antamisen jälkeen.

⁶⁵ Kansainvälinen yleisluonteisen tarkastuksen standardi ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot*

⁶⁶ Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

...

A85. Säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa voidaan määrätä toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttämisaajoista. Jos säilyttämisaajoista ei määrätä, tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon suorittamiensa toimeksiantojen luonteen ja omat olosuhteensa, mukaan lukien sen, tarvitaanko toimeksiantoa koskevaa dokumentaatiota sellaisten asioiden säilyttämiseen, jotka ovat merkittäviä myös tulevissa toimeksiannoissa. ISA-, LCE-ISA- tai ISAE-standardien mukaisesti suoritettavissa toimeksiannoissa säilyttämisaika on yleensä vähintään viisi vuotta toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivästä tai soveltuvissa tapauksissa tätä myöhemmästä konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä.

...

ISQM 2, TOIMEKSIANTOKOHTAISET LAADUN LÄPIKÄYNNIT

Johdanto

...

Standardin sitovuus

10. Tämä standardi sisältää tilintarkastusyhteisölle tavoitteen tämän standardin noudattamisessa sekä vaatimuksia, joiden tarkoituksena on mahdollistaa tilintarkastusyhteisölle ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalle kyseisen tavoitteen saavuttaminen. Lisäksi standardi sisältää soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa, joka antaa taustaa standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle, sekä määritelmiä. ISQM 1:ssä selitetään, mitä tarkoittavat termit objektiivinen, vaatimukset, soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, johdantoaineisto ja määritelmät. (Viittaus: kappale A0A)

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin sitovuus (viittaus: kappale 10)

A0A. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää taustatietoja tässä standardissa käsiteltävistä asioista. Tietyissä tapauksissa ohjeistuksessa viitataan yksittäisiin kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin (ISA). Jos tilintarkastustoimeksianto suoritetaan Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin -standardin (LCE-ISA-standardi) mukaisesti, LCE-ISA-standardissa voidaan myös käsitellä tässä standardissa käsiteltäviin asioihin liittyviä seikkoja yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksen yhteydessä, mutta niihin ei viitata tässä standardissa.

...

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen (viittaus: kappaleet 24–27)

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suhteen (viittaus: kappale 24(b))

A25. ISA 220 (uudistettu)⁶⁷ sisältää toimeksiannosta vastuullista henkilöä koskevat vaatimukset tilintarkastustoimeksiannoissa, joiden osalta vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, mukaan lukien se, että hänen on:

- varmistuttava siitä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on nimitetty;
- toimittava yhteistyössä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa ja informoitava toimeksiantotiimin muita jäseniä näiden velvollisuudesta toimia samoin;

⁶⁷ ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappale 36

- keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa tilintarkastustoimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, myös toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin aikana todettavista; ja
- oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun.

...

ISAE 3000 (UUDISTETTU), MUUT VARMENNUSTOIMEKSIANNOT KUIN MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION TILINTARKASTUS TAI YLEISLUONTEINEN TARKASTUS

Johdanto

1. Tässä kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa (ISAE) käsitellään muita varmennustoimeksiantoja kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta, jotta Mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta käsitellään kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa (ISA) ja Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin -standardissa (LCE-ISA-standardi), ja mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteista tarkastusta käsitellään kansainvälisissä yleisluonteisen tarkastuksen standardeissa (ISRE). (Viittaus: kappaleet A21–A22)

...

ISRE 2400 (UUDISTETTU), MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TILINPÄÄTÖKSEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOT

...

Vaatimukset

...

Toimeksiannon suorittajan raportti

86. Toimeksiannon suorittajan raportin, joka annetaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavat osat: (viittaus: kappaleet A124–A127, A148, A150)

...

- (g) kuvaus tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ja sen rajoituksista sekä seuraavat maininnat: (viittaus: kappale A134)
 - (i) tämän standardin mukainen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto;
 - (ii) toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä, jotka koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä ja arvioi hankittua evidenssiä; ja
 - (iii) yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastusstandardien ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet, ja sen vuoksi toimeksiannon suorittaja ei esitä tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa;

...

...

Esimerkki 1

...

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttyä 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 asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastusstandardien ~~ISA-standardien~~ mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

...

Esimerkki 2

...

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttyä 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 asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastusstandardien ~~ISA-standardien~~ mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

...

Esimerkki 3

...

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttyä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkas-*

tuksen 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 analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastusstandardien ~~ISA-standardien~~ mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

...

Esimerkki 4

...

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

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

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

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastusstandardien ~~ISA-standardien~~ mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna konsernitilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

...

Esimerkki 6

...

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 analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastusstandardien ~~ISA-standardien~~ mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

...

Esimerkki 7

...

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 analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin IAASB:n antamien tilintarkastustandardien ~~ISA-standardien~~ mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöslaskelmasta tilintarkastuslausuntoa.

...

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOJEN VIITEKEHYS

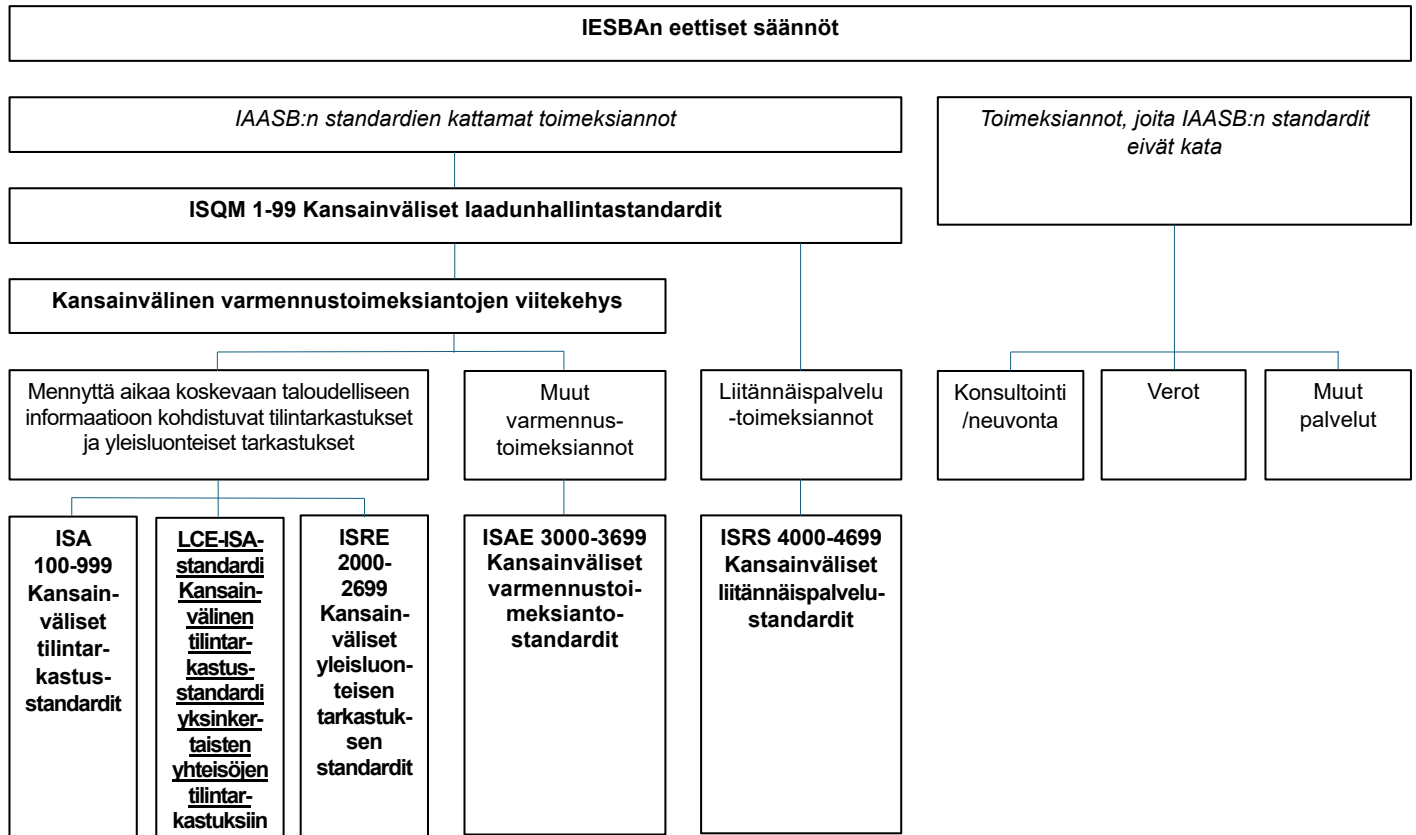
Johdanto

1. Tämän viitekehyksen julkaisemisen yksinomaisena tarkoituksena on edistää niiden osatekijöiden ja tavoitteiden ymmärtämistä, jotka liittyvät varmennustoimeksiantoon sekä ISA-, LCE-ISA-, ISRE- ja ISAE-standardien (jäljempänä varmennusstandardit) soveltamisalaan kuuluviiin toimeksiantoihin.

...

IAASB:n antamat ohjeet ja niiden suhde toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin

Tässä liitteessä havainnollistetaan IAASB:n antamien ohjeiden kattamaa aluetta sekä ohjeiden suhdetta toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin.



...

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSTA KOSKEVA SOVELTAMISOHJE IAPN 1000, ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA RAHOITUSINSTRUMENTTEJA TARKASTETTAESSA

Kansainvälistä tilintarkastusta koskevaa soveltamisohjetta IAPN 1000 *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa. IAPN-ohjeet eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät International Auditing and Assurance Standards Boardin antamiin tilintarkastusstandardeihin ~~ISA-standardeihin~~ sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseisessä tilintarkastuksessa relevantteja ~~ISA-standardeja~~ kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA-standardit) tai Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin -standardia (LCE-ISA-standardi). IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajalle käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallista standardeista vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ne sisältävät myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

Johdanto

...

7. ISA-standardien tai LCE-ISA-standardin mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet ovat hyväksyneet vastaavansa tietyistä seikoista. Tällainen vastuu kattaa myös käypien arvojen määrittämisen. Tässä ohjeessa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eikä ohje syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä.

...

